



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

**“La Cosa Decidida Administrativamente como Límite Implícito
a las Solicitudes de Repetición de Tributos”**

**“The Administrative Res Iudicata as an implicit limit
to the requests of Repetition of Taxes”**

Trabajo Especial para optar al Título de Especialista en
Derecho Tributario

Autora: Vanessa B. Santos Huen

Tutor: Héctor E. Rangel Urdaneta.

Caracas, Octubre 2012

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

**“La Cosa Decidida Administrativamente como Límite Implícito
a las Solicitudes de Repetición De Tributos”**

Autora: Vanessa Santos Huen
Tutor: Héctor E. Rangel Urdaneta
Fecha: Octubre 2012

RESUMEN

La investigación objeto del presente trabajo tiene por objeto fundamental determinar la existencia de un límite implícito en la formulación de las solicitudes de repetición de tributos ante la Administración.

A tales fines, se llevará a cabo el estudio de la figura de repetición de tributos a la luz de la doctrina y jurisprudencia nacional e internacional, determinando en primer lugar su origen y naturaleza jurídica, en segundo orden, llevando a cabo el análisis del límite previsto en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario relativo a la no prescripción de los tributos, intereses y accesorios cuya repetición se pretenda, asimismo, se llevará a cabo un breve análisis de la figura de la cosa juzgada y su aplicación o no en el campo del derecho administrativo para determinar su procedencia como límite implícito y finalmente el análisis de las consecuencias fiscales y beneficios de la utilización de dicha figura respecto de la procedencia de las solicitudes de repetición de tributos en el campo jurídico-tributario venezolano.

Desde el punto de vista metodológico, el estudio será realizado bajo la modalidad de investigación documental a partir de la consulta de fuentes bibliográficas nacionales e internacionales, representadas básicamente por doctrina y jurisprudencia especializada.

Los resultados de la presente investigación contribuirán al desarrollo de la doctrina nacional en materia de repetición de tributos, dado su escaso tratamiento a nivel nacional, definiendo un límite no previsto en el Código Orgánico Tributario que condiciona su procedencia ante la Administración.

Descriptor: Repetición de Tributos. Cosa Juzgada. Cosa Juzgada Administrativa. Cosa Decidida Administrativamente. Administración Tributaria.

Universidad Central de Venezuela
Political Law Sciences Faculty
Postgraduate Studies Center
Tax Law Specialization
**“The Administrative Res Iudicata as an implicit limit
to the requests of Repetition of Taxes”**

Author: Vanessa Santos Huen

Tutor: Héctor E. Rangel Urdaneta

Dated: October 2012

Summary

The fundamental object of the present investigation is to determine the existence of an implicit limit to the requests of application of repetition of taxes before the Administration.

To that end, this investigation will make a study of the figure of repetition of taxes at the light of national and international doctrine and jurisprudence to determine; first: it's origins and lawful nature, and, second: analyze the limit established in the 194th article of the Venezuelan Tax Code, that speaks about the non prescription of taxes, interests and accessories whose repetition is pretended; in the same manner, the investigation will study the figure of the Administrative Res Iudicata to determine, according to the law, it's implicit limit and finally to analyze the taxation consequences and benefits of its use in relation to the requests of repetition of taxes respect the Venezuelan tax law.

From a methodological point of view, the study will be executed as a documentary investigation method; consulting national and international bibliographical sources; basically represented by specialized doctrine and jurisprudence of the subject.

The results of the present investigation will contribute to the development of national doctrine regarding repetition of taxes, since the subject is very poorly treated national wide; and also contributing to define a limit that is not foreseen in the Venezuelan Tax Code whose proceeding is conditioned to the rules of the Administration.

Describers: Repetition of Taxes. Res Iudicata. Administrative Res Iudicata. Tax Administration.

TABLA DE CONTENIDO

- I. Dedicatoria.**
- II. Agradecimientos.**
- III. Resumen.**
- IV. Tabla de Abreviaturas.**
- V. Introducción.**
- VI. Planteamiento del problema.**
- VII. Justificación e importancia del tema.**
- VIII. Objetivos de la investigación.**
- IX. Marco teórico.**
- X. Metodología de la investigación.**
- XI. Preguntas de la investigación.**
- 1. Capítulo I: La acción de repetición de tributos.**
 - 1.1. Definición de la repetición de tributos.
 - 1.2. Origen de la repetición de tributos en el ordenamiento jurídico venezolano.
 - 1.3. Naturaleza jurídica de la acción: derecho civil ó derecho tributario.
 - 1.4. La acción de repetición de tributos en la doctrina y en la jurisprudencia.
 - 1.5. Características de la repetición de tributos.
 - 1.6. Diferencia entre repetición y recuperación de tributos.
- 2. Capítulo II: La Cosa Decidida Administrativamente.**
 - 2.1. Noción de la Cosa Juzgada.
 - 2.2. La Cosa Juzgada Administrativa vs. Cosa Decidida Administrativamente.

2.3. Desarrollo legislativo y jurisprudencial de dicha figura.

3. Capítulo III: Análisis del artículo 194 del Código Orgánico Tributario.

3.1. Requisitos para la procedencia de la acción.

3.2. La prescripción como límite legal expreso en materia de repetición.

4. Capítulo IV: La Cosa Decidida Administrativamente como Límite Implícito a las Solicitudes de Repetición de Tributos en Venezuela.

4.1. Procedencia de la adopción de un límite implícito.

4.2. Análisis de la sentencia dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas.

5. Capítulo V: Análisis de las consecuencias fiscales y beneficios de la utilización de la figura de la Cosa Decidida Administrativamente como límite a la procedencia de las solicitudes de repetición de tributos.

XIV. Conclusiones y Recomendaciones.

XV. Referencias Bibliográficas.

V. INTRODUCCION

El presente trabajo gira en torno a determinar la posible existencia de un límite de carácter implícito en las solicitudes de repetición de tributos reguladas por el Código Orgánico Tributario, más allá de los límites legalmente contemplados en dicho cuerpo normativo para esta figura.

Con la formulación de la presente investigación nos propusimos, en primer lugar, presentar la misma como Trabajo Especial para optar al Grado de Especialista en Derecho Tributario y, en segundo lugar, efectuar un estudio tendiente a determinar la existencia de dicho límite implícito en materia de repetición de pago de tributos y sus accesorios en el derecho venezolano, buscando estimular la aplicación práctica de dicha teoría en el campo de la tributación.

Para efectuar el presente trabajo, hemos tomado como punto de referencia un fallo dictado por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, caso: Activalores Sociedad de Corretaje de Valores, C.A. en el que fue debidamente abordada la premisa fundamental sobre la cual gira la investigación que nos ocupa, y que se trata precisamente de la posibilidad o no de reconocer el supuesto carácter indebido del pago efectuado cuando media la condición de inmutabilidad del acto administrativo que le ha dado origen.

En otras palabras, la idea sobre la cual gira nuestra investigación se centra en verificar si ante la falta de impugnación del acto administrativo en los lapsos legalmente establecidos, puede o no el contribuyente solicitar el reconocimiento del pago que a su juicio ha sido efectuado en forma indebida,

procurando a través del ejercicio de la acción de repetición el conocimiento y revisión del fondo del acto administrativo firme.

En razón de ello, la presente monografía será efectuada de forma teórica, a través del análisis de diversas fuentes como doctrina, jurisprudencia y bibliografía especializada, y nos encargaremos de determinar las posibles respuestas a la interrogante con la que hemos planteado el problema a tratar, a saber: ¿Es posible que la cosa decidida administrativamente constituya un límite implícito al ejercicio de la acción de repetición en materia tributaria?

Por otra parte, en cuanto a la estructura del presente trabajo de investigación, debemos indicar que el mismo se divide en una parte general y una específica que se compone de cinco capítulos.

En la parte general, se examina el planteamiento del problema y su delimitación, los objetivos, generales y específicos que se persiguen con la realización del presente trabajo, se exponen la justificación e importancia del mismo, así como, se plantea el marco teórico y dentro de éste, se examinan los antecedentes del problema, las bases conceptuales y teóricas y la legislación relevante para estudiar la figura de la Repetición de Tributos y la Cosa Decidida en el campo administrativo. De igual manera, se indica la metodología utilizada en el presente Trabajo Especial, tratándose de una investigación de carácter monográfico, con apoyo en fuentes bibliográficas y documentales, para finalmente plantear las preguntas aplicables al presente trabajo de investigación, que en definitiva lo que busca es responder la gran interrogante: ¿Es posible que la cosa decidida administrativamente constituya un límite implícito al ejercicio de la acción de repetición en materia tributaria?

En relación con el contenido de los capítulos contemplados en el presente trabajo, abordaremos en el Primer Capítulo los aspectos relacionados con la figura de la Repetición de Tributos estableciendo su definición, su origen en el ordenamiento jurídico venezolano, la naturaleza jurídica de la acción a los efectos de establecer si la misma pertenece al derecho civil ó derecho tributario, las consideraciones expuestas en torno a esta figura desde la doctrina nacional y extranjera así como en la jurisprudencia, pasando además por las características que la definen y concluyendo en la diferencia existente entre las figuras de repetición y recuperación de tributos.

En el Segundo Capítulo se exponen las consideraciones pertinentes en materia de Cosa Juzgada, haciendo alusión a su definición, a la figura de la cosa juzgada administrativa y la cosa decidida administrativamente propiamente dicha, así como también, su desarrollo legislativo y jurisprudencial.

En el Tercer Capítulo llevaremos a cabo el análisis del artículo 194 del Código Orgánico Tributario, demarcando los requisitos para la procedencia de la acción de repetición de tributos y el análisis de la prescripción como límite legal expreso en esta materia.

En el Capítulo Cuarto abordaremos la cosa decidida administrativamente como límite implícito a las solicitudes de repetición de tributos en Venezuela, estudiando la procedencia de la adopción de un límite implícito en cuanto a esta figura, así como también, se efectúa el análisis de la sentencia dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, caso: Activalores Sociedad de Corretaje de Valores, C.A.

Por último, en el Quinto Capítulo afrontaremos el análisis de las consecuencias fiscales y beneficios de la utilización de la figura de la cosa decidida administrativa como límite a la procedencia de las solicitudes de repetición de tributos.

Finalmente, se recogen las conclusiones y recomendaciones de acuerdo a los objetivos del presente trabajo de investigación, que pueden tener aplicación práctica en el ámbito de la tributación nacional.

VI. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El derecho de acción de repetición ante la Administración Tributaria venezolana contenido en el artículo 194 y siguientes del Código Orgánico Tributario, ha sido objeto de escaso desarrollo por parte de la doctrina venezolana especializada.

El desconocimiento que existe sobre la materia ha incidido en la escasa utilización de esta figura por parte de los contribuyentes, a los fines de la recuperación de aquellos pagos que “*indebidamente*” hayan sido efectuados por concepto de tributos y sus accesorios ante la Administración.

Siendo la acción de repetición para el reintegro de los montos pagados en forma indebida un derecho del contribuyente ante la Administración Tributaria, encontramos que el ordenamiento jurídico venezolano en esta materia, específicamente, el Código Orgánico Tributario vigente, impone una única restricción al ejercicio de tal derecho, limitación ésta que viene representada básicamente en la condición de no prescripción de los tributos, intereses, sanciones y recargos cuya recuperación se pretenda.

Ahora bien, encontramos que la prescripción si bien se manifiesta como el límite legal expreso por mandato del referido Código, a través de la realización del presente trabajo especial se pretende arribar a la conclusión si la misma constituye *per se* o no el único límite que puede hacer valer la Administración ante los contribuyentes de una parte, o de otro lado, el único obstáculo legalmente considerado por los mismos en materia de acción de repetición de pago de contenido tributario.

En tal sentido, sostenemos que desde la óptica de la Administración o del particular, ambos deben estar atentos a otros condicionantes que pueden eventualmente afectar el ejercicio de dicha acción, siendo éste el punto de partida precisamente para formular a través de la realización del presente trabajo la premisa según la cual la “*Cosa Decidida Administrativamente*” puede convertirse igualmente en un límite que de manera *implícita* viene a detener la procedencia de esta categoría de solicitudes.

VII. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA

La propuesta del presente trabajo estriba en el planteamiento de la posibilidad de la aplicación o no de la Cosa Decidida Administrativamente como límite implícito a las solicitudes de repetición de tributos en el derecho tributario venezolano.

Hacemos mención al adjetivo posibilidad, pues a través de la elaboración del trabajo que nos ocupa se hacen presentes a primera vista una serie de potenciales efectos en el escenario de la actuación administrativa, visto que la eventual adopción de un mecanismo jurídico que se instituya en una causal de improcedencia de las solicitudes de repetición de tributos -como el que planteamos en el presente estudio- a la par del límite establecido legalmente, permitiría a las administraciones tributarias contar eventualmente con una posición que permita brindar respuesta de manera rápida y efectiva al emitir las decisiones correspondientes sin dilaciones indebidas en esta materia. De otro lado, no puede pasarse por alto el hecho de que podría contribuirse eventualmente al desestímulo de la formulación de solicitudes en sí mismas improcedentes ante la Administración por parte de los contribuyentes evitando de este modo el recargo de peticiones o requerimientos sin sustento ante las oficinas administrativas-tributarias.

En tal sentido, más allá de las consideraciones antes señaladas, se espera contribuir al desarrollo de la doctrina nacional sobre esta materia, promoviendo un análisis que permita hilar las disposiciones legales con el estudio de carácter práctico que permita concluir en la existencia de un límite mas allá del prescrito legalmente, permitiendo así la construcción de una alternativa válida de improcedencia a las solicitudes de repetición de tributos, en el escenario jurídico venezolano.

VIII. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

GENERAL:

Formular y exponer los fundamentos teóricos, la legislación, doctrina y jurisprudencia, que permitan determinar la procedencia de la figura de la Cosa Decidida Administrativamente como límite implícito en las solicitudes de repetición de tributos.

ESPECÍFICOS:

- Analizar la noción general de repetición de pago en el ámbito tributario.
- Determinar el origen y naturaleza jurídica de la acción de repetición desde el punto de vista tributario.
- Analizar el alcance del límite establecido en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario.
- Analizar la figura de la cosa juzgada en el campo específico de la actividad administrativa-tributaria.
- Determinar si la figura de la cosa decidida administrativamente puede constituir un límite a la actuación de los administrados en el campo de las solicitudes de repetición de tributos.

- Resaltar los beneficios y precisar las consecuencias fiscales de la implementación de la cosa decidida administrativamente como mecanismo de improcedencia de las solicitudes de repetición en el ámbito tributario.

IX. MARCO TEORICO

La figura de la repetición de tributos supone un pago indebido por conceptos tributarios frente a la Administración, lo que permite al particular ejercer dentro de los límites impuestos por la ley una acción de restitución o devolución.

Con la realización del presente trabajo de investigación abordaremos la figura de la solicitud de repetición de tributos vista desde su desarrollo doctrinal y jurisprudencial en el escenario jurídico venezolano y en el derecho comparado, determinando si su naturaleza jurídica se encuentra en el derecho civil o el derecho tributario propiamente.

De este modo, comprenderemos el carácter especial e inusual de esta figura, visto que la misma supone la constitución del contribuyente en acreedor del Fisco por la realización del pago indebido, adquiriendo un verdadero derecho frente a la Administración.

En tal sentido, una vez efectuado el análisis de las normas que regulan esta materia, principalmente el contenido de las disposiciones del Código Orgánico Tributario venezolano, constataremos que la acción de repetición de tributos encuentra un único límite expreso representado básicamente por la no prescripción de los tributos y accesorios cuya devolución es pretendida, siendo desde este punto de vista conforme a la ley un derecho limitable en cuanto a su ejercicio y procedencia.

Aunado a lo anterior, observamos que la práctica administrativa ha dado origen en ciertas administraciones tributarias al uso común de la figura de repetición de tributos como medio para la satisfacción de las pretensiones de los contribuyentes que no la obtienen por vía ordinaria, lo cual tergiversa la naturaleza de dicha acción y compromete el ejercicio de la actividad administrativa.

Siendo de esta forma, partiendo del desarrollo jurídico de la figura de la cosa juzgada y enfocando la misma desde su concepción o no en el ámbito administrativo, evaluaremos la posibilidad de constituir un límite válido y adicional a la procedencia de esta categoría de acciones.

En tal sentido, buscaremos comprobar la existencia un límite implícito que vaya de la mano con el producto de la actividad administrativa, en otras palabras, procuraremos constatar si ante la existencia de una posición legalmente válida plasmada en un acto administrativo firme al no resultar recurrido por el contribuyente, procede o no la solicitud de repetición de tributos que el mismo plantee posteriormente, interrogante cuya respuesta encontrará fundamento en los resultados arrojados a través de la elaboración de la presente investigación.

De esta manera, haremos referencia a los fundamentos teóricos que servirán de base para delimitar, desarrollar y tratar el problema objeto de estudio, a fin de identificar el conocimiento existente sobre éste.

2. Bases conceptuales y teóricas:

Las bases para el presente estudio estuvieron conformadas fundamentalmente, por los principios del Derecho Tributario, el ordenamiento jurídico venezolano, la doctrina nacional, la jurisprudencia patria y el análisis de las figuras de repetición de tributos ó devolución de ingresos indebidos, así como la cosa juzgada administrativa y la cosa decidida administrativamente.

3. Legislación relevante:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999: Su relevancia viene dada por contener los principios y lineamientos generales que en materia tributaria conforman el ordenamiento jurídico venezolano.
- Código Orgánico Tributario: Cuerpo normativo aplicable a los tributos nacionales. Las normas previstas en dicho instrumento se aplican en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos: Cuerpo normativo aplicable supletoriamente en materia tributaria dada la regulación que desde el punto de vista adjetivo contempla la misma.
- Código Civil: Conjunto sistematizado de normas que contemplan originariamente la figura de repetición de pago indebido.

X. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

El trabajo desarrollado tiene un contenido altamente teórico que ameritó un profundo estudio de la doctrina nacional e internacional más relevante en materia de cosa juzgada desde el punto de vista procesal y del derecho administrativo, así como la repetición de pago en el ámbito tributario.

De igual modo, se llevó a cabo el análisis y estudio de los criterios asumidos por los tribunales nacionales en torno a esta materia, así como también, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia con relación al objeto de estudio en el presente trabajo.

Paralelamente al citado análisis doctrinal y jurisprudencial, se hace mención a las disposiciones que desde el punto de vista constitucional y legal recogen las referidas figuras jurídicas, entrando en el análisis específico de la norma contenida en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario, arribando a la conclusión si las solicitudes de repetición de tributos contenidas en el Código Orgánico Tributario contienen o no dos (2) límites para su procedencia, el primero de ellos, el que se encuentra previsto en el referido instrumento normativo, y el segundo, el planteado a través de la elaboración del presente estudio.

La investigación posee carácter monográfico, entendiéndose como tal aquella que tiene por objeto, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza con apoyo principalmente de fuentes bibliográficas y documentales. La particularidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, conclusiones y recomendaciones.

Así pues, el método utilizado se circunscribió fundamentalmente a la revisión de material bibliográfico especializado nacional y extranjero, vinculado directamente con el contenido del tema planteado, así como la revisión de otras fuentes documentales tales como leyes y jurisprudencia, en este último caso de fuente nacional y extranjera. Luego de la revisión, se delimitó y se catalogó la información a los fines de extraer aquellas referencias útiles y/o relevantes para desarrollar el marco teórico previo y necesario, para abordar adecuadamente el problema concreto de nuestra investigación, contenido en la siguiente interrogante: ¿Es posible que la cosa decidida administrativamente constituya un límite implícito al ejercicio de la acción de repetición en materia tributaria?

Para obtener conclusiones, fue empleado el método deductivo, partiendo de premisas que no admitan equívocos, bien por la validez intrínseca de su contenido, bien por la congruencia y validez que se deriva de su formulación lógico-formal. No obstante, ello no implica que rechacemos la utilización del método inductivo, que nos sirvió más que para obtener conclusiones, para formular algunas premisas o hipótesis que por derivar de situaciones reales, admitan o justifiquen algún esfuerzo para su generalización.

Así las cosas, aunque nuestra investigación es predominantemente teórica, por lo que se configura como una investigación analítica y de desarrollo conceptual, sus conclusiones pueden tener aplicación práctica en el ámbito de la tributación nacional, estatal y municipal venezolana.

En atención a lo antes expuesto, el trabajo se presenta como una investigación documental, entendida ésta de acuerdo a una definición de la UNA, como aquella cuya estrategia está basada en el análisis de datos,

obtenidos de diferentes fuentes de información, tales como informes de investigaciones, libros, monografías y otros materiales informativos.

Por su parte, los conocimientos sobre un determinado hecho o fenómeno se presentan a diferentes niveles. En este sentido, afirma la UNA que según el nivel de conocimiento que busque alcanzar la investigación, se distinguen tres tipos: exploratoria, descriptiva y explicativa. Atendiendo a dicha distinción, debemos precisar que nuestra investigación se presenta bajo el nivel descriptivo, el cual consiste en medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables, para así detallar las características y rasgos del fenómeno a analizar.

XI. PREGUNTAS DE LA INVESTIGACION

- ¿Qué debe entenderse por repetición de tributos?
- ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la acción de repetición de tributos?
- ¿Cuáles son los requisitos de procedencia para el ejercicio de la acción de repetición de tributos?
- ¿Cuál es el alcance del límite establecido en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario?
- ¿Cuál es el tratamiento doctrinal y jurisprudencial que se le ha dado a la figura de la repetición de tributos en el derecho venezolano y en el derecho comparado?
- ¿Debe la Administración conocer de las solicitudes de repetición de tributos en los casos en que el acto administrativo que no satisface la pretensión del contribuyente no ha sido recurrido y el mismo ha adquirido carácter de firmeza?

CAPÍTULO I: La acción de repetición de tributos.

1.1. Definición de la repetición de tributos.

La repetición de tributos, concepto que será abordado a lo largo del presente trabajo, viene a constituirse en sinónimo de diversas figuras que plantean en el campo tributario la devolución de sumas enteradas al Tesoro de manera indebida por vía de tributos y accesorios.

La misma forma parte del elenco de figuras descritas en el escenario jurídico tributario, encontrando de manera específica que el Código Orgánico Tributario -en lo sucesivo COT- en su artículo 194 describe algunas de las características propias de lo que denomina “restitución de pagos indebidos”, sin entrar a detallar un concepto en sí mismo, todo ello en los siguientes términos:

“Artículo 194: Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.”¹

Por su parte, la legislación española prevé la denominada figura de “devolución de ingresos indebidos” sin que la Ley General Tributaria -en lo sucesivo LGT- especifique, al igual que la legislación tributaria venezolana, un concepto propio de la misma.

De esta forma, para arribar al concepto objeto del presente trabajo, entendido

¹ Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 (Ordinario) publicada en fecha 17 de octubre de 2001.

éste en cualquiera de sus acepciones (repetición de tributos, restitución de pago indebido o devolución de ingresos indebidos) debemos partir necesariamente de una definición elemental que permite comprender su alcance, como lo es precisamente el concepto de repetición de pago, el cual ha sido generalmente entendido como la restitución o devolución de lo pagado.

En el campo del derecho civil, específicamente en materia de obligaciones podemos encontrar que dicha figura encuentra origen en el artículo 1.235 del Código Napoleón, pasando a lo largo de la historia a formar parte de la legislación siendo prevista en el caso venezolano en el artículo 1.178 del Código Civil que establece lo que sigue:

“Artículo 1178. Todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición”.

En tal sentido, la doctrina nacional expuesta por PITTIER SUCRE², sostiene en materia de repetición de pago, lo siguiente:

“El supuesto del pago de lo indebido es lo que ocurre cuando una persona denominada solvens efectúa un pago, es decir, el cumplimiento en especie o en dinero de cualquier obligación a otra persona denominada accipiens, sin tener una causa que lo justifique o legitime.

(...)

La expresión “de lo indebido” quiere significar que el pago efectuado por el solvens no responde ni obedece a ninguna causa

² PITTIER SUCRE, E. Curso de Obligaciones. Derecho Civil III. Tomo III. Caracas, UCAB 2008. 3ª. Edición. Pp. 1432 y 1433.

que lo legitime o justifique; es el cumplimiento de una obligación que no tiene causa, que lo pagado lo ha sido sin que realmente se deba.

(...)

El efecto principal del pago de lo indebido es la repetición de lo pagado, entendiéndose como tal el derecho que tiene el solvens a obtener del accipiens la restitución, que le devuelva la prestación o cosa que ha cumplido o entregado. Repetir el pago significa la devolución de lo pagado, la restitución de la prestación ejecutada.”

Ahora bien, precisando el concepto de la figura bajo estudio debemos hacer referencia a la posición de la doctrina nacional e internacional que versa sobre la materia. En tal sentido, puede señalarse que la doctrina española ha expuesto sus consideraciones en torno al supuesto previsto en su legislación tributaria, encontrando al respecto autores como QUINTANA FERRER que han establecido lo siguiente:

*“El artículo 32 de la LGT de 2003 se limita a definir a este tipo de devolución haciendo mención a los ingresos indebidamente realizados en el Tesoro por los obligados tributarios, los sujetos infractores o los sucesores de unos y otros «con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones»”.*³

Comparte tales postulados otros autores, señalando una definición propia de la figura de devolución de ingresos indebidos en los siguientes términos:

“...obligación de la Administración Tributaria de devolver (o restituir) las cantidades previamente ingresadas en el Tesoro que

³ QUINTANA FERRER, E. Devolución de Ingresos Indevidos y la Ley General Tributaria.1ª. Edición. Editorial Lex Nova. Valladolid, 2004. P.69

resultan improcedentes y cuya causa es distinta de la propia mecánica de liquidación del impuesto.

(...)

Por tanto, el ingreso indebido sería cualquier cantidad ingresada al Tesoro como consecuencia de los tributos que no resulta procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, pues las devoluciones derivadas de la normativa del tributo (...) no provienen de ingresos realmente ‘indebidos’, sino de ingresos ‘debidos’ según dicha normativa, aunque posteriormente deban devolverse.”⁴

De otro lado, en el campo del derecho tributario argentino VILLEGAS presenta una definición en los siguientes términos:

“La repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge cuando una persona paga al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión subjetiva repetitiva dan origen a un vinculum iuris entre un sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el pago indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante dicho pago indebido.”⁵

Por su parte, en la doctrina nacional encontramos autores como CASTILLO CARVAJAL⁶ que sostiene en materia de repetición de tributos lo siguiente:

“...la repetición de lo pagado indebidamente por concepto de tributos surgiría cuando una persona paga al Fisco nacional, estatal o municipal, una cantidad de dinero a título de tributos y

⁴ Doctor Magín Pont Mestres. Tributos y empresas. Homenajes 21. Universitat de Barcelona. Barcelona, 2004. Publicacions I de la Universitat de Barcelona. P. 224.

⁵ VILLEGAS, H. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ª. Edición. Buenos Aires, 1998. P. 470.

⁶ CASTILLO CARVAJAL, Juan C. Repetición y Recuperación de Tributos. En el Derecho Tributario Venezolano. Caracas, 2006. P. 26 y 27.

por diversos motivos, concomitantes o posteriores al momento del pago, no resulta legalmente adeudada. Se trata, pues, de un pago que contradice la legalidad de la obligación tributaria, cuya restitución no está condicionada necesariamente a que el pago resultase indebido ab initio.”

Aplicando tales consideraciones a la figura bajo estudio, es posible considerar la repetición de tributos como un acápite dentro de la definición de repetición de pago, por cuanto la misma no es más que la extrapolación de dicho concepto a la escena tributaria, sin que ello implique *a priori* la categorización de la naturaleza jurídica de dicha figura en el campo del derecho civil o tributario, razón por la cual, una primera aproximación conceptual permitiría sostener que la misma constituye la devolución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos.

No obstante lo anterior, resulta preciso indicar que el concepto antes señalado no se agota en sí mismo por cuanto deja a un lado una serie de elementos necesarios a los efectos de abordar una verdadera definición.

En tal sentido, como primer punto debemos tener en cuenta el hecho que la devolución a la que hacemos referencia no puede tratarse de una devolución cualquiera, sino que sobre la misma reposa una condición esencial toda vez que ésta depende necesariamente del carácter indebido del pago efectuado, siendo dicha condición un elemento de vital relevancia a efectos de determinar la procedencia o no de la acción a la que hacemos referencia.

En segundo orden, debe señalarse que el concepto no puede enmarcarse única y exclusivamente al concepto de tributo, sino que la devolución o restitución debe abarcar también los accesorios del mismo que hayan sido

también indebidamente pagados al Fisco, acercándose así al supuesto previsto en la norma local.

Asimismo, es importante señalar que no todo pago supone el origen de la restitución o devolución correspondiente, ya que en materia tributaria puede que sean efectuados pagos a favor de la Administración y que pueden dar origen a restitución, sin que por ello deba entenderse necesariamente que dichos pagos han sido efectuados de manera indebida, estipulándose a tales efectos un procedimiento distinto, el de recuperación.

Por otra parte, es importante tener en cuenta que en virtud de la realización del pago indebido, surge ineludiblemente una relación jurídica entre dos (2) sujetos, por una parte, el sujeto que efectúa el pago indebido que puede tratarse de una persona natural o jurídica, incluso una persona de derecho público y, por la otra, el sujeto que recibe el pago indebido; son a dichos sujetos a los cuales debe hacer mención el concepto cuya precisión se busca, ello con la finalidad de permitir la distinción del mismo de acciones similares incorporadas en el ordenamiento jurídico.

De manera pues, que teniendo en cuenta las anteriores consideraciones resulta permisible concluir en el presente capítulo en un concepto de repetición de tributos conforme al cual la misma no es más que la acción dirigida por el contribuyente o responsable hacia la Administración Tributaria tendiente al reconocimiento de la realización de un pago de tributos o accesorios en forma indebida en aras de procurar la devolución de las sumas de dinero indebidamente enteradas conjuntamente con los intereses legalmente causados.

1.2. Origen de la repetición de tributos en el ordenamiento jurídico venezolano.

La acción de repetición tal y como es reconocido por diversos autores, tiene origen en el derecho romano con la denominada “acto in rem verso”, siendo recogida inicialmente por los diversos ordenamientos jurídicos a través del Código Civil.

En lo que respecta a la acción de repetición en materia tributaria, vale decir que la misma encuentra su origen en el ordenamiento jurídico venezolano a través de los postulados del Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina de 1967 -en lo sucesivo MCTAL-, el cual fue preparado de manera conjunta por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo.

En virtud de ello, fue recogido en el COT venezolano de 1982, el procedimiento correspondiente a la repetición de tributos apartándose de los postulados presentados en el MCTAL al establecer que la acción debía ejercerse en sede administrativa y no judicial como lo establecía el referido modelo.

No obstante, tales consideraciones han mantenido su vigencia a lo largo de las reformas del COT venezolano correspondiente a los años 1992 y 1994, formando parte actualmente del capítulo III “De los procedimientos” encontrándose así regulado de manera específica en los artículos 194 al 199 de la Sección Séptima denominada “Del procedimiento de repetición de pago”, en el cual se dispone lo siguiente:

“Artículo 194: Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.”

“Artículo 195: La reclamación se interpondrá por ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria o a través de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria respectiva, y la decisión corresponderá a la máxima autoridad jerárquica. La atribución podrá ser delegada en la unidad o unidades específicas bajo su dependencia.”

“Artículo 196: Para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta.”

“Artículo 197: La máxima autoridad jerárquica o la autoridad a quien corresponda resolver, en su caso, deberá decidir sobre la reclamación dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses, contados a partir de la fecha en que haya sido recibido. Si ella no es resuelta en el mencionado plazo, el contribuyente o responsable podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación es equivalente a denegatoria de la misma.

Regirá en materia de pruebas y del lapso respectivo lo dispuesto en la Sección Segunda de este Capítulo.”

“Artículo 198: Si la decisión es favorable, el contribuyente podrá optar por compensar o ceder lo pagado indebidamente, de acuerdo a lo previsto en este Código.”

“Artículo 199: Vencido el lapso previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante quedará facultado para interponer recurso contencioso tributario previsto en este Código.

El recurso contencioso tributario podrá interponerse en cualquier tiempo siempre que no se haya cumplido la prescripción. La reclamación administrativa interrumpe la prescripción, la cual se mantendrá en suspenso durante el lapso establecido en el artículo 197 de este Código.”

En este sentido, la figura objeto del presente trabajo si bien tiene origen remoto en los postulados del derecho romano, recogidos posteriormente en la legislación civilista, es extrapolada al campo tributario siendo incorporada en dicha legislación con rasgos y características particulares que permiten su diferenciación no solo desde el punto de vista de su naturaleza jurídica sino también en términos de su operatividad propiamente como veremos de seguidas.

1.3. Naturaleza jurídica de la acción: derecho civil ó derecho tributario.

La naturaleza jurídica de la acción de restitución o devolución de ingresos indebidos ha sido abordada en el campo doctrinario desde dos (2) puntos de vista básicamente, esto es, según se trate de una figura cuyo origen sea el escenario del derecho civil ó, por el contrario, vista como una figura propia del campo del derecho tributario. Sin embargo, el desarrollo doctrinario de dicha figura no se agota únicamente en los postulados señalados toda vez que existen autores que van un poco más allá en su análisis permitiendo ligar la naturaleza tributaria de la acción como obligación de derecho público en sí, a diversos principios como el de equidad, legalidad, igualdad, entre otros.

Quienes sostienen que la figura de restitución o devolución de ingresos indebidos tiene su origen en el derecho civil plantean la correspondencia de la misma con el concepto de repetición de pago abordado en el campo anterior, partiendo de la premisa conforme a la cual las normas del derecho civil resultan aplicables a la figura descrita en el COT e inclinándose a favor de la tesis del enriquecimiento ilícito en cabeza de la Administración.

En tal sentido, encontramos que el Código Civil venezolano establece en

materia de repetición de pago lo siguiente:

“Artículo 1.178. Todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición.

La repetición no se admite respecto de las obligaciones naturales que se han pagado espontáneamente.”

“Artículo 1.179. La persona que por error ha hecho un pago a quien no era su acreedor, tiene el derecho de repetir lo que ha pagado. Este derecho no pertenece a aquél que, creyéndose deudor, paga al verdadero acreedor, cuando este se ha privado de buena fe de su título o de las garantías de su acreencia, o ha dejado prescribir su acción. En este caso, el que ha pagado tiene un recurso contra el verdadero deudor.”

“Artículo 1.180. Si quien recibió el pago lo hizo de mala fe, está obligado a restituir tanto el capital como los Intereses, o los frutos desde el día del pago.”

“Artículo 1.181. Quien ha recibido indebidamente una cosa determinada, está obligado a restituirla, si subsiste.

Quien la ha recibido de mala fe, estará obligado a restituir el valor de la cosa que ha perecido o se ha deteriorado aun por caso fortuito, según la estimación que se haga para el día del emplazamiento para la contestación de la demanda de restitución, salvo el derecho, para quien ha dado la cosa indebida de exigir la misma cosa deteriorada y además una indemnización por la disminución de su valor.

Quien recibió de buena fe la cosa Indebida estará obligado, en caso de que no subsista o de deterioro, a la Indemnización hasta el monto de lo que se ha convertido en su provecho.”

A este respecto, vale la pena mencionar que VILLEGAS es uno de los autores partidarios de esta teoría, al sostener expresamente que:

“El pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento -también sin causa- para quien sufre por vía legal la carga tributaria en sus bienes.

(...)

La suma de dinero que recorre la trayectoria “particular-fisco”, lo hace con el carácter jurídico tradicional de “tributo”, carácter que mantiene no obstante ser inválido, inconstitucional u obligar en menor medida de lo que el fisco exigió. Pero cuando la suma dineraria recorre la trayectoria contraria (“fisco-particular”) en virtud de la repetición, deja de ser un tributo. Al perder el sujeto activo su carácter público, el derecho a la suma repetible pasa a ser un derecho subjetivo privado, y no público.

Al no ser un tributo la prestación repetitiva, la relación jurídica sustancial de repetición tributaria debe ser regulada por el derecho civil, salvo disposición expresa en contra.”⁷

Otros autores se inclinan a favor de esta teoría, apoyándose en la teoría del cuasi-contrato atendiendo igualmente al concepto de enriquecimiento sin causa en cabeza de la Administración como consecuencia del pago indebido. En tal sentido, CASANA MERINO haciendo un análisis de la eficacia de las normas civiles relativas al cobro de lo indebido en materia de devolución de ingresos tributarios trae a colación la posición de diversos autores que formulan a este respecto las siguientes consideraciones:

“El Código Civil se ocupa en sus artículos 1895 y siguientes del cuasi-contrato que denomina «cobro de lo indebido». Esta expresión hace referencia al origen de la devolución del ingreso indebido, pues como señala el citado artículo, «cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla», precepto que rememora el art.155 de la Ley General Tributaria.

⁷ VILLEGAS, H. Op. cit. P. 470 y 471.

Parece por tanto adecuado hacer una breve referencia al tratamiento que el Código y la doctrina civilista dan al cobro de lo indebido y a su consecuencia, la devolución. El cobro de lo indebido es un cuasi-contrato que hace surgir una obligación y que tiene su origen en el enriquecimiento injusto y obtenido sin causa, siendo este último el elemento común a todos los cuasi-contratos.

Para DÍEZ-PICAZO y GUILLÓN la obligación de restituir se funda en lo indebido de la entrega, que puede obedecer a cualquiera de estas causas:

- 1) La deuda existe, pero vincula a personas distintas del que da y recibe el pago.*
- 2) No ha existido nunca entre el que da y el que recibe ninguna relación obligatoria, o la que existió se ha extinguido con anterioridad al pago.*
- 3) Existe una deuda entre el solvens y el accipiens, pero aquél ha entregado una cantidad mayor a la debida.*

LACRUZ enumera los requisitos necesarios para que exista un cobro indebido:

- a) El indebitum: alguien paga con la intención de cumplir la obligación. Puede ser ex re, cuando lo que ha sido pagado no se debía ni a aquél que cobró ni a tercera persona, o ex persona, cuando se paga una deuda existente, pero a uno que no es acreedor.*
- b) El error: es necesario que el pago se haya hecho por equivocación, y no por liberalidad o por cualquier otro concepto. Cuando alguien paga sin error, en cuanto se prueben la entrega y el indebitum hay obligación de restituir el lucro injustificado.*

El efecto que produce el cobro de lo indebido es la obligación de restitución, a la que el Código Civil atribuye distinto alcance según el cobrador lo sea de buena (arts. 1897 y 898) o mala fe (arts. 1896 y 1898).

Al poner en relación el cuasi-contrato de cobro de lo indebido con la devolución de ingresos tributarios indebidos es necesario plantearse la posibilidad de aplicar la legislación y los avances de la doctrina civilista al ámbito tributario. Entre los administrativistas, DE JANER Y DURÁN se muestra decididamente partidario de acudir a los preceptos del Derecho privado en los supuestos de enriquecimiento sin causa obtenido por el Fisco(...).

(...)

De acuerdo con estas tesis, la devolución de ingresos indebidos participaría de la naturaleza del cuasi-contrato de cobro de lo indebido regulado en los artículos 1895 a 1901 del Código Civil. Entre los civilistas, H. y P. SALVADOR BULLÓN consideran que «la institución de la devolución de ingresos indebidos a la Hacienda Pública a virtud de solicitud o reclamación económico-administrativa del interesado reúne todos los caracteres y satisface todos los supuestos del cuasi-contrato de pago de lo indebido».

Entre los administrativistas, GARRIDO FALLA entiende que no hay ningún inconveniente en admitir que el principio contenido en el art. 1895 del Código Civil sea aplicable tanto a las relaciones entre particulares como aquellas en que intervienen entidades administrativas, siendo por tanto la consecuencia del cobro de lo indebido una actio repetitio indebiti”⁸

En segundo lugar, los partidarios de la tesis conforme a la cual la restitución o devolución de ingresos indebidos es una figura perteneciente al campo tributario, sostienen que la misma se encuentra regida por normas propias del derecho tributario y de allí precisamente su regulación en la legislación

⁸ CASANA MERINO, F. La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria. Distribuciones de la Ley. Madrid, 1992. P. 42 y ss.

correspondiente, por lo que las normas del derecho civil constituyen postulados aplicables de manera supletoria ante los vacíos que plantee la legislación tributaria.

Así pues, señalan que ante la regulación de los supuestos y procedimiento propio en la legislación tributaria de la figura de restitución o devolución de ingresos indebidos, no cabe la aplicación directa de las normas del derecho civil. En tal sentido, CASANA MERINO es partidario de esta teoría señalando en relación con este punto lo siguiente:

“(...)Entre los tributaristas GONZÁLEZ GARCÍA propugna la general aplicación de las normas de derecho común a los entes públicos, siempre que éstos realicen los supuestos de hecho previstos y no existan normas en el ordenamiento tributario que vengan a introducir modificaciones respecto de aquella regulación. El citado autor distingue dos aspectos en todo ingreso indebido. El primero, de índole sustantiva o material, se refiere a la configuración de los elementos que integran el supuesto de hecho que da lugar al ingreso indebido, al que sería de aplicación la legislación civil, bien sea directa o subsidiariamente. El segundo aspecto, de índole procedimental, afecta a las actuaciones a realizar por las partes interesadas con el fin de obtener la plena satisfacción del derecho de quién pagó indebidamente, y al que serían de aplicación las normas del procedimiento administrativo en general y del tributario en particular.

Desde nuestro punto de vista han de mantenerse serias objeciones referentes a la aplicación de los preceptos civiles relativos al cobro de lo indebido en el ámbito tributario. Frente a la obligación cuasi-contractual, la nacida como consecuencia de un ingreso indebido efectuado en la Administración tiene origen legal, pues es la ley la que establece la obligación de devolver lo ilegalmente ingresado, aunque su fundamento, como tendremos ocasión de insistir posteriormente, sea el mismo que el cuasi-contrato, el enriquecimiento injusto u obtenido sin causa. Por otra parte, es el propio T.S. quien

declara que «los principios civilistas sobre el cobro de lo indebido carecen de aplicación cuando se refieren a supuestos regulados por normas específicas de carácter fiscal a las que es ineludible atenerse» (Sentencia de 17 de junio de 1965, Ar. núm. 3591). Y no estamos ante un supuesto que carezca de regulación en la legislación tributaria, pues tanto sus aspectos materiales como procedimentales han sido objeto de normación, por lo que entendemos que de acuerdo también con el art. 9 de la Ley General Tributaria, la aplicación de los artículos del Código Civil no procede en el ámbito como el de la devolución de ingresos indebidos, que tiene su normativa específica. Cuestión distinta será que principios generales acuñados por la doctrina civilista, y dado el idéntico fundamento que en este caso tienen las obligaciones civil y tributaria, puedan ser utilizados en este segundo ámbito, pero sin que ello suponga propugnar una aplicación directa de las normas civiles.»⁹

Agrega finalmente el autor en comentarios en contraposición a la teoría conforme a la cual la repetición de tributos encuentra fundamento en el derecho civil:

“(...) que el fundamento sea el mismo que en Derecho civil no supone que la accionabilidad del derecho a la devolución sea la propia de las acciones civiles, pues la obligación de devolución tiene su origen en la ley, la pretensión de reintegro es de naturaleza jurídico-pública, y a ella no son de aplicación las disposiciones del Código Civil sobre el cobro de lo indebido, pues existen normas tributarias específicamente previstas para tales supuestos.»¹⁰

No obstante lo expuesto, hay que señalar igualmente que hay quienes sostienen que la acción de restitución o devolución de ingresos indebidos es en todo caso una obligación de derecho público y, en algunos casos, se

⁹ CASANA MERINO, F. Op cit. P. 45 y 46.

¹⁰ CASANA MERINO, F. Op. cit. P. 58.

señala que la misma proviene de un principio general en derecho como lo es la equidad sin atribuir su naturaleza jurídica a un campo exclusivo del derecho.

En este punto, autores como QUINTANA FERRER sostienen en cuanto a la naturaleza jurídica de la figura en comentarios lo que sigue:

“...la obligación de devolución de ingresos tributarios indebidos constituye una obligación legal de derecho público. El presupuesto de esta obligación es la realización del pago indebido de un tributo, esto es, la entrada material indebida de dinero en el Tesoro que venga ocasionada por el pago de deudas tributarias. Y su objetivo el restablecimiento patrimonial entre el Ente impositor y el obligado tributario, o si se prefiere la eliminación del perjuicio económico individual de este último.

Esta obligación del Ente público, que para el obligado tributario constituye un derecho subjetivo de crédito con un contenido económico, es una obligación contrapuesta a la obligación tributaria, en la que se invierten las posiciones subjetivas –es deudora la Administración pública y acreedor el obligado tributario. Es una obligación independiente de la obligación tributaria, aunque conexas con la misma –es una obligación que nace con ocasión del pago de deudas tributarias-, que para algunos se incardina en una relación más amplia nacida del ejercicio de la potestad de imposición.

Todo ello explica, en fin, que la obligación de devolución sea susceptible de tutela judicial y de compensación con las deudas nacidas de la obligación tributaria, por compartir con esta el origen legal y la pertenencia al derecho público.

Esta obligación halla su fundamento en los principios constitucionales de legalidad, igualdad, capacidad económica, seguridad jurídica y justicia, y no, al menos de carácter inmediato, en el principio de enriquecimiento injusto, que es la consecuencia de la no devolución, ni tampoco en la responsabilidad patrimonial

de la Administración o en la institución civil de la obligación cuasi-contractual de la repetición de lo indebido.”¹¹

Por su parte, GIULIANI FONROUGE compartiendo el planteamiento expuesto sostiene en relación a la naturaleza jurídica de la restitución o devolución de ingresos indebidos que:

“Hemos sostenido en diversas oportunidades y lo reiteramos, que la acción de repetición de lo pagado por tributos no deriva del Código Civil (...) como pretende la jurisprudencia de nuestros tribunales, sino de uno de los principios generales del derecho: la equidad. La acción proviene de la equidad, que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro, y de allí ha pasado al derecho civil como a otras disciplinas, en realidad, tanto el derecho financiero como el derecho civil han adoptado un principio común, cronológicamente el segundo con anterioridad al primero, por su precedente elaboración, pero sin que esto signifique la adopción de un concepto civilista exclusivo.

Los tratadistas ponen de manifiesto que la repetición del derecho civil comenzó fundada en la equidad y luego agregó otra explicación con la teoría de la causa, que carece de relevancia en nuestra materia; primero, porque consideramos que la causa no es un elemento de la obligación tributaria, y a parte de esto, porque aun admitiéndola, revestiría características absolutamente distintas de la causa en sentido privatista.

En nuestro Código Civil, la repetición solo tiene lugar en los supuestos de pago por error (de hecho o de derecho) o de pago sin causa (...) en tanto que en materia fiscal esas causales corresponden a casos de excepción, pues la mayoría de los reclamos reposa en circunstancias de otra índole, por lo común, en violación de principios constitucionales o en abuso del poder tributario. La acción de repetición de tributos corresponde al derecho público, está sujeta a reglas especiales y se funda en la equidad, vinculándosela con el derecho civil por tradición

¹¹ QUINTANA FERRER, E. Op. cit. P.61 y ss.

*privadista.*¹²

Ahora bien, en el campo de la doctrina tributaria venezolana podemos señalar que la posición de CASTILLO CARVAJAL resulta subsumible en esta teoría, cuando al referirse al fundamento de la repetición de pago indebido por concepto de tributos sostiene por una parte la inaplicabilidad de las normas del derecho civil y, la fundamentación de la figura en el principio de legalidad, al sostener de manera expresa que:

“Es importante llamar la atención acerca de que el procedimiento de repetición de lo pagado indebidamente previsto en el Código Orgánico Tributario se aparta sensiblemente de su origen civilista. En materia tributaria, la cantidad repetible causa de pleno derecho intereses moratorios a partir de los 60 días de la reclamación del contribuyente. Por su parte, en el ámbito civil si el acreedor recibe el pago de buena fe, esto es, con la convicción que era legítimo y procedente, no está obligado a pagar intereses por el capital pagado indebidamente, en tanto que, si era de mala fe, el receptor estará obligado a restituir tanto el capital como los intereses. El empleo de los principios de buena y mala fe para la causación de intereses con motivo del pago de lo indebido en el Derecho Común, hace que la acción de repetición prevista en el Código Civil resulte inaplicable en el campo tributario, toda vez que tales conceptos no tendrían cabida en materia tributaria.

(...)

La repetición del pago indebido encuentra asimismo su fundamento en el ámbito tributario en el principio de la legalidad. En efecto, la restitución constituye una manifestación de este principio, que no solo comporta que el tributo esté establecido en una Ley preexistente aprobada por el órgano legislativo, sino que la exacción o el importe tributario se ajuste al hecho generador de la obligación legal. Por lo tanto, cuando el obligado soporta un tributo que no está conforme a la norma, el Fisco está

¹² GIULIANI FONROUGE, C. Derecho Financiero. Volumen II. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2001. P. 901-902.

obligado a reembolsar el monto no adeudado y, con ello, lograr la identidad entre el pago realizado y la norma que autoriza su cobro. En consecuencia, en todos los casos cuando la Administración Tributaria hubiere recibido un importe indebido por concepto de tributos, se encuentra obligada a restituirlo en garantía del principio de legalidad...”¹³

En virtud de lo anterior, se puede concluir que las teorías que abordan la naturaleza jurídica de la restitución o devolución de ingresos indebidos pueden resumirse en las siguientes: (i) naturaleza jurídica del derecho civil; (ii) naturaleza jurídica de derecho tributario; (iii) naturaleza jurídica de derecho tributario basada en los principio de equidad o legalidad.

1.4. La acción de repetición de tributos en la doctrina y en la jurisprudencia.

Tal y como fue señalado al inicio, la repetición de tributos es una figura jurídica que en el campo del derecho tributario venezolano posee pocas referencias desde el punto de vista doctrinario y jurisprudencial, toda vez que son pocos los autores que abordan el tema y los fallos judiciales que se encuentran no entran en un análisis pormenorizado de las exigencias para su procedencia, sino que, más bien, los casos resueltos son enfocados en su mayoría desde la óptica de la prescripción o no de la acción por sobre el hecho de si se trata o no de un ingreso indebido propiamente.

Teniendo en cuenta este panorama, se plantea la necesidad de abordar las reflexiones que sobre la materia expone la doctrina comparada a los fines de profundizar un poco más sobre el tema que ocupa el presente trabajo, ello en aras de explorar o ahondar sobre las similitudes y diferencias que pueda

¹³ CASTILLO CARVAJAL, J.C. Op. cit. P. 29

compartir nuestro ordenamiento jurídico tributario.

A este respecto, vale la pena mencionar que la doctrina española destaca de manera considerable dado el desarrollo académico expuesto en materia de devolución de ingresos tributarios, por lo que la misma resulta el punto de partida para el presente capítulo.

Así, para CASANA MERINO citando a SAINZ DE BUJANDA *“el derecho de devolución es un derecho de crédito que la persona que efectuó el ingreso tiene frente a la Administración que recibió la suma indebida”*¹⁴. Asimismo, sostiene el auto en palabras propias que *“la devolución de ingresos indebidos es un vínculo jurídico obligatorio nacido por disposición de la ley y cuyo efecto primordial es hacer nacer a favor del particular, y contra la Administración, un derecho subjetivo a la devolución de lo indebidamente ingresado”*¹⁵. De igual forma, añade este autor que:

“En esta obligación cabe distinguir aspectos materiales y formales. Entre los primeros cabría incluir los aspectos sustantivos que conforman la obligación de devolver, y dentro de ellos nos ocuparemos del nacimiento de la obligación de devolver, los sujetos, el objeto y la extinción de la misma. El nacimiento del derecho de devolución está constituido por el ingreso indebido o presupuesto de hecho, y para que la Administración proceda a la devolución, sea de oficio o a instancia del interesado, es necesario que se produzca el reconocimiento administrativo del presupuesto de hecho.

Al margen de estos aspectos, materiales y procedimentales, que tiene el derecho de devolución, y cuyo estudio cabe encuadrarlo en el Derecho tributario, pues la obligación de devolver nace como consecuencia del pago ilícito o ilegal de un tributo, tiene

¹⁴ CASANA MERINO, F. Op. cit. P. 37.

¹⁵ CASANA MERINO, F. Op. cit. P. 55.

también la devolución un perfil desde el punto de vista del Derecho presupuestario; en palabras de CORRAL GUERRERO, se trata de la perspectiva formal de las obligaciones del Estado, que está constituida por la actividad de los órganos competentes de la Administración financiera, que se dirige al cumplimiento de sus obligaciones, a través de los procedimientos establecidos.

(...)

Por nuestra parte, entendemos que configurada la devolución de ingresos indebidos como una obligación que hace nacer a favor del particular y en contra de la Administración un derecho subjetivo a la devolución de lo indebidamente ingresado, su nacimiento no puede hacerse depender de una sola causa o de un conjunto de ellas, sino que como pone de relieve el profesor SAINZ DE BUJANDA, el supuesto de hecho es el ingreso indebido. El nacimiento de la obligación de devolución no queda condicionado por la realización de un hecho o conjunto de ellos, sino de una situación jurídica, la de realización indebida de un ingreso, cualquiera que sea el hecho que lo haya motivado. Como ha puesto de relieve KRUSE, la pretensión de reintegro – término con el que los traductores se refieren a la devolución de los ingresos indebidos- «nace con la satisfacción de la cuantía del impuesto no debido». Por tanto, el derecho a la devolución, y la correlativa obligación, nacen con la realización el ingreso indebido, aunque para que se cumpla la obligación de devolución sea necesario el reconocimiento judicial o administrativo de la misma. El supuesto de hecho es la realización del ingreso indebido, si bien para que el derecho a la devolución pueda ser válidamente ejercitado es necesario su reconocimiento. No obstante, una vez reconocida la existencia del derecho, éste se entiende nacido en el momento en que indebidamente realizado el ingreso.»¹⁶

Por su parte, QUINTANA FERRER suma comentarios en materia de devolución de ingresos indebidos sosteniendo al respecto que:

¹⁶ CASANA MERINO, F. Op. cit. P. 37.

“La doctrina ha afirmado en reiteradas ocasiones que los «ingresos indebidos» son todos aquellos ingresos efectuados en aplicación de las normas tributarias y que devienen en ilegales por cualquier causa. Se distingue así este tipo de devolución de la denominada «devolución de oficio», es decir, de la devolución derivada del resultado de la liquidación correcta y, por tanto, legal, del tributo (...)

La ilegalidad del ingreso indebido viene provocada por una aplicación incorrecta de la norma tributaria, ya sea como consecuencia de un error de hecho o de un error de derecho.

En la mayoría de los supuestos, esa aplicación errónea de la normativa acarrearán una liquidación no ajustada a derecho de la obligación tributaria y un ingreso en consecuencia indebido de la cantidad resultante. Esta circunstancia puede manifestarse en la práctica con dos desenlaces distintos: aquellos supuestos en los que el obligado tributario no tenía que ingresar nada, al no haber ni siquiera realizado el hecho imponible del tributo en cuestión o al beneficiarse de un supuesto de exención; y aquellos otros en los que el obligado tributario debería haber ingresado una cantidad inferior a la cantidad realmente ingresada como resultado de una liquidación incorrecta.

Aunque más infrecuentes, otras situaciones que también dan lugar a un ingreso indebido tiene su origen en una incorrecta aplicación de las normas de recaudación. Nos referimos a aquellos supuestos en los que la liquidación se ha efectuado correctamente y, por los motivos que sea, se ha ingresado una cantidad superior o igual a la deuda liquidada que, en cualquiera de los dos casos, no debía ingresarse. Esta tipología de ingresos indebidos se manifiestan en la práctica mediante el ingreso de una cantidad superior a la cantidad liquidada, el ingreso de la cantidad liquidada correctamente pero ya ingresada con anterioridad, o el ingreso de una cantidad liquidada también correctamente pero que no debió ingresarse por haber prescrito el derecho a exigir el pago de la Administración (...)

Pues bien, en todos los casos que se acaban de mencionar la «devolución» del ingreso indebido aparece en la LGT como una obligación legal que incumbe al acreedor de la obligación

tributaria, esto es, la Administración tributaria (...), o, desde la perspectiva contraria, un derecho subjetivo del obligado tributario a la devolución de las cantidades ingresadas de forma ilegal (...).

Por su parte, MATA SIERRA expone su posición en cuanto a la devolución de ingresos indebidos, pero esta vez desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial de la Administración señalando lo que sigue:

“En el Derecho Tributario, la noción de ingreso indebido y la necesidad de devolución del mismo por parte del Ente público receptor, encuentran su fundamento en la ilegalidad del acto administrativo tributario que ha generado la obligación de contribuir en el sujeto obligado.

La Administración tributaria, enriquecida injustamente al disponer de cantidades que pertenecen al obligado, está produciéndole, aún sin quererlo, un perjuicio que, lógicamente, habrá de tener reflejo en el tema de la responsabilidad patrimonial que venimos analizando. Dicho de otro modo, la Administración tributaria deberá resarcir al administrado de los daños y perjuicios que se deriven de su funcionamiento, cuando con el mismo genere una obligación de ingreso para el particular que resulta improcedente, por serlo igualmente el acto administrativo en que se basa la misma.

En nuestro ordenamiento positivo, podría decirse que la responsabilidad de la Administración tributaria en estos supuestos de devolución de ingresos indebidos alcanza en la actualidad un alto grado de tecnificación al identificarse la misma con la obligación del pago de intereses de demora a los administrados que les resarzan de la indisponibilidad de dichas cantidades mientras dura la situación anómala.

(...)

Una vez fijada la obligación del pago de intereses por parte de la

Administración tributaria, nos parece obligado puntualizar que este reconocimiento objetivo de la responsabilidad de la Administración tributaria mediante el pago del interés legal aplicado sobre las cantidades indebidamente ingresadas, no significa que, a través de esta fórmula se tenga que producir necesariamente el resarcimiento integral del administrado, como demanda la teoría general de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública admitida por nuestro ordenamiento.

Los daños y perjuicios que puede irrogar al particular la situación que ha dado lugar a la obligación de devolución de los ingresos tributarios por parte de la Administración tributaria, pueden ser mucho más graves que los que cabe cubrir con la indemnización que, por imperativo legal, acompaña a este instituto.

En este sentido, nuestra opinión es que el pago del interés legal por parte de la Administración se convierte en un elemento integrante de la indemnización, el que, por así decirlo, se activa de forma automática cuando procede la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente, pero no tiene por qué ser el único.

Si el administrado puede probar, y de hecho en ocasiones no le será difícil, la existencia de un mayor perjuicio que el que se cubre por esta vía, entendemos que queda expedita la fórmula (...) de acudir a la jurisdicción competente para, en este caso, “completar” una responsabilidad de la Administración tributaria que resultara insuficiente.”¹⁷

Ahora bien, en el ámbito nacional destaca la obra de CASTILLO CARVAJAL quien ha profundizado sobre la acción de repetición de tributos sosteniendo en este sentido lo que sigue:

“Hemos sostenido que el procedimiento de repetición en el Derecho Tributario venezolano no se limita a los pagos indebidos ab initio. En efecto, creemos que restringir la

¹⁷ MATA SIERRA, M. La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1997. P.122 y ss.

devolución exclusivamente a los pagos indebidos o ilegales originariamente, excluiría injustificadamente situaciones o hechos que convierten al sujeto pasivo en acreedor del Fisco, por concepto de pagos efectuados con fundamento en una norma legal y que luego devienen en ilegales.

En consecuencia, la repetición de lo pagado indebidamente surgiría cuando una persona paga al Fisco una cantidad de dinero a título de tributos y por diversos motivos –concomitantes o posteriores al momento del pago- resulta indebido o ilegal.

Ahora bien, un sector de la doctrina española consultada, CASANA MERINO, PALAO TABOADA y LEJEUNE VALCÁRCEL, sostiene que las cantidades que se pagan ilegalmente ab initio están sujetas a repetición, en tanto que, aquellas efectuadas legalmente y que devienen en excesivas estarían sujetas a restitución pero mediante un procedimiento distinto a la devolución (entre nosotros la repetición). Al respecto, señala LEJEUNE VALCÁRCEL que “(...) los ingresos excesivos son debidos y perfectamente legales, dado que son consecuencia de una norma jurídica que establece el deber de efectuarlos, de forma pues, que cuando se lleva a cabo su restitución se está procediendo al reintegro del exceso de ingreso legalmente recaudado ab initio. En cambio, cuando la devolución trae causa de un error en el ingreso o una irregularidad en el desarrollo del procedimiento liquidatorio, el ingreso es ilegal, no debido y ha de arbitrarse su restitución”.

Disintiendo de la doctrina antes citada, creemos que cualquier pago que contradiga el mandato de la norma sustantiva que crea el tributo, independientemente de que dicho pago se hubiere efectuado en atención a una disposición legal (vgr. pagos a cuenta), estaría sujeto al procedimiento de repetición. Crear una especie tributaria (vgr. reembolso, según un sector de la doctrina española) para la restitución de los pagos originalmente legales y que luego se reputan excedentarios, comportaría desconocer la circunstancia de que si el pago no se reputara como indebido o ilegal, simplemente no estaría sujeto a repetición. En nuestro criterio, esta tesis confunde el deber jurídico de algunos sujetos pasivos de efectuar un pago a cuenta del tributo que se causará en una oportunidad posterior con la obligación tributaria propiamente dicha o principal, aún cuando no causada al

momento del ingreso del pago a cuenta.

Por lo tanto, si al efectuar la determinación definitiva del tributo, la obligación tributaria no se causa, o surge en una medida menor al tributo anticipado, el monto pagado a cuenta que exceda el importe tributario definitivo resultará ilegal y, consiguientemente, repetible. De manera que, una cosa es el deber de efectuar un pago anticipado por concepto de tributos, y otra es la obligación tributaria principal respecto de la cual el pago a cuenta puede resultar ilegal y quedar sujeto a repetición. (...) En consecuencia cualquier pago que exceda el importe tributario debido debe reputarse ilegal, y el mecanismo válido para arbitrar su restitución resulta el procedimiento de repetición de lo pagado indebidamente previsto en el Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, en el ordenamiento procesal tributario venezolano no existe un procedimiento dirigido a la restitución de los pagos excesivos efectuados en virtud de una norma legal. Así, el procedimiento de recuperación de tributos no podría emplearse sino para la restitución de los pagos legales y cuyo reembolso se acuerda por razones de política fiscal.”¹⁸

No obstante lo expuesto, resulta importante señalar igualmente que los tribunales han manifestado su posición con relación a la figura de repetición de pago indebido en materia tributaria, a lo largo de diversos fallos. Sin embargo, dada la diversidad de pronunciamientos a este respecto, nos permitimos traer a colación algunos fallos relevantes que permiten ilustrar las consideraciones que en esta materia incorpora la jurisprudencia extranjera y nacional.

Así pues, el Tribunal Fiscal de la Nación en Argentina, sostiene en torno a este punto lo siguiente:

¹⁸ CASTILLO CARVAJAL, J. c. Op cit. P. 38 y ss.

“(…) Queda entonces claro que hay una norma legal en el derecho positivo tributario que concede la acción de repetición a los contribuyentes y demás responsables, sin que para que ellos puedan ejercer ese derecho, tenga la necesidad de recurrir a disposiciones del derecho privado, a las que sólo corresponde remitirse cuando dentro del derecho tributario no está prevista una situación legal. Corresponde destacar que la norma que se esté interpretando no habla de “pago indebido” sino de “abonado de más”, expresión que la ley vuelve a utilizar en su art. 76 cuando refiriéndose a la demanda de repetición habla de “pago excesivo”. Una interpretación literal de estas expresiones podría tener como consecuencia que el intérprete entendiera que sólo pueden repetirse los impuestos que se han pagado en exceso, o sea, que esa expresión de la norma podría referirse al “quantum” de la prestación debida y no a la inexistencia de causa de la obligación tributaria por no haberse verificado el hecho imponible” “P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A” 17/5/77 en el art. 74 y 76 de la Ley 11.683 que reglan todo lo relacionado con el pago indebido de tributos, la introducción del nuevo requisito se refiere a la acreditación del empobrecimiento del solvens, por un lado haría perder a aquellas su individualidad propia, con riesgo a afectar garantías consagradas por la Constitución Nacional, y por el otro vendría a crear una nueva condición, a modo de un presupuesto más, no requerido para la procedencia de la acción y expresa que el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quien puede ser en definitiva la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aún las de los directos en que también aquella se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional. El derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió. La circunstancia de que quien realizó el pago haya cobrado, a su vez, fraccionadamente la misma suma a otras personas, no puede constituir argumento valedero para su devolución si procede...”¹⁹

Por su parte, en el escenario judicial venezolano, encontramos una sentencia

¹⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia de fecha 23 de febrero de 2005, caso: La Estación S.A. Consultada en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscador.php?pagina=14&palabra=d>

emblemática de la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia, reiterada por fallos de diversos tribunales de instancia, en la cual se dejó sentado que:

“(...)El pago de lo indebido y su restitución o reintegro es un principio básico de derecho común consagrado en el artículo 1.178 del Código Civil que literalmente dice: “todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición(...)

La acción de repetición o derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidos está consagrada en el Código Orgánico Tributario en los artículos 177 y siguientes, en los cuales se establece el procedimiento aplicable en orden al reconocimiento y verificación de tal devolución y exigiendo para su procedencia el que la acción o el derecho del contribuyente no haya prescrito(...) En cuanto a los supuestos normativos de devolución, son de diversa índole y el Código Orgánico Tributario, sólo contiene un reconocimiento genérico y abstracto del derecho a la devolución. Puede referirse a errores materiales o aritméticos en la liquidación, o a un doble pago, o bien a los supuestos de compensación de las deudas tributarias, o a los casos de anulación en vía administrativa o contenciosa, de la obligación tributaria determinante del ingreso indebido(...)²⁰

De otro lado, el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas sostuvo en otra sentencia que:

“(...) La acción de repetición, en los términos previstos en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario, está concebida como un medio procesal otorgado a los contribuyentes dirigido a obtener la restitución de lo pagado indebidamente.

En el campo del derecho privado el pago de lo indebido encuentra su fundamento legal en el primer párrafo del artículo

²⁰ Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia de fecha 17 de enero de 1996. Consultada en: <http://lara.tsj.gov.ve/decisiones/2007/julio/2100-20-1667-1021.html>

1.178 del Código Civil, en el cual se establece: "...todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición."

Luego, para que proceda la acción de repetición es necesario que anteriormente se haya efectuado un "pago indebido". De tal manera, ante esa situación el Tribunal considera la necesidad de precisar sí en el presente caso se ha producido ese pago indebido de impuesto. Al mismo tiempo, debe precisar si el accionante, en este caso, es quien afecta su patrimonio con ese pago indebido.

En el ámbito tributario, el reintegro del pago de lo indebido surge por muchas razones, entre ellas, porque el tributo no se debía; se debía pero por un monto menor; porque se estaba exento de pagarlo o existe una exoneración o liberación. En la doctrina se señalan como causas o supuestos que pueden dar lugar a la acción de repetición, las siguientes:

1. Pago erróneo de un tributo: ocurre cuando el pago se efectúa por error de hecho o de derecho.

2. Pago de un tributo que se considere inconstitucional. En este caso, se paga un tributo creado por una Ley que de una manera es contraria a principios constitucionales. Declarada la inconstitucionalidad de la ley, el tributo pagado en aplicación de esa ley queda sujeto a repetición.

3. Pago de un tributo que la Administración exige en forma excesiva. Hay la extralimitación por parte de la Administración exigiendo un tributo por encima de lo que la ley ordena.

4. Pago en concepto de retenciones o anticipos a cuenta de un tributo que luego resulta que no se adeuda o que lo era en menor cuantía.

Efectuado el pago indebido del tributo se hace necesario precisar el sujeto activo de esta acción de repetición. En ese sentido, lo

primero a resaltar es que será sujeto activo para intentar esta acción quien sea sujeto pasivo en la obligación tributaria respecto a la cual se produjo el pago indebido. En ese sentido, sujeto activo de esta acción lo será el contribuyente que, tal como aparece definido en el artículo 22 del Código Orgánico Tributario, es aquel respecto al cual se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Es decir, el realizador del hecho imponible que como tal es el deudor del tributo a título propio.

También es sujeto activo de esta acción el “responsable” definido en el artículo 25 del mismo Código Orgánico como el sujeto pasivo que, sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir la obligación tributaria al contribuyente.

En esta categoría de sujeto activo de la acción de repetición ubicamos a los responsables directos, los cuales aparecen definidos en el artículo 27 eiusdem, de la siguiente manera: “ Son responsables directos, en calidad de agente de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.”

Por último, como sujeto activo de esta acción encontramos al sustituto, quien siendo un sujeto pasivo ajeno al acaecimiento del hecho imponible, sin embargo, por disposición legal ocupa el lugar de aquél desplazándolo de la relación jurídica tributaria.

Expuestos estas consideraciones, tenemos que, en el presente caso, la acción de repetición ha sido interpuesta por el Elecnor de Venezuela, S.A, la cual actuó, según lo aprecia el Tribunal, como responsable directo (Agente de Retención) de la obligación Tributaria de retener y enterar el impuesto sobre los dividendos presuntos pagados por ella a la empresa española Elecnor S.A.

Ahora bien, el Tribunal es del criterio de que quien paga una deuda ajena actuando como Responsable Tributario – en este caso - el agente de retención, sólo puede lograr a su favor la

acción en referencia sí de ese pago indebido le deriva un personal perjuicio o que tal pago lo empobrezca sin causa.

El empobrecimiento depende generalmente de la posibilidad que tenga el agente de retención de solicitar al contribuyente el reintegro de lo indebidamente pagado, como sería en el caso de que el agente de retención (responsable) pagara por el contribuyente una suma que éste ya había pagado; en consecuencia, no podría solicitarle la restitución de dicha suma y; por tanto, sufrirá un empobrecimiento que lo legitima para intentar la acción de repetición por pago indebido frente a aquel a quien le efectuó dicho pago. De acuerdo con el Código Orgánico Tributario, artículo 27, el agente de retención es responsable a título directo. El mismo artículo, en su último aparte, señala que dicho agente es responsable ante el contribuyente por retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, y otorga al contribuyente la facultad de solicitar de la Administración el reintegro o la compensación correspondiente, en el caso que el agente de retención haya enterado lo retenido.

De conformidad con esta disposición la facultad para solicitar de la Administración el reintegro o la compensación de lo pagado indebidamente le corresponde al contribuyente, aun cuando el agente de retención sea responsable frente al contribuyente del pago indebido.

Por su parte, el artículo 26 del mismo Código Orgánico señala que el responsable tiene el derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él. Luego, resulta obvio que si se trata de un pago indebido, nada tiene que reclamarle el responsable al contribuyente y, en tal virtud, la única forma de obtener la restitución es intentando directamente la acción de reintegro ante la Administración Tributaria, pero demostrando que ese pago indebido le causa un perjuicio personal o un empobrecimiento.

De conformidad con las disposiciones del Código Orgánico Tributario, algunas transcritas y otras mencionadas, el Tribunal encuentra que sí bien es cierto que la contribuyente Elecnor de Venezuela, S.A, retuvo y enteró el impuesto sobre los dividendos presuntos pagados a la empresa española Elecnor S.A,

correspondiente a los ejercicios fiscales 2005 y 2006, lo hizo en cumplimiento de una obligación tributaria que le impone la ley en su condición de responsable directo, como agente de retención, pero no en su condición de contribuyente, por tanto, esas retenciones y enteramientos, aun en el supuesto que fueran indebidos, en principio, no deriva para ella en un personal perjuicio o un empobrecimiento sin causa, pues si bien es cierto que es ella quien retiene y entera el impuesto, sin embargo, el impuesto retenido y enterado lo fue por cuenta de la empresa Elecnor S.A; por tanto, a la sociedad mercantil Elecnor de Venezuela S.A, esa retención y posterior enteramiento, no le ha causado un perjuicio patrimonial (personal). Tampoco ha sufrido realmente un empobrecimiento que pudiera reclamarle a la empresa española Elecnor S.A. Así se declara.

(...)

En virtud de los razonamientos expuestos, considerándose que la sociedad mercantil Elecnor de Venezuela, S.A, actuando por derecho propio, pretende la repetición del pago de una deuda por concepto de impuesto sobre dividendos presuntos, respecto a la cual ella no es contribuyente sino responsable tributario, en su condición de agente de retención; y no habiendo traído a los autos prueba alguna de la manera como el cumplimiento de la obligación de retener y enterar el impuesto sobre dividendos presuntos, a lo cual está obligada por mandato legal, le deriva en un personal perjuicio o le ha producido un empobrecimiento sin causa; el Tribunal considera improcedente la repetición de pago indebido pretendida por la sociedad mercantil Elecnor de Venezuela, S.A., Así se declara.”²¹

Por otro lado, el Juzgado Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de Caracas, estableció en materia de requisitos de procedencia de la repetición de tributos lo que sigue:

²¹Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario del Area Metropolitana de Caracas, sentencia de fecha 15 de noviembre de 2010, caso: Elecnor de Venezuela, S.A. vs. SENIAT. Consultada en: <http://ica.tsi.gov.ve/decisiones/2010/noviembre/2096-15-AP41-U-2009-000053.-.html>

“De lo precedentemente transcrito se evidencia, tal y como quedare establecido líneas arriba, que en caso de pagos indebidos, tanto el contribuyente como el responsable, podrán solicitar la repetición de lo pagado.

Sin embargo resulta necesario analizar los requisitos previstos por Legislador para la procedencia de la figura bajo análisis; en ese sentido tenemos que la contribuyente ciertamente interpuso la solicitud en sede administrativa ante la máxima autoridad jerárquica del organismo, vale decir, ante el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ello dentro del lapso legalmente establecido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario (COT), por cuanto la actora inició el procedimiento de reintegro en sede administrativa mediante escrito presentado el diecisiete (17) de diciembre de 2007, sobre un impuesto presuntamente pagado indebidamente en ese mismo año; razón por la cual podemos afirmar sin temor a equivocarnos que la acción no se encuentra prescrita, y visto igualmente que la recurrida no dio respuesta en el tiempo previsto por la normativa ut supra transcrita, resulta evidente que se encuentran cubiertos los extremos de Ley, previstos para la procedencia del reintegro solicitado por la contribuyente.”²²

Por su parte, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, ha manifestado su posición en torno al tema que nos ocupa en los siguientes términos:

“Acertadamente la recurrente sostiene que en términos generales para que haya lugar a repetición deben producirse cinco supuestos:

“(i) Casos en los cuales se trata de la recaudación de un impuesto ilegal o indebido; (ii) Errores materiales o aritméticos en la liquidación; (iii) Un doble pago; (iv) Impuestos pagados y no causados; (v) Casos de anulación de la obligación tributaria

²² Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, sentencia N° 087-2011 de fecha 20 de Septiembre de 2011, consultada en <http://caracas.tsj.gob.ve>

determinante del ingreso indebido en vía administrativa o contenciosa, cuando se ha pagado anticipadamente, etc.”

Incluso sostiene que el Código Orgánico Tributario sólo contiene un reconocimiento genérico o abstracto del derecho a la devolución de lo pagado o cobrado indebidamente, concluyendo que sólo cabe dentro del supuesto del Artículo 194 del Código Orgánico Tributario, aquellos que se efectúen a través de un pago que en general contradice la estricta legalidad de la obligación tributaria.

Ahora bien de la norma señalada, ciertamente el legislador permite que mientras no estén prescritos los tributos, los intereses, las sanciones y los recargos de cantidades pagadas indebidamente, tanto los contribuyentes como los responsables pueden solicitar a la Administración Tributaria respectiva, la repetición de lo pagado.

En razón de lo anterior y por el uso de las facultades de control del impuesto, la Administración Tributaria debe en un plazo no mayor de 2 meses, debe decidir sobre la reclamación, actuaciones que implican el reconocimiento de un crédito que nace a favor del contribuyente cierto, líquido y exigible.

De no producirse la respuesta el reclamante queda habilitado para interponer el Recurso Contencioso Tributario y corresponde al Juez en lo sucesivo analizar la procedencia del crédito, todo en virtud del Artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por ser este caso uno en los cuales la Administración Tributaria se ve sustituida por la jurisdicción, ya que es la forma como se protegen los derechos subjetivos lesionados del particular.

Así el Juez tiene que hacer un análisis de la procedencia de la repetición, toda vez que el fallo ordenará –de cumplirse los supuestos- el reintegro que no ha reconocido la Administración Tributaria, por lo que el recurrente debe aportar los elementos probatorios para que esto ocurra.”²³

²³ Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, sentencia N° 153-2006 de fecha 11 de Octubre de 2006, caso: IBM de Venezuela S.A. vs. SENIAT, consultada en <http://caracas.tsj.gob.ve>

1.5. Características de la repetición de tributos.

La repetición de tributos es una figura investida de diversas características que permiten marcar la diferencia con la figura de repetición prevista en el derecho común, varias de ellas ya han sido expuestas en líneas anteriores, sin embargo, cabe precisar las mismas en los siguientes puntos:

- (i) Se trata de una obligación legal, esto es, tiene origen en la ley siendo que en el caso venezolano dicha obligación se encuentra prevista en el artículo 194 del COT.
- (ii) Como obligación alude a la existencia de dos sujetos, por una parte, el accionante de la repetición que responde generalmente a la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria, (contribuyente o responsable) y es en definitiva quien efectúa el pago indebido y, de otro lado, el accionado o sujeto activo de la obligación tributaria, entendiendo por este la Administración Tributaria en cualquiera de sus manifestaciones.
- (iii) Constituye un derecho de acción para la parte solicitante que ha efectuado el pago indebido y una obligación de la Administración de restituir o devolver la suma ingresada indebidamente.
- (iv) Su objeto es una prestación pecuniaria, constituida por la suma indebidamente pagada más los intereses que legalmente correspondan.

- (v) La obligación se enmarca en un procedimiento de naturaleza declarativa y no revisoría, por cuanto a través de su ejercicio se persigue la declaración de existencia del pago indebido y no la impugnación de un acto administrativo.
- (vi) Se trata de un procedimiento a instancia de parte y no de oficio.
- (vii) Se configura como un derecho condicionado de manera sustantiva a los pagos que posean carácter indebido.
- (viii) Se trata de una acción sujeta a caducidad, ó si se quiere, de un derecho condicionado temporalmente, ya que si bien no existe un lapso legalmente estipulado para su ejercicio el mismo solo puede ser incoado mientras no opere el lapso de prescripción previsto en el ordenamiento jurídico.
- (ix) Abarca no solo el tributo pagado en forma indebida sino también los accesorios del mismo.
- (x) Los pagos indebidos sujetos a repetición generan la obligación de pago de intereses moratorios a cargo de la Administración.

1.6. Diferencia entre repetición y recuperación de tributos.

Conviene precisar en el presente trabajo, tal y como fue sugerido en líneas precedentes que la repetición en materia tributaria supone primordialmente la

realización de un pago de carácter indebido a favor de la Administración.

Ahora bien, es de destacar que no todo pago efectuado posee carácter indebido y es este precisamente el punto de partida de la diferencia existente entre los conceptos de repetición y recuperación en materia tributaria.

En este punto, adquiere especial relevancia los mecanismos propios de los tributos que operan en el campo de la relación jurídico-tributaria existente entre la Administración y los sujetos pasivos, ya que dependiendo del hecho ante el cual nos encontremos podrá entenderse que estamos o no frente a un pago indebido en materia tributaria.

La legislación y doctrina española ha prestado especial atención a los supuestos en referencia, describiendo en materia de devoluciones tributarias la diferencia existente entre las devoluciones de ingresos indebidos y lo que ellos denominan devoluciones de oficio. Al respecto, sostiene QUINTANA FERRER lo siguiente:

“Las devoluciones originadas por ingresos tributarios indebidos, esto es, las devoluciones por ingresos tributarios ilegales, obedecen a la idea de restitución y deben ser individualizadas de acuerdo con la naturaleza jurídica y fundamento de las mismas (...) El artículo 32 de la LGT de 2003 se limita a definir a este tipo de devolución haciendo mención a los ingresos indebidamente realizados en el Tesoro por los obligados tributarios, los sujetos infractores o los sucesores de unos y otros «con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones».

Por el contrario, las «devoluciones de oficio» o devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, en su sentido propio

de reembolso, han de recogerse en el ordenamiento tributario definiendo de forma unitaria sus elementos definidores. En síntesis, esta especie de devolución tributaria genera un derecho de crédito derivado de la normal mecánica de liquidación e ingreso del tributo, derecho cuyo objeto lo constituye el exceso ingresado respecto de la deuda tributaria exigible. El ingreso tributario es este caso un ingreso «debido, legal y regularmente percibido», aunque injusto por no responder al principio de capacidad económica y resultar excesivo. De forma sintética, el artículo 31 de la LGT de 2003 se refiere a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo como las «correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo».²⁴

Por su parte, en la doctrina nacional encontramos autores como CASTILLO CARVAJAL, quien acepta la diferencia entre ambas figuras con base en las siguientes consideraciones:

“De contenido negativo u opuesto a la obligación tributaria principal, la devolución o recuperación de tributos legalmente ingresados configura una obligación legal de la Administración Tributaria de reembolsar al particular aquellas cantidades de dinero legalmente ingresadas al Fisco por concepto de tributos.

(...)

Dicho lo anterior, tenemos que la recuperación de tributos tiene por objeto el reembolso al contribuyente o responsable de tributos legalmente ingresados al Fisco por motivos de política económica o fiscal. Como señala MATEU-ROZ CEREZO, en este supuesto, no ocurre ni ilegalidad en la liquidación ingresada, ni la aparición de un hecho posterior que elimina el fundamento del gravamen aplicado, sino una motivación de política fiscal y económica que justifica, en función de ciertas circunstancias, el establecimiento de determinados beneficios fiscales, articulados mediante la técnica de la devolución.

²⁴ QUINTANA FERRER, E. Op. cit. P. 69.

Esta explicación nos permite entonces destacar la diferencia fundamental entre la repetición de los pagado indebidamente por concepto de tributos y la recuperación de tributos. Así, el derecho a la repetición es una facultad que asiste a la persona que efectuó un ingreso indebido, frente a la Administración Tributaria que recibió una suma indebida. Por lo tanto, el presupuesto de hecho de la repetición es el ingreso indebido.

Por su parte, la recuperación de tributos no se fundamenta en la ilegalidad de un pago efectuado por el sujeto obligado, sino que, el hecho generador de la obligación de la Administración se encuentra en una norma de contenido tributario que autoriza el reembolso al particular cuando se verifican determinadas circunstancias definidas por la normativa respectiva. A este respecto, la jurisprudencia nacional ha señalado que: “(...) la devolución de naturaleza tributaria, identificada con los llamados reembolsos, y cuyo origen está en el mecanismo de funcionamiento del tributo establecido en la Ley que lo regula, difiere del otro mecanismo tributario ya que su nacimiento y naturaleza no están vinculados con el cobro o la recaudación indebida de un ingreso previamente efectuado.”²⁵

De manera que, no deben confundirse las figuras de repetición y recuperación de tributos, toda vez que las mismas resultan diferenciables al poseer fundamentos y objeto distintos, siendo el supuesto de procedencia de la primera la realización de un pago indebido, mientras que en la segunda es el reconocimiento y devolución de pagos efectuados por el contribuyente, por razones de política fiscal o del mecanismo propio de operatividad del tributo.

CAPÍTULO II: La Cosa Decidida Administrativamente.

2.1. Noción de la Cosa Juzgada.

²⁵ CASTILLO CARVAJAL, J. c. Op cit. P. 94 y ss.

La cosa juzgada es un concepto acuñado en el derecho procesal relacionado generalmente con los efectos de la sentencia dictada en un determinado proceso, por lo que la doctrina al respecto se encuentra enmarcada generalmente en autores de esta corriente del derecho.

Entre los autores que abordan la misma figura RENGEL ROMBERG, quien efectúa un análisis de las diversas teorías que precisan el concepto y alcance de la cosa juzgada en los siguientes términos:

“La noción de cosa juzgada está estrechamente relacionada con la noción de la sentencia; del mismo modo que el concepto de sentencia está relacionado con el de jurisdicción.

(...)

Entendemos hoy como cosa juzgada: “La inmutabilidad del mandato que nace de la sentencia”. Sin embargo, detrás de esta noción tan simple y fecunda de la cosa juzgada, existe una evolución de las ideas en torno a este instituto procesal, que es conveniente repasar, aunque sea muy brevemente, para comprender la significación de esta noción.

a) *Tradicionalmente se ha venido considerando a la cosa juzgada como un efecto de la sentencia y se la vincula con la declaración del derecho reconocido en la misma. Esta idea tiene su expresión más caracterizada en la definición de Chiovenda, para quien la cosa juzgada es: “La afirmación indiscutible y obligatoria para los jueces de todos los procesos futuros, de una voluntad concreta de la ley, que reconoce o desconoce un bien de la vida a una de las partes”.*

Se objeta que según esta definición, resulta que están llamados a formar el concepto de cosa juzgada: el contenido de la sentencia (afirmación de una voluntad de ley), su efecto (obligatoriedad), y finalmente una cualidad de este efecto (indiscutibilidad), lo que

significa la acumulación en ella, de elementos heterogéneos que impiden la intuición de la verdad.

- b) La consideración de la cosa juzgada como efecto de la sentencia, ha dado origen en Alemania a la “teoría material” de la cosa juzgada, según la cual la cosa juzgada es un efecto sustancial de la sentencia, que provoca el nacimiento del derecho subjetivo reconocido y la pérdida de aquél negado. (...)*

Esta teoría que llegó a ser dominante, ha sido abandonada en Alemania. Se le objeta: a) Que está en contradicción con el derecho procesal, pues confiere fuerza modificatoria del derecho a toda sentencia considerada injusta, siendo que el efecto modificativo es propio solamente de las sentencias constitutivas. b) Que está en contradicción también con el derecho material, porque siempre que exista una hipótesis legal que tenga por consecuencia la creación, modificación o extinción de un derecho o relación jurídica, debería darse una sentencia con estos efectos; pero no existe una disposición legal que ordene esto, etc. Pero, en general, se le observa que el problema de saber si la declaración de certeza contenida en una sentencia, tiene una eficacia modificativa, y no meramente declarativa de las relaciones jurídicas sustanciales, no tiene propiamente nada que ver con la cosa juzgada, constituyendo en cambio, una cuestión mucho más general: la de la posición y la destinación del proceso en función esencial y constante frente a la ley y en el ordenamiento jurídico.

- c) Abandonada la teoría material, fue sustituida por la “teoría procesal” de la cosa juzgada, la cual niega toda influencia de la sentencia firme sobre el derecho material y ve la esencia de la cosa juzgada en que el juez futuro está vinculado por la declaración de la sentencia, y obligado a resolver la misma causa en el mismo sentido. De esta forma la declaración contenida en la sentencia no crea el derecho, sino que lo hace incontrovertible entre las partes; no distingue esta teoría entre sentencia justa e injusta y, por tanto, evita fraccionar la noción de la cosa juzgada y mantiene su unidad.*

A esta teoría se objeta que sólo la extraña idea de la cosa juzgada como vínculo de los jueces, ha podido hacer considerar que la sentencia y la cosa juzgada tuvieran valor sólo en un futuro proceso y no en las otras mil contingencias de la vida en que puede ser necesario conocer cómo está regulada por la ley una determinada relación. La cosa juzgada, por sí, no es ni “procesal” ni “material”, señala Liebman.

*d) Finalmente, la “teoría normativa” de la cosa juzgada, sostenida por Merckl y los seguidores de la escuela jurídica vienesa, trata de resolver el tema de la cosa juzgada considerando a la sentencia como *lex specialis*, en su valor plenamente equivalente al derecho objetivo: como el problema de la “duración de validez de la norma concreta contenida en el pronunciamiento judicial”. Según esta posición, las normas jurídicas serían esencialmente inmutables en el tiempo y sólo una disposición expresa puede introducir la fuerza derogatoria del *actus contrarius*. Y puesto que una vez transcurridos los términos de impugnación, la ley no prevé la posibilidad del cambio de la sentencia, esto bastaría para producir la imposibilidad de cambios característicos de la cosa juzgada.*

*Ante la debilidad de esta teoría, que parte del supuesto falso de la inmutabilidad natural de las normas jurídicas, siendo que la regla es más bien la contraria: *lex posterior derogat priori*, la Escuela Ecológica, que reconoce en Cossio a su maestro y fundador, replantea la cuestión de la cosa juzgada como un capítulo de la cuestión más vasta de la duración de la vigencia de las normas jurídicas y concibe la cosa juzgada como “la prohibición normativo-axiológica de la derogación de las normas individuales por otras normas posteriores reflexivas” (...)*

(...)

Puede definirse la cosa juzgada, siguiendo a Liebman como la inmutabilidad del mandato que nace de una sentencia”.

(...)

La doctrina de Liebman reacciona contra la doctrina tradicional que ve en la cosa juzgada un efecto de la sentencia y la vincula con la declaración del derecho reconocido en la misma.

La eficacia de la sentencia – señala Liebman- debe lógica y prácticamente distinguirse de su inmutabilidad. La sentencia vale como mandato que contiene una voluntad imperativa del Estado; pero esta eficacia de la sentencia no puede por sí misma impedir a un juez posterior investido también él de la plenitud de los poderes ejercitados por el juez que ha dictado la sentencia, examinar de nuevo el caso decidido y juzgar de un modo diferente.”²⁶

A este respecto, también vale la pena mencionar la posición que sostiene la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, para la cual:

“La cosa juzgada es una institución jurídica que tiene por objeto fundamental garantizar el estado de derecho y la paz social, y su autoridad es una manifestación evidente del poder del estado cuando se concreta en ella la jurisdicción.

La eficacia de la autoridad de la cosa Juzgada, según lo ha establecido este Máximo Tribunal, en sentencia de fecha 21 de febrero de 1990, se traduce en tres aspectos: a) inimpugnabilidad, según la cual la sentencia con autoridad de cosa juzgada no puede ser revisada por ningún juez cuando ya se hayan agotado todos los recursos que dé la ley, inclusive el de invalidación (non bis in eadem). A ello se refiere el artículo 272 del Código de Procedimiento Civil; b) Inmutabilidad, según la cual la sentencia no es atacable indirectamente, por no ser posible abrir un nuevo proceso sobre el mismo tema; no puede otra autoridad modificar los términos de una sentencia pasada en cosa juzgada; y, c) Coercibilidad, que consiste en la eventualidad de ejecución forzada en los casos de sentencias de condena; esto es, “la fuerza que el derecho atribuye normalmente a los resultados procesales”; se traduce en un

²⁶ RENGEL-ROMBERG, A. Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano según el nuevo Código de 1987. Tomo II. 9ª. Edición. Caracas, 1992. P. 463 y ss.

necesario respeto y subordinación a lo dicho y hecho en el proceso.

Al respecto, el maestro Eduardo J. Couture señala en su libro "Fundamentos de Derecho Procesal", tercera edición, pág. 402, lo siguiente:

"Además de la autoridad, el concepto de cosa juzgada se complementa con una medida de eficacia.

Esa medida se resume en tres posibilidades (...omissis...) la inimpugnabilidad, la inmutabilidad y la coercibilidad.

La cosa juzgada es inimpugnable, en cuanto la ley impide todo ataque ulterior tendiente a obtener la revisión de la misma materia: non bis in eadem. Si ese proceso se promoviera, puede ser detenido en su comienzo con la invocación de la propia cosa juzgada esgrimida como excepción.

También es inmutable o inmodificable. (...omissis...) esta inmodificabilidad no se refiere a la actitud que las partes puedan asumir frente a ella, ya que en materia de derecho privado siempre pueden las partes, de común acuerdo, modificar los términos de la cosa juzgada. La inmodificabilidad de la sentencia consiste en que, en ningún caso, de oficio o a petición de parte, otra autoridad podrá alterar los términos de una sentencia pasada en cosa juzgada.

La coercibilidad consiste en la eventualidad de ejecución forzada. Tal como se expondrá en su momento, la coerción es una consecuencia de las sentencias de condena pasadas en cosa juzgada. Pero esa consecuencia no significa que toda sentencia de condena se ejecute, sino que toda sentencia de condena es susceptible de ejecución si el acreedor la pide".

La cosa juzgada presenta un aspecto material y uno formal, éste último se presenta dentro del proceso al hacer inimpugnable la sentencia, mientras que la primera trasciende al exterior, con la finalidad de prohibir a las partes el ejercicio de una nueva acción sobre lo ya decidido, obligando a su vez a los jueces, así como al resto de las personas, a reconocer el

*pronunciamiento de la sentencia que contiene el derecho que debe regir entre las partes.*²⁷

Teniendo claro entonces el contenido y alcance de la cosa juzgada desde el punto de vista del derecho procesal, nos permitimos de seguidas evaluar la posibilidad de extrapolar dicho concepto al campo del derecho administrativo.

2.2. La Cosa Juzgada Administrativa vs. Cosa Decidida Administrativamente.

Amén de las consideraciones efectuadas por la doctrina y la jurisprudencia en materia de derecho procesal, vale la pena acotar que la doctrina ha sido igualmente partícipe de la discusión sobre la existencia o no de la figura de la cosa juzgada en sede administrativa o como sostienen otros la denominada cosa decidida administrativamente.

En este sentido, debemos empezar por señalar que existen autores para quienes no resulta extrapolable la cosa juzgada más allá del ámbito jurisdiccional, rechazando de esta forma un concepto de este tipo en el campo de acción de la Administración.

Asimismo, existen otros autores para quienes sí resulta posible aceptar la teoría de la cosa juzgada en sede administrativa, y finalmente, otros que aceptan la misma con reservas y discuten básicamente el término relativo a “juzgamiento” y prefieren sustituirlo por el término “decidida” a fin de marcar

²⁷ Tribunal Supremo de Justicia en Sala de Casación Civil, sentencia de fecha 03 de agosto de 2000, caso: Miguel Roberto Castillo Romanace y Juan Carlos Mattei Bethencourt contra Banco Italo Venezolano, C.A., consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scc/Agosto/R.C.%20263%20030800%2099-347.htm>

profundas diferencias con la primera premisa sin pecar de exceso al pretender erradicar la misma del campo del derecho administrativo.

En este sentido, dentro del elenco de autores que han abordado el tema encontramos que MARIENHOFF, sostiene a este respecto lo que sigue:

*“La cosa juzgada administrativa es un concepto o locución que traduce la idea de que, cuando ella exista, la Administración Pública no puede extinguir por sí y ante sí el acto administrativo. Vincúlense, así, los conceptos de “cosa juzgada administrativa” e “inmutabilidad” del acto administrativo, con lo cual quiere expresarse la idea de que el acto administrativo que reúne ciertos requisitos es “inmutable” o “inextinguible” en sede administrativa”.*²⁸

Asimismo, GIULIANI FONROUGE sostiene con relación a la figura en comentarios que:

“En nuestra práctica forense se dice que una resolución queda firme cuando no es susceptible de recurso o, en el caso de serlo, si las partes no la han recurrido; y que la sentencia es definitiva cuando pone fin al pleito y hace imposible su continuación, de modo que es fácil advertir que puede mediar pronunciamiento firme (de un auto interlocutorio, por ejemplo) sin que por ello sea definitivo.

La cosa juzgada no hace dinámica del proceso, sino a sus proyecciones en cuanto a las partes y a los terceros; refiriéndose, según opinión generalizada en el derecho procesal, a la eficacia obligatoria de una decisión jurisdiccional. A su respecto se efectúan ciertos distinguos, diciéndose que existe cosa juzgada formal cuando la sentencia no puede ser objeto de recurso, pero admite la posibilidad de modificación en un proceso ulterior; y que hay cosa juzgada sustancial si, la condición de inimpugnable

²⁸ MARIENHOFF, M. Tratado de Derecho Administrativo, Ediciones Glem. Buenos Aires.

mediante recurso, se agrega la de inmodificable en proceso ulterior.(Couture, Fundamentos del derecho procesal civil A. López, Buenos Aires, 1942, ps. 254 y 261).

Pero en derecho administrativo también suele utilizarse la expresión “cosa juzgada”, como lo ha hecho con abundancia nuestra Corte Suprema, más la verdad es que las opiniones no coinciden al respecto. Una corriente negativa sostiene que es imposible hablar de cosa juzgada con respecto a los actos de administración activa, aunque pudieren ser irreversibles o definitivos, ya que la expresión debe reservarse para los actos jurisdiccionales únicamente; en tanto que otra tendencia pretende que es admisible su aplicación en lo administrativo, aunque sin pensar en una equiparación absoluta con la cosa juzgada en lo judicial. en este sentido, Imaz no encuentra razón esencial alguna que permita excluirla del derecho administrativo, pero le asigna carácter excepcional, limitándola a los casos expresamente establecidos por la ley; y Fiorini manifiesta que ‘la cosa juzgada como atributo de una sentencia o de una actividad jurisdiccional, es un objeto jurídico distinto de lo que se denomina cosa juzgada administrativa’: aquella con los atributos de inmutabilidad e indiscutibilidad y ésta tan sólo con el de inmutabilidad.²⁹

Por su parte, en la doctrina nacional encontramos autores como BREWER CARIAS quien sostiene a este respecto, lo que sigue:

“La cosa juzgada administrativa o cosa decidida administrativa existe como principio de irrevisibilidad o irrevocabilidad de los actos administrativos, cuando éstos han creado derechos a favor de particulares. Sin embargo, para que un acto administrativo firme, creador de derechos a favor de particulares, adquiera fuerza de cosa juzgada administrativa, es decir, irrevisible e irrevocable, es necesario que el acto reúna varias condiciones.

En primer lugar, se trata de una propiedad que sólo pueden adquirir los actos que sean jurídicamente válidos y que no estén viciados de nulidad absoluta, porque si el acto tiene un vicio de nulidad absoluta, como hemos visto, el Artículo 83 de la Ley

²⁹ GIULANI FONROUGE, C. Op. cit. P. 824-825.

Orgánica, permite a la Administración en cualquier momento, de oficio o a solicitud de interesado, revocar el acto reconociendo la nulidad absoluta. Por tanto, no se podría alegar firmeza de un acto frente a un vicio de nulidad absoluta. Por ello, la cosa juzgada administrativa sólo se plantea respecto de los actos válidos y, en todo caso, respecto a los actos que no estén viciados de nulidad absoluta.

Por otra parte, la cosa juzgada administrativa, es una propiedad de los actos administrativos individuales, pues los actos de efectos generales son esencialmente revisables y derogables (...)

Pero como hemos dicho, además de ser una propiedad de los actos administrativos individuales no viciados de nulidad absoluta, la cosa juzgada administrativa sólo es propia de los actos que hayan creado derechos a favor de particulares. Si al contrario, el acto no crea derechos a favor de particulares, nunca produciría efecto de cosa juzgada y puede ser siempre revisado y revocado por la Administración, tal como lo establece el Artículo 82 de la Ley Orgánica.

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos es tan rígida en el establecimiento del principio de la cosa juzgada administrativa y, por tanto, de la irrevocabilidad de los actos administrativos creadores de derechos a favor de particulares, que el Artículo 19, ordinal 2º de la Ley declara nulos, de nulidad absoluta, los actos que resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos a favor de particulares. Esta norma, en todo caso, plantea la discusión de si por razones de interés público, la Administración podría revocar actos administrativos creadores de derechos a favor de particulares y lesionar la cosa juzgada administrativa, indemnizando a los interesados debidamente. La Ley Orgánica, es extrema en esta regulación, en el sentido de establecer una prohibición absoluta de revocar los actos que crean derechos a favor de los particulares, sancionando la revocación con nulidad absoluta. A pesar de ello sin duda, se planteará una discusión que tendrá que ser resuelta por la jurisprudencia resultante; puede haber ciertos casos en los cuales la Administración, aun en presencia de un acto que produzca cosa juzgada administrativa y que sea revocable, tenga la necesidad de revocarlo por razones de interés público, en cuyo caso debería

admitirse la revocación pero previa indemnización al particular por los daños y perjuicios que le cause.

*Hemos señalado que la cosa juzgada administrativa es una consecuencia directa de la firmeza del acto, es decir, el acto cuando ya no se puede impugnar, y el particular no puede reclamar contra él, adquiere fuerza de cosa juzgada y es irrevocable. Mientras se pueda impugnar, no puede decirse que hay cosa juzgada, porque si hay todavía un lapso para impugnarlo, puede un particular pedirla y la Administración revocar y revisar el acto. Es sólo después que vencen los lapsos de caducidad, que el acto es firme, ya no puede ser revocado y produce cosa juzgada. (...)*³⁰

Respecto a esta institución la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, mediante sentencia de fecha 22 de octubre de 1998, estableció cuándo debe considerarse que se ha producido cosa juzgada en materia administrativa en los términos siguientes:

“(...) El principio de la cosa juzgada administrativa se produce, respecto a determinado acto administrativo, cuando el mismo se torna firme, es decir, inimpugnable –porque han caducado los recursos contra éste- irrevocable e irrevisable- porque ha creado derechos adquiridos (...).”

Más recientemente, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha manifestado una posición más tajante, dejando sentado lo siguiente:

“En cuanto a la presunta violación del principio de la mal llamada cosa juzgada administrativa, comparte igualmente esta Sala lo señalado en la decisión apelada, en el sentido de que el mismo

³⁰ BREWER-CARIAS, A. El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo. Colección de Estudios Jurídicos N° 16. Novena Edición. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2010. P. 213 y 214.

consiste en este caso en la prohibición expresa de sancionar de nuevo un mismo hecho, y no se desprende de los autos que el acto administrativo atacado en el presente asunto guarde total identidad con el acto que fuera suspendido en sus efectos por esa misma Corte en el expediente signado con el N° 99-21.719, por lo que se considera procedente desestimar tal violación. Así se declara”.³¹

De manera pues que, resulta posible afirmar que existen corrientes divergentes entre sí en lo que respecta a la extrapolación del concepto de cosa juzgada a la escena administrativa, toda vez que quienes aceptan la existencia de dicha figura en el plano jurídico sostienen que la misma constituye una consecuencia directa del carácter firme que adquiera el acto administrativo, esto es, guarda relación directa con el acto administrativo definitivo y por ende no sujeto a revisión ordinaria en sede administrativa, por no resultar impugnado por el particular, mientras que quienes discrepan de tal postura simplemente se inclinan a favor de aceptar que la cosa “juzgada” es un instrumento de tipo procesal propio del ámbito jurisdiccional y por ende no extrapolable al campo de la acción administrativa.

Otros por tanto, incluida en nuestra opinión la más reciente posición de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, discrepan de la denominación “cosa juzgada administrativa” inclinándose en favor de la denominación de “cosa decidida administrativa” para –insistimos- demarcar diferencia del plano jurisdiccional y permitir así la aplicación de la teoría procesal en el campo de acción administrativo, tesis esta que vale destacar es compartida en el presente trabajo.

³¹ Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia de fecha 9 de octubre de 2002, caso Ramón Rovero Zambrano, Asociación Civil GRUNACOR vs. Ministerio de la Defensa, consultada en www.tsj.gob.ve

De manera pues que, tanto la doctrina foránea como la nacional, al igual que la posición reflejada en los fallos judiciales antes citados permiten constatar la existencia ciertamente de corrientes diametralmente opuestas en esta materia, sea para aceptar su validez en el campo de acción de la Administración o para sesgar su operatividad en lo que al ámbito jurisdiccional se refiere, siendo éste el punto de partida esencial para arribar a las conclusiones que se plantean en el presente trabajo.

2.3. Desarrollo legislativo y jurisprudencial de dicha figura.

Desde el punto de vista legislativo, es importante señalar que no existe una norma que contemple de manera precisa la figura de la cosa decidida administrativa, sin embargo, para quienes resultan partidarios de la teoría de la existencia de dicha figura en el campo del derecho administrativo, este concepto ha sido estrechamente relacionado con el carácter de firmeza del acto administrativo, en cuyo caso se han hecho valer las disposiciones contenidas en los artículos 19 numeral 2 y 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos³², los cuales disponen lo que sigue:

“Artículo 19. Los actos de la administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos:

- 1. Cuando así este expresamente determinado por una norma constitucional o legal.*
- 2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, salvo autorización expresa de la ley.*
- 3. Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución.*
- 4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento lealmente establecido.”*

³² Publicada en Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria de 1° de julio de 1981.

“Artículo 82. Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular, podrán ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó, o por el respectivo superior jerárquico.”

En segundo lugar, refiriéndonos al desarrollo jurisprudencia de la cosa decidida administrativamente, amén de los criterios judiciales recientemente citados, vale la pena traer a colación algunos fallos que de manera precisa han desarrollado consideraciones a este respecto, abordando el tema desde la perspectiva de la relación o independencia del precepto de cosa juzgada.

En este sentido, encontramos en primer orden que la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, señaló sobre este punto lo siguiente:

"En criterio de esta Corte, la noción de la cosa juzgada administrativa es distinta a la noción de la cosa juzgada judicial. En el ámbito del Derecho Administrativo, las decisiones administrativas no son inmutables, salvo que hayan creado derechos subjetivos a los particulares, como lo establece la propia Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos cuando, si bien dispone en el ordinal 2º del artículo 19 como causal de nulidad absoluta de los actos administrativos la resolución de un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, al mismo tiempo dispone en el artículo 82 la posibilidad de la revocación en cualquier momento de los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos y directos para un particular y en el artículo 83 otorga la facultad a la administración para que en cualquier momento, de oficio o a solicitud de particulares, reconozca la nulidad absoluta de los actos dictados por ella." (Sentencia de fecha 20-5-94, en el caso Federación Venezolana de Deportes Ecuestres). La distinción señalada se sustenta en los argumentos que a continuación se exponen: "(...) En tal virtud los conceptos de cosa juzgada y cosa decidida administrativa no pueden ser

empleados como sinónimos, la primera encuentra su fundamento en el ordinal 8 del artículo 60 de la Constitución, norma ésta que consagra un principio general del derecho aplicable a las sentencias de todos los órdenes jurisdiccionales (civil, penal, laboral, contencioso-administrativo, de amparo); mientras que la segunda tiene un fundamento de rango legal, desarrollado en los artículos 19 ordinal 2 y 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y es aplicable solamente a los actos administrativos". (CSJ-CPCA 04-08-94, caso Felix Miralles C., Ponente: Teresa García de Cornet, RDP, No. 59/60-201). (...) En conclusión, podemos decir con base a la jurisprudencia antes citada que el vicio de violación de la cosa juzgada administrativamente consiste en el desconocimiento por parte de las autoridades administrativas, de una situación jurídica anterior de carácter definitivo, que creó derechos a favor de particulares. Por tanto, la Administración violenta la cosa decidida administrativamente cuando resuelve de manera diferente lo ya decidido por actos administrativos definitivos, creadores y declarativos de un derecho y, en consecuencia, el acto administrativo estará afectado de nulidad absoluta. En este sentido, se pronuncian Allan R. Brewer Carías, Hildegard Rondón de Sansó y Gustavo Urdaneta Troconis, en sus comentarios a la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cuando expresan lo siguiente: "(...) Es precisamente sobre este aspecto del valor de los actos definitivamente firmes, es decir, del valor de la cosa juzgada administrativa, se refiere otro aspecto que consolidó el principio de la legalidad en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Se trata, insistimos, de la obligación que tiene la Administración de someterse a sus propios actos, es decir, de la sujeción a la cosa juzgada administrativa y, por tanto, de la limitación a la revocabilidad de los actos administrativos. La Ley Orgánica consagra expresamente normas de enorme importancia, sobre todo frente a vicios, prácticas administrativas viciadas y arbitrarias, manifestadas en las más variadas formas, en todos los niveles de la Administración. En efecto, no era infrecuente encontrar en la acción administrativa, actividades mediante las cuales, pura y simplemente, se revocan actos administrativos que están definitivamente firmes y que habían cumplido, inclusive, sus efectos. Frente a esta realidad había sido el trabajo de la doctrina y de la jurisprudencia el que había salido al paso, planteando el principio de la irrevocabilidad de los actos administrativos cuando son creadores de derechos a favor de particulares y, por tanto, planteando una limitación al poder revocatorio de la

Administración. Con la Ley Orgánica, este principio tiene una consagración expresa, aun cuando es en forma indirecta y dispersa (...) En esta forma, entonces, encontraron consagración legal los principios relativos a la revocación de los actos administrativos que habían sido establecidos para la jurisprudencia: si el acto no crea derechos a favor de particulares es revocable libremente por la Administración; si el acto crea derechos a favor de particulares, es irrevocable y si la Administración lo revoca, ese acto revocatorio es nulo, de nulidad absoluta...”³³

Por su parte, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de más reciente data, estableció que:

“Respecto a alegatos similares referidos a la "cosa juzgada administrativa" en reiteradas oportunidades la Sala ha acogido la doctrina procesal que ha calificado la cosa juzgada como la autoridad del Estado manifestada en la sentencia. (vid. CUENCA, Humberto: Casación Civil, I, pág. 177).

De acuerdo con lo anterior, se interpreta que la voluntad que haya guiado una decisión judicial no debe entrar en conflicto con ella misma, es decir, el criterio sentado en un fallo no debe ser nuevamente interpretado para un mismo caso, pues se estaría en riesgo de emitir sentencias contradictorias.

En este sentido, cuando se habla de autoridad de la cosa juzgada siempre se debe tener presente que se trata de una característica exclusivamente judicial, de modo tal que aún cuando algunos autores hacen referencia a la llamada cosa juzgada administrativa, esta mención viene a ser la utilización de un término incorrecto, pues no opera en la providencia administrativa la característica propia de esta garantía procesal.

En este contexto, se suele utilizar esta terminología para indicar que una resolución administrativa ya ha sido tomada respecto de

³³ Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, caso: Cinematográfica Canaima, C.A. 13-02-95 cpca

un expediente conocido por el ente administrativo y que, conforme con el artículo 19, numeral 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, no puede ser sometido nuevamente al conocimiento de la Administración. De esta manera, se trata de dos áreas distintas del derecho, una desarrollada en sede administrativa y otra en la jurisdicción, sin que en modo alguno, se cree una relación de dependencia entre una decisión y otra. Por el contrario, es posible someter al conocimiento de ambas áreas una misma cuestión jurídica, cuando las particularidades del caso y la naturaleza jurídica pública de algunas de las partes involucradas admita esta posibilidad.

Por lo anterior, en aras de preservar el uso adecuado de los conceptos jurídicos, debe esta Sala exhortar a la representación judicial de la parte recurrente y al Ministerio Público, a no utilizar impropriamente en su argumentación la terminología de la "cosa juzgada administrativa" para referirse a un asunto que ya ha sido decidido por la Administración y sobre el cual no cabe un nuevo pronunciamiento.³⁴

De otro lado, los tribunales de instancia han fijado posición al respecto encontrando entre ellos al Juzgado Superior en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Circunscripción Judicial de la Región Centro Norte, citando la posición de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sostiene al respecto que:

“En este sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 2 de agosto 2005, ha señalado:

Con respecto a la denominada “cosa juzgada administrativa”, la jurisprudencia de esta Sala ha precisado lo siguiente:

³⁴ Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia de fecha 09 de abril de 2008, caso: Sara Franceschi de Corao y otros contra el Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, consultada en www.tsj.gob.ve

“Al respecto, considera pertinente esta Sala señalar que el efecto que la inmutabilidad y permanencia que la cosa juzgada presupone no corresponde al ámbito de la Administración, la cual tiene el ejercicio de la potestad revocatoria consagrada en el artículo 82 de la Ley de Procedimientos Administrativos, cuyo único límite es la existencia de derechos subjetivos por parte de los administrados; así como la potestad anulatoria que es ejercible (sic) en cualquier tiempo cuando exista un vicio de nulidad absoluta.

Ahora bien, a pesar de la inexactitud desde el punto de vista técnico-jurídico que pudiera atribuírsele a la frase “cosa juzgada administrativa”, por considerar más cónsono con las características allí descritas la expresión “cosa decidida administrativa”, se concuerda plenamente con lo expresado, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, en el sentido de que, para que pueda haber cosa decidida administrativa, debe mediar una decisión administrativa de carácter definitivo que no haya sido sometida a revocatoria o anulación, en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”. (Sentencia N° 01744 del 7 de octubre de 2004). (Resaltado del Tribunal)”³⁵

Finalmente, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas sostuvo en relación con la figura en comentarios que:

“La cosa juzgada es una institución jurídica que tiene por objeto fundamental garantizar el estado de derecho y la paz social, y su autoridad es una manifestación evidente del poder del estado cuando se concreta en ella la jurisdicción.

La eficacia de la autoridad de la cosa juzgada, según lo ha establecido el Máximo Tribunal, en sentencia de fecha 21 de febrero de 1990, se traduce en tres aspectos: a)

³⁵ Juzgado Superior en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Circunscripción Judicial de la Región Centro Norte, sentencia de fecha 12 de marzo de 2010, caso: Leonardo Flores Gozzo contra el Municipio Carlos Arvelo del Estado Carabobo, consultada en: www.carabobo.tsi.gov.ve/decisiones/2010/marzo/731-12-8634-.html

inimpugnabilidad, según la cual la sentencia con autoridad de cosa juzgada no puede ser revisada por ningún juez cuando ya se hayan agotado todos los recursos que dé la ley, inclusive el de invalidación (non bis in eadem). A ello se refiere el artículo 272 del Código de Procedimiento Civil; b) Inmutabilidad, según la cual la sentencia no es atacable indirectamente, por no ser posible abrir un nuevo proceso sobre el mismo tema; no puede otra autoridad modificar los términos de una sentencia pasada en cosa juzgada; y, c) Coercibilidad, que consiste en la eventualidad de ejecución forzada en los casos de sentencias de condena; esto es, "la fuerza que el derecho atribuye normalmente a los resultados procesales"; se traduce en un necesario respeto y subordinación a lo dicho y hecho en el proceso.

Al respecto, el maestro Eduardo J. Couture señala en su libro "Fundamentos de Derecho Procesal", tercera edición, pág. 402, lo siguiente:

"Además de la autoridad, el concepto de cosa juzgada se complementa con una medida de eficacia. Esa medida se resume en tres posibilidades (...) la inimpugnabilidad, la inmutabilidad y la coercibilidad.

La cosa juzgada es inimpugnable, en cuanto la ley impide todo ataque ulterior tendiente a obtener la revisión de la misma materia: non bis in eadem. Si ese proceso se promoviera, puede ser detenido en su comienzo con la invocación de la propia cosa juzgada esgrimida como excepción.

También es inmutable o inmodificable. (...) esta inmodificabilidad no se refiere a la actitud que las partes puedan asumir frente a ella, ya que en materia de derecho privado siempre pueden las partes, de común acuerdo, modificar los términos de la cosa juzgada. La inmodificabilidad de la sentencia consiste en que, en ningún caso, de oficio o a petición de parte, otra autoridad podrá alterar los términos de una sentencia pasada en cosa juzgada.

La coercibilidad consiste en la eventualidad de ejecución forzada. Tal como se expondrá en su momento, la coerción es

una consecuencia de las sentencias de condena pasadas en cosa juzgada. Pero esa consecuencia no significa que toda sentencia de condena se ejecute, sino que toda sentencia de condena es susceptible de ejecución si el acreedor la pide".

Ahora bien, la doctrina, define la cosa juzgada administrativa como una síntesis conceptual de los requisitos que hacen irrevocable, inmutable o inextinguible, el acto administrativo en sede administrativa, vale decir, que se trate de un acto jurídicamente válido, de efectos particulares y creador de derechos subjetivos, con lo cual, la Administración Pública se vería impedida de extinguir por sí y ante sí el acto administrativo. De esta manera, se vinculan los conceptos de "cosa juzgada administrativa" e "inmutabilidad" del acto administrativo, con lo cual quiere expresarse la idea de que el acto administrativo que reúna tales requisitos es "inmutable" o "inextinguible" en sede administrativa.

De esta manera, en materia administrativa se ha querido equiparar a la institución de la "cosa juzgada" con lo que comúnmente se conoce como "cosa juzgada administrativa".

Sobre este particular, la jurisprudencia de la Sala Política Administrativa, en sentencia de fecha 11 de mayo de 2000, cuyo ponente fue el magistrado Carlos Escarrá, ha precisado lo siguiente: ".No puede pasar por alto esta Sala que el vocablo "Cosa Juzgada Administrativa", no pretende tener el carácter de la Cosa Juzgada Judicial, en tanto y cuanto, a la primera se le vincula con el acto administrativo definitivo no sujeto a revisión ordinaria en Sede administrativa (ya sea porque causa estado por agotar la vía administrativa, pero sujeto a la impugnación judicial; o porque adquirió firmeza al no ser impugnado); mientras que el segundo, la cosa juzgada judicial se refiere a la imposibilidad o impedimento para el juez de volver a decidir sobre hechos ya decididos, cuando los sujetos, el objeto y el título sean los mismos (artículo 272 y 273 del Código de Procedimiento Civil, que diferencian la cosa juzgada formal de la material)".

Como corolario de lo antes expuesto, para que se configure la cosa juzgada administrativa, aunado a los requisitos

previamente señalados, debe mediar una decisión administrativa de carácter definitivo que no haya sido sometida a revocatoria o anulación, en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, estableciéndose de esta forma los límites a la potestad revocatoria de la Administración.

En efecto, el principio básico, acogido en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, es que la administración, en orden a su facultad de "auto-tutela", puede modificar los criterios establecidos, "pero la nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados. En todo caso la modificación de los criterios no dará derecho a la revisión de los actos definitivamente firmes". En tal virtud, una vez decidido definitivamente en la vía administrativa un caso que haya creado derechos particulares, la administración no puede resolverlo nuevamente, salvo autorización expresa de Ley, pues, de proceder en contrario, su acto quedaría viciado de nulidad absoluta (artículo 19, numeral 2° de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos).

A este respecto, considerado por la doctrina como la violación a la cosa juzgada administrativa, el autor Allan Brewer Carías, en su obra "El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos". Editorial Jurídica Venezolana. Caracas 2003. p.p 167 y 168, ha señalado lo siguiente:

"si un acto administrativo resuelve sobre un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, salvo autorización expresa de la Ley, se considera que ha violado la cosa juzgada administrativa y se sanciona esa invalidez, con la nulidad absoluta de acuerdo al Artículo 19, ordinal 2° de la Ley Orgánica. Por tanto, los actos administrativos que violen la cosa juzgada administrativa en esos términos, son también inválidos."

Asimismo, la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia del año 2.002, en ponencia del Magistrado Juan Carlos Apitz Barbera, sostuvo:

"De resolverse administrativamente de manera distinta a lo ya decidido por un acto administrativo firme, creador de derechos subjetivos, se estaría en presencia de violación de la cosa juzgada administrativa, lo cual comporta la nulidad absoluta del nuevo acto a tenor de lo dispuesto en la norma supra transcrita. Así en reiteradas oportunidades esta Corte ha precisado que "Los actos administrativos violan la cosa juzgada administrativa cuando resuelven de manera diferente lo ya decidido por actos precedentemente definitivos, creadores y declarativos de un derecho particular establecido a favor de la demandante y en consecuencia son nulos."

*Trasladando lo expuesto al caso de autos tenemos que, en fecha nueve (09) de Noviembre de 1.999, la Administración Tributaria Municipal emitió Acta de Inspección Fiscal la cual fue impugnada mediante Acción de Amparo Constitucional; habiendo sido declarada Con Lugar mediante Sentencia de fecha trece (13) de Junio de 2.000, en virtud de lo cual la Alcaldía del Municipio Freites del Estado Anzoátegui emitió nueva Resolución N° AMF-031001-AM en fecha tres (03) de Octubre de 2001, modificando el monto de la sanción impuesta. Sin embargo, en fecha doce (12) de Diciembre de 2.000, la Administración Tributaria Municipal procedió a emitir una nueva Acta de Inspección Fiscal, la cual no fue impugnada por la contribuyente, con lo cual dicho acto administrativo adquirió firmeza, creando derechos subjetivos a su favor; siendo así, quien suscribe considera que se ha configurado lo que se conoce como "cosa juzgada administrativa", no pudiendo en consecuencia la Administración Tributaria Municipal, a través del ejercicio de su facultad de autotutela, revocar dicho acto y sustituirlo por otro en el que se desmejora la situación jurídica que con anterioridad favorecía al contribuyente, lo que acarrea que la Resolución así dictada, identificada bajo el N° AMF-031001-AM de fecha tres (03) de Octubre de 2.001, se encuentre viciada de nulidad absoluta por incurrir en la causal prevista en el ordinal 2° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, con lo cual el acto administrativo impugnado es nulo. Así se decide."*³⁶

De tal manera que, si bien no existe regulación directa de la figura de la cosa

³⁶ Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, sentencia de fecha 14 de abril de 2008, caso: Constructora Nase, C.A. contra Alcaldía del Municipio Freites del Estado Anzoátegui, consultada en: <http://caracas.tsj.gob.ve>

decidida administrativamente en términos precisos, la misma ha sido acogida por el campo del derecho administrativo relacionando la misma con el carácter inmutable de las decisiones administrativas creadoras de derechos subjetivos a favor de particulares, siendo por tanto objeto de desarrollo doctrinario y jurisprudencial aceptando su independencia o separación de la noción de cosa juzgada judicial, no solo en términos de su origen sino también de su operatividad, toda vez que se concibe que una opera en el ámbito de la Administración mientras que la otra en lo que respecta al ámbito jurisdiccional, y una tiene origen legal mientras que la otra tiene origen constitucional.

CAPÍTULO III: Análisis del artículo 194 del Código Orgánico Tributario.

3.1. Requisitos para la procedencia de la acción.

En atención a los postulados señalados por el legislador nacional en materia de repetición de tributos, puede señalarse que los requisitos elementales desde el punto de vista legal para la procedencia de dicha acción, son los siguientes: (i) la existencia de un pago indebido realizado a favor de la Administración; (ii) la ausencia de prescripción respecto de los ejercicios fiscales objeto de repetición.

Consideramos que el primero de los requisitos fue debidamente analizado en el capítulo precedente por lo que estimamos oportuno formular en el presente capítulo el punto correspondiente al segundo requisito para la procedencia de la acción en comentarios, el cual constituye un límite legal expreso en los términos que de seguidas pasamos a desarrollar.

3.2. La prescripción como límite legal expreso en materia de repetición.

De conformidad con lo señalado en el referido artículo 194 del COT, la prescripción constituye el límite legalmente contemplado para la procedencia de la devolución o repetición en materia tributaria.

Así pues, dispone el artículo en comentarios que la restitución de los tributos, intereses, sanciones y recargos que hayan sido pagados indebidamente procede en los casos en que los mismos no se encuentren prescritos.

A este respecto, vale la pena mencionar que la prescripción también ha sido contemplada como límite legal expreso en la legislación comparada, siendo objeto de desarrollo doctrinario. En tal sentido, encontramos que haciendo referencia al caso de la legislación española CASANA MERINO sostiene al respecto lo siguiente:

“A nuestro juicio, el plazo fijado por el art. 64.d) de la Ley General Tributaria lo es de prescripción, pues se trata de la decadencia del derecho subjetivo nacido como consecuencia de una obligación de devolver lo indebidamente ingresado. Entendemos que por el transcurso del plazo quinquenal prescribe todo derecho de devolución de los ingresos indebidos reconocidos por sentencia judicial o por acto administrativo firme. (...)

La prescripción exige por su propia naturaleza el silencio de la relación jurídica durante el plazo fijado en la ley para que produzca el efecto extintivo que la caracteriza. El plazo comenzará a contarse, según el art. 65 de la Ley General Tributaria, «desde que se realizó el ingreso indebido».

(...)

Para que la prescripción produzca sus efectos extintivos sobre la obligación de devolución, el transcurso del plazo quinquenal ha de producirse ininterrumpidamente, comenzándose el cómputo de un nuevo plazo de prescripción si llegara a interrumpirse el anterior.

(...)

La interrupción del plazo se puede producir tanto por una actuación de la Administración como del obligado tributario. En este segundo caso se exige que la interrupción se efectúe por un acto «fehaciente» dirigido a conseguir la devolución. Por fehaciente ha de entenderse «hacer fe» hacer prueba indubitada de la intención de pretender la devolución.»³⁷

Por su parte, en lo que respecta a la legislación nacional CASTILLO CARVAJAL formula los siguientes comentarios:

“No existe un lapso legal específico para solicitar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas por concepto de tributos, sino que el derecho del particular a exigir el reembolso está sujeto al lapso general de las obligaciones en materia tributaria. En este sentido el artículo 55 del Código Orgánico Tributario establece que el derecho a la devolución de pagos indebidos prescribe a los cuatro (4) años.

La prescripción, en términos generales, extingue la posibilidad de ejercer un derecho por el transcurso del tiempo y la inactividad del sujeto llamado a ejercer tal derecho. Así la prescripción “(...) opera cuando la inactividad del sujeto activo ha generado una legítima y razonable confianza en que el derecho no será ya ejercido.” En otras palabras, la prescripción “(...) produce sus efectos en virtud del no ejercicio del derecho por su titular –lo que gráficamente se ha denominado el

³⁷ CASANA MERINO, F. Op. cit. P. 104 y ss.

“silencio” de la relación jurídica- durante el plazo fijado por la Ley (...). Es decir, que en la prescripción lo esencial es la inactividad de los sujetos, activo y pasivo, de la relación jurídica.

El efecto de la consumación de la prescripción en esa materia consistiría en despojar del derecho a solicitar la repetición al sujeto activo de la obligación de devolver. Vale la pena destacar que la extinción del derecho del particular afecta tanto la obligación principal como a la obligación de pagar intereses, ya que la obligación accesoria de pagar intereses corre la misma suerte de la principal, tal como sucede en sentido contrario con el derecho de la Administración de exigir coactivamente el pago de los tributos.

Por otra parte, el numeral 3 del artículo 60 del Código Orgánico Tributario señala que en los casos de pagos indebidos, el cómputo del término de prescripción se contará “(...) desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquél en que se verificó el hecho imponible que da derecho a la recuperación de impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor, según corresponda.” Quisiéramos llamar la atención que esta norma del Código consagra tres eventos distintos a los fines del cómputo del lapso de prescripción, a saber: i) La verificación del hecho imponible que origina el derecho a la devolución de impuesto, ii) El pago indebido o, iii) La constitución de un saldo a favor del sujeto pasivo.

La distinción observada confirmaría nuestra tesis que la acción para solicitar la repetición no se limitaría a los pagos indebidos ab initio, sino que abarcaría todos aquellos pagos originalmente debidos y que por razones sobrevenidas devienen en indebidos (por ejemplo, pagos a cuenta). Precisamente, entendemos que la fórmula legal “nacimiento de un saldo a favor del sujeto pasivo (...)”, comprendería aquellos pagos originalmente legales y debidos que, una vez verificado el hecho generador del tributo que se pretende anticipar, resultan indebidos o excesivos.”³⁸

De igual forma, vale la pena traer a colación la posición de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, la cual analizando la figura

³⁸ CASTILLO CARVAJAL, J.C. Op. cit. P. 55 y ss.

de la prescripción a la luz de las disposiciones del COT de 1994, ha señalado lo siguiente:

“En ese sentido, valga referir que el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso por razón del tiempo, prevé la institución de la prescripción como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria y sus accesorios. Así, en su artículo 51 establece que el lapso para prescribir es de cuatro (4) años, extendiéndose a seis (6) años cuando el contribuyente o responsable no haya presentado las declaraciones a que estaba obligado y en las otras circunstancias previstas en dicha norma. Asimismo, dispone que este término comienza a contarse a partir de 1° de enero del año calendario siguiente a aquél dentro del cual ocurrió el hecho imponible que dio lugar al nacimiento de esa obligación (artículo 53), señalando de igual manera, que para el caso de las sanciones, de acuerdo con el artículo 77 del citado código, la prescripción será de cuatro (4) años a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que se cometió la infracción, y de dos (2) años, contados desde el año siguiente a aquél en que la Administración Tributaria tuvo conocimiento de la infracción.

No obstante, este lapso de prescripción está sujeto a interrupción o suspensión; siendo el efecto que se produce en el supuesto de interrupción que el lapso transcurrido desaparece y se inicia un nuevo período prescriptivo a partir de la realización del acto interruptivo. Mientras que al ocurrir una causa de suspensión (artículo 55 del Código Orgánico Tributario de 1994), el tiempo transcurrido hasta entonces permanece vigente y se computa con el que continúa a partir del momento en que cesa el efecto o la causa de la suspensión.

En este contexto, vale destacar que la prescripción no opera de pleno derecho y tampoco puede ser suplida por el juez, por cuya razón no sólo debe ser alegada, como lo ha interpretado esta Máxima Instancia, en atención al artículo 1.956 del Código Civil, aplicable a los casos tributarios, sino que también debe ser opuesta y probada oportunamente, utilizando los medios idóneos, por quien pretenda aprovecharse de ella. (Vid. Sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nos 00646 y

01051 de fechas 7 de julio y 28 de octubre de 2010, respectivamente, casos: Empresas de Estiba Ryan Walsh, S.A. y Piel Nova, Industria Venezolana de Poliuretano, C.A.).³⁹

De igual forma, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, trae a colación la posición de la referida Sala al citar lo siguiente:

“Así las cosas, es oportuno traer a colación la sentencia Nro. 0497 de fecha 24 de abril de 2008, caso: Polifilm de Venezuela, S.A., dictada por la Sala Politico-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, la cual dejó sentado en materia de prescripción lo que de seguidas se indica:

“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 la Administración o del sujeto pasivo, 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 Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia, en fechas 2 de noviembre de 1995 y 7 de abril de 1999, 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 la Ley; (iii) la invocación por parte del interesado; y (iv) que no haya sido interrumpida o suspendida.

³⁹ Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia N° 1241 de fecha 13 de Octubre de 2011 consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Octubre/01241-131011-2011-2009-0146.html>

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 ésta opere, 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 en la Ley”.⁴⁰

Por su parte, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, sostuvo con relación a esta figura jurídica que:

Fernando Sainz de Bujanda, afirma en relación con la prescripción, lo siguiente:

“Como es sabido, los derechos se extinguen cuando durante cierto tiempo permanecen inactivos o irreconocidos, es decir, no se ejercitan por el titular ni se reconoce su existencia por el obligado. A esta figura se denomina prescripción extintiva”.

Por su parte Héctor Villegas, afirma lo siguiente:

“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”.

⁴⁰ Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, sentencia de fecha 11 de abril de 2011, caso: Manufacturas Minibag, C.A. vs. SENIAT, consultada en: <http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2011/abril/2095-11-AP41-U-2010-000047-1609.html>

En nuestra Doctrina Allan Brewer Carías, señala textualmente:

“Por último, también puede considerarse como un derecho de los interesados en relación con la Administración, el derecho a la prescripción. En efecto, cuando se trata de actos administrativos que imponen o crean obligaciones a los particulares, éstos no pueden estar sujetos eternamente a dichas obligaciones, sino que tienen derecho a oponerse a su cumplimiento y a que las mismas prescriban por el transcurso del tiempo”. (Subrayado por el Tribunal).

Y caracterizando este derecho de los particulares con respecto a la Administración, el autor venezolano José Araujo Juárez, afirma:

“Este derecho es una consecuencia de la seguridad jurídica que tienen los administrados, frente a acciones provenientes de actos administrativos que imponen o crean obligaciones a oponerse a su cumplimiento por el transcurso del tiempo”.

Así, la prescripción en nuestro derecho común está definida en el artículo 1.952 del Código Civil como “...un medio de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones determinadas por la Ley”.

Esta definición recoge los dos tipos de prescripción que nuestra doctrina jurídica reconoce y estudia, a saber: la prescripción adquisitiva o usucapión y la prescripción extintiva o liberatoria.

Dentro de nuestra normativa fiscal la prescripción está concebida como un medio extintivo de la obligación tributaria, conforme a lo establecido en el artículo 55, del Código Orgánico Tributario, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 55: Prescriben a los cuatro (4) años los siguientes derechos y acciones:

- 1. El derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios.*

2. *La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas privativas de la libertad.*
3. *El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.”.*

Asimismo, el artículo 56 del Código Orgánico Tributario, establece lo siguiente:

“Artículo 56: En los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, el término establecido se extenderá a seis (6) años cuando ocurran cualesquiera de las circunstancias siguientes:

1. *El sujeto pasivo no cumplan con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados.*
2. *El sujeto pasivo o terceros no cumplan con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados.*
3. *La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio.*
4. *El sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria, o se trate de hechos imposables vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.*
5. *El contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad.”*

De lo dicho, en el presente artículo se deduce que la obligación tributaria, sea principal o accesorio, prescribe por el transcurso del tiempo y es de cuatro (4) años, cuando los contribuyentes o

responsables cumplieron los deberes formales relativos a inscribirse en los registros procedentes, declarar el hecho imponible (hecho gravable) o presentar las declaraciones tributarias procedentes. También, se mantiene el lapso señalado, en los casos de determinación de oficio, cuando la Administración Tributaria hizo la determinación sobre base cierta; siendo de seis (6) años, cuando no se cumplen las condiciones señaladas previamente.

También debemos referirnos al cómputo del término de prescripción, dispuesto en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario:

- 1. “En el caso previsto en el numeral 1 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el hecho imponible. Para los tributos cuya liquidación es periódica se entenderá que el hecho imponible se produce al finalizar el período respectivo.*
- 2. En el caso previsto en el numeral 2 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable.*
- 3. En el caso previsto en el numeral 3 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se verificó el hecho imponible que dio derecho a la recuperación de impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor, según corresponda.*
- 4. En el caso previsto en el artículo 57, desde 1° de enero del año siguiente a aquel en que se cometió el ilícito sancionable con pena restrictiva de la libertad.*
- 5. En el caso previsto en el artículo 58, desde día en que quedó firme la sentencia o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzado a cumplirse.*

6. *En el caso previsto en el artículo 59, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que la deuda quedó definitivamente firme.”.*

Así las cosas, para que la prescripción pueda operar, debe reunir tres requisitos de carácter concurrente, a saber:

- *La inactividad o inercia de la administración, representada en una actitud negligente, de inacción, de falta de ejercicio de su derecho para hacer efectivo su crédito.*
- *La falta de manifestación de voluntad del deudor de reconocer su condición de tal.*
- *El transcurso del tiempo establecido en la ley, sin que durante el mismo se hubiese producido ningún acto interruptivo de la misma.”⁴¹*

Conforme a lo expuesto, cabe sostener que desde el punto de vista de la normativa venezolana la prescripción constituye el límite legal no solo de procedencia de la acción sino también de su ejercicio, toda vez que será el lapso de prescripción previsto en el Código Orgánico Tributario el que determina el plazo con el que cuenta el sujeto que realizó el pago indebido a los fines de obtener su restitución.

De igual manera, vale la pena destacar las similitudes y notables diferencias existente entre el ordenamiento jurídico español y el venezolano en este punto, toda vez que si bien la Ley General Tributaria y el Código Orgánico Tributario contemplan la figura de la prescripción como límite en materia de

⁴¹ Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, sentencia de fecha 1° de abril de 2011, caso: Aduana Principal de Maracaibo, consultada en [http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2011/abril/2098-1-AF44-U-2003-000184\(2219\)-031-2011.html](http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2011/abril/2098-1-AF44-U-2003-000184(2219)-031-2011.html)

repetición de tributos, así como también prevén la posibilidad de que la misma resulte interrumpida por la actuación del particular, se demarcan diferencias en cuanto a lo que disponen sus artículos en relación al cálculo y suspensión de dicho lapso, esto es, siendo que en la ley española el lapso empieza a transcurrir desde que se realiza el pago indebido mientras que en el caso venezolano la norma resulta hasta cierto punto más benevolente al consagrar que el lapso empieza a transcurrir a partir del 1º de enero del año calendario siguiente, así como también el hecho que conforme a la normativa venezolana la prescripción se suspende -de conformidad con el contenido del artículo 199⁴² del COT- durante el lapso que tiene la Administración para decidir la solicitud correspondiente, que en nuestro caso es de dos (2) meses conforme al artículo 197 del COT, a diferencia del caso español en cuyo supuesto no se habla más que de una simple interrupción.

CAPITULO IV: La Cosa Decidida Administrativamente como Límite Implícito a las Solicitudes de Repetición de Tributos en Venezuela.

4.1. Procedencia de la adopción de un límite implícito.

La concepción de la existencia de un límite implícito para la procedencia de la acción de repetición en materia tributaria, depende en gran medida del punto de partida que se adopte, toda vez que resulta posible afirmar la existencia o no de dicho límite, según se parta del concepto al que arribamos en el presente trabajo en materia de repetición de tributos ó de una lectura literal de la disposición legal fundamental que rige en esta materia contenida en el artículo 194 del COT venezolano, así como también, dependiendo de la

⁴² Artículo 199. Vencido el lapso previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante quedará facultado para interponer recurso contencioso tributario previsto en este Código.

teoría que en materia de cosa decidida administrativa se asuma, sea para confirmar su existencia en el campo de la acción administrativa, limitarla a actos generadores de derechos subjetivos no recurridos o finalmente negando su existencia hablando únicamente del carácter de firmeza que adquiriera el acto administrativo.

De este modo, resulta posible afirmar *a priori* que existen fundamentos que permiten apoyar de un lado, la adopción de un límite no contemplado legalmente, y de otro, la inoperatividad de dicho límite al no estar precisamente contemplado legalmente.

Así pues, para los partidarios de una lectura literal del artículo 194 del COT resulta fácil arribar a la conclusión conforme a la cual el único límite impuesto al contribuyente o responsable en materia de repetición tributaria no es otro que la prescripción que puede operar en cada caso en particular, siendo que tal posición tiene fundamento preciso en la interpretación que de la voluntad legislativa pueda efectuarse.

En efecto, es posible afirmar que ante la claridad de la norma mal podría su aplicador interpretar su contenido de forma extensiva, procurando establecer un límite distinto al legalmente contemplado por el legislador, más aún cuando tal concepción podría llevar la acción al extremo de imposibilitar su ejercicio por parte del sujeto interesado.

En este sentido, la posición en comentarios tiene fundamento en el principio general en derecho que reza en latín “*Ubi Lex Distinguit, Nec Nostrum Est Distinguere*”, esto es, “cuando la ley no distingue, tampoco incumbe

distinguir”, o dicho en otros términos, “donde no distingue el legislador no debe distinguir el intérprete”.

Ahora bien, resulta conveniente destacar que ante esta posición puede revelarse la crítica dirigida en el sentido de afirmar que la interpretación restrictiva opera en todo caso en materia de incentivos fiscales, por lo que ante la existencia de principios de derecho elementales como el de seguridad jurídica y estabilidad jurídica de los actos administrativos, mal podría considerarse que la pretensión sea escapar o apartarse de la voluntad legislativa legalmente consagrada.

Teniendo en cuenta una primera posición, vale destacar la existencia igualmente de una segunda teoría -contraria a la antes expuesta- que permitiría sostener la existencia de un límite implícito en las solicitudes de repetición de tributos.

Tal enfoque parte a todo evento de las premisas básicas contempladas en la definición señalada sobre esta figura, conforme a la cual ésta supone el reconocimiento del pago efectuado indebidamente.

De esta forma, resulta factible sostener que el pago indebidamente efectuado debe ser objeto de reconocimiento, sin embargo, tal reconocimiento se ve condicionado por la operatividad o no de la condición de firmeza en los casos en que medie un acto administrativo válido.

En tal sentido, recordamos que el objeto del presente trabajo si bien aborda desde el punto de vista general la teoría de la repetición de tributos o la

devolución de ingresos indebidos como es denominada en el derecho comparado –con especial referencia al caso español- debemos tener presente que el estudio que permite arribar a la respuesta de la interrogante formulada en la presente investigación, está íntimamente relacionado con la existencia o mediación de un acto administrativo que ha quedado firme en sede administrativa, por lo que las consideraciones que a este respecto realizamos están enfocadas en un análisis particular dentro de lo que a la materia de repetición tributaria corresponde. Dicho en otros términos, se efectúa un análisis específico dentro del elenco de supuestos que pueden dar origen a la obligación de restitución del pago indebidamente efectuado.

Teniendo en cuenta ello, es posible afirmar ciertamente la necesidad del reconocimiento de parte de la Administración del carácter indebido del pago realizado en su favor, sin embargo, en los casos en los cuales el acto administrativo relacionado con la materia objeto de repetición haya adquirido firmeza, somos partícipes de que tal condición constituye efectivamente un impedimento para tal reconocimiento.

En otros términos, la acción de repetición de tributos no procederá en los casos en que el acto administrativo relacionado haya adquirido condición de firmeza, o dicho en otras palabras, cuando haya operado la figura de la cosa decidida administrativamente.

Destacamos el término “decidida administrativamente” a fin de evitar caer en las trampas que puede ofrecer la corriente del derecho procesal en el sentido de pretender desconocer la existencia de una condición de inmutabilidad del contenido señalado en un determinado acto administrativo pero que, sin embargo, no ha resultado ser objeto de conocimiento jurisdiccional, razón por

la cual si bien compartimos la existencia de la idea de inmutabilidad al igual que existe el mismo en materia de cosa juzgada, consideramos dadas las opiniones expuestas por los autores anteriormente citados, que el término que debe ser correctamente empleado luego del análisis efectuado hasta este punto, es precisamente el de “cosa decidida administrativamente” en lugar de cosa juzgada administrativa.

Así pues, tratándose el reconocimiento del pago indebidamente efectuado de una condición esencial en materia de repetición de tributos, tal reconocimiento no resulta posible cuando la voluntad administrativa legítimamente manifestada a través de la emisión del acto administrativo correspondiente resulta inmutable en virtud de la falta de impugnación tempestiva que pesaba en cabeza del contribuyente o responsable, a menos que y solo cuando, dicho acto administrativo se encuentre viciado de nulidad absoluta.

En otras palabras, en los casos en que los contribuyentes o responsables hayan dado cumplimiento al acto determinativo del tributo o sus accesorios y el mismo no resulte impugnado de manera tempestiva, dicho pago bajo el argumento planteado no podrá ser objeto de repetición toda vez que no puede constituirse la acción de repetición de tributos en una nueva vía que procure el reconocimiento de la ilegalidad que debió ser invocada por el sujeto afectado con dicho acto administrativo en el marco del recurso administrativo correspondiente.

De manera que, para quienes resulten partidarios de esta teoría la inacción del contribuyente tiene como consecuencia lógica la firmeza del acto administrativo, por lo que sólo en los casos en que medien vicios de nulidad

absoluta, reconocidos a través de los procedimientos de revisión y en ejercicio de la potestad de autotutela administrativa, es que puede la Administración Tributaria llevar a cabo el reconocimiento de pagos indebidamente efectuados en favor de la misma.

Resulta de especial relevancia señalar que la perspectiva expuesta en este punto, ha sido objeto de análisis en la doctrina internacional, en especial, debemos referirnos a la posición de autores españoles que llevando a cabo el estudio de su propia legislación sostienen a este respecto lo que sigue:

“A destacar que la LGT parte de la regla general de que los ingresos indebidos derivan de un acto administrativo que no ha adquirido firmeza.

De ahí que los ingresos indebidos que no derivan de un acto administrativo como son las auto-liquidaciones, o que derivan de actos administrativos firmes, únicamente podrán ser devueltos siguiendo unas peculiaridades procedimentales. En efecto:

- a) Si se trata de auto-liquidaciones será preciso solicitar previamente su rectificación.*
- b) Si se trata de ingresos indebidos que derivan de actos que han adquirido firmeza, será preciso que previamente se sigan los procedimientos especiales de nulidad, de revocación o de rectificación de errores, o que se interponga recurso extraordinario de revisión.*

(...)

Acabamos de decir que si se trata de ingresos indebidos, que derivan de actos que han adquirido firmeza por no haber sido recurridos en tiempo y forma, será preciso que previamente se sigan los procedimientos especiales de nulidad, de revocación o

de rectificación de errores, o que se interponga recurso extraordinario de revisión (...)

Consecuentemente, es evidente que si no concurren los requisitos precisos para iniciar cualquiera de estos procedimientos especiales o para la interposición del recurso extraordinario de revisión, tampoco será posible solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de actos firmes.” (p. 431)

(...)

Ahora bien, aún con todo debemos advertir que no puede confundirse discrecionalidad con arbitrariedad, y por ende, si el interesado pone de manifiesto que concurren todos y cada uno de los requisitos necesarios para que la Administración pueda revocar un acto, creemos que ésta se verá obligada a tramitar el procedimiento a no ser que motive asazmente su negativa. Decimos esto porque también es interés de la Administración revocar los actos que ella misma haya dictado infringiendo manifiestamente la ley o provocando indefensión a los interesados o cuando surjan circunstancias sobrevenidas que pongan en evidencia la improcedencia del acto dictado. Si a la Administración le consta que el acto que ha dictado incurre en alguno de estos supuestos, creemos que tan sólo en casos excepcionales, debidamente motivados, podrá negarse a tramitar el procedimiento de revocación.

El criterio que estamos defendiendo se encuentra refrendado por el artículo 221.3 de la LGT de 2.003, el cual admite que los interesados puedan solicitar la devolución del ingreso indebido derivado de un acto firme instando o promoviendo previamente su revisión mediante los procedimientos de nulidad, de revocación o rectificación de errores. De donde se deduce que el legislador contempla la posibilidad de que la revocación puede instarse o promoverse por parte de los interesados, cuanto menos respecto a los actos que han generado ingresos indebidos.

En suma pues, cuando se trate de la revocación de actos, creemos que, a pesar de que el artículo 219 .3 diga que ‘se iniciará siempre de oficio’, cabe la posibilidad de que el interesado solicite a la Administración que lo inicie cuando ponga en evidencia que se dan las circunstancias que la habilitan para revocar sus propios actos. Posibilidad que, cuanto menos, debería ser admitida en los supuestos de ingresos indebidos dado el redactado del artículo 221.3. (...)’⁴³ (p. 417)

A mayor abundamiento, QUINTANA FERRER, establece de manera categórica lo siguiente:

“...cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso hubiera adquirido firmeza, la devolución de ingresos indebidos únicamente puede solicitarse dentro del plazo de prescripción del derecho a la devolución a través de los procedimientos especiales de revisión contemplados en los artículos 217 (nulidad), 219 (evocación) y 220 (rectificación de errores) y del recurso extraordinario de revisión ex artículo 244. (...)”

La existencia de este supuesto de devolución mediante revisión administrativa especial o extraordinaria de liquidaciones tributarias firmes en el artículo 221.3 de la LGT se justifica por la existencia de plazos de caducidad procedimental de un mes tanto en el procedimiento de reposición como en el procedimiento económico-administrativo. De no haber impugnado el acto administrativo en este plazo al obligado tributario no le queda más remedio, en su caso, que acudir dentro del plazo de prescripción de cuatro años a la revisión especial o extraordinaria admitida (...). No obstante, de no satisfacer la resolución que resuelve estos procedimientos especiales de revisión o el recurso extraordinario de revisión el derecho de devolución solicitado por el obligado tributario, a éste se le abre nuevamente la posibilidad de acudir a la revisión ordinaria en vía administrativa (rectificación de errores) o directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa (nulidad, revocación, recurso extraordinario de revisión), con el

⁴³ Doctor Magín Pont Mestres, Homenatges 21. Op. cit. P. 417 y ss.

fin de impugnar la resolución negativa de los procedimientos especiales de revisión o del recurso especial de revisión (...). Además, hay que tener en cuenta que en el supuesto de devolución a través de los procedimientos especiales de revisión y del recurso extraordinario de revisión establecidos en la LGT de 1963 y de 2003 se produce la denominada excepción de cosa juzgada, de manera que en la contemplación de este supuesto habrá que añadir que en ningún caso será procedente acudir a esta modalidad de devolución cuando se trate de revisar «actos confirmados por sentencia judicial firme» (...)

La propia existencia de este supuesto de devolución, en fin, provocada por la inatacabilidad e los actos administrativos firmes mediante la revisión administrativa ordinaria, ha sido duramente criticada por parte de la doctrina. En general, se aduce que no resulta ajustado al principio de justicia tributaria que los plazos preclusivos de caducidad procedimental (...) no permitan hacer efectivo el ejercicio de un derecho material, como es el derecho a la devolución de ingresos indebidos, que no prescribe hasta los cuatro años. Y específicamente, incluso, un sector de la doctrina ha interpretado que las liquidaciones provisionales firmes no están sometidas a este breve plazo de caducidad, sino al plazo más amplio de prescripción, con el argumento de que estas liquidaciones no vinculan a la Administración.

A pesar de que la jurisprudencia del TJCE se muestra vacilante en esta materia, no existiendo aún un pronunciamiento que se oponga con rotundidad a la existencia en los derechos internos de plazos de caducidad procedimental más breves que el plazo de prescripción (...) a nuestro entender la mejor solución pasaría por reconocer en la LGT un supuesto de devolución específico para el caso de que los actos administrativos hayan ganado firmeza(...)

(...)

(...) la introducción de un supuesto genérico de devolución de actos tributarios firmes tiene que venir acompañada con la previsión también en la LGT de 2003 de mecanismos formales

suficientes para declarar y ejecutar el derecho a la devolución en estos casos.

El artículo 221.3 de la LGT de 2003 ha previsto que la devolución de un ingreso indebido derivado de un acto administrativo firme únicamente puede solicitarse instando o promoviendo la revisión del acto mediante los procedimientos especiales de revisión de nulidad, revocación y rectificación de errores y mediante el recurso extraordinario de revisión. Esta disposición se completa con la norma incluida en el artículo 213.2 de la misma ley, según la cual la firmeza de las resoluciones económico-administrativas no impide la revisión de las mismas a través de los procedimientos especiales de revisión de nulidad y rectificación de errores y a través del recurso extraordinario de revisión.

Estos dos artículos, por tanto, permiten la declaración del derecho a la devolución en el supuesto de que el ingreso indebido derive tanto de un acto administrativo firme como de una resolución económico-administrativa firme, con el único límite de la cosa juzgada mediante sentencia firme (...)

(...) Por otro lado, hay que tener en cuenta que si la Administración considera ajustado a derecho, además, dictar un nuevo acto de liquidación en sustitución del anulado (por nulidad del acto en sí mismo o por nulidad de la resolución económico-administrativa en virtud de la cual se dictó el acto), ello podrá hacerlo siempre y cuando no haya prescrito su derecho a la liquidación de la deuda tributaria.”⁴⁴

Por su parte, GARCIA NOVOA quien es citado por QUINTANA FERRER, plantea a este respecto que:

“la complejidad de las normas tributarias conlleva frecuentemente que el particular advierta el indebido, cuando, ingresada la deuda, haya transcurrido el plazo para recurrir. O pensemos en el supuesto en que, al encontrarnos ante plazos

⁴⁴ QUINTANA FERRER, E. Op.cit. P. 105 al 108 y 225 y ss.

*de caducidad no susceptibles de interrupción, si el planteamiento del recurso es defectuoso, la declaración de inadmisibilidad se hará, normalmente, cuando el plazo para recurrir ya hubiere transcurrido, perdiéndose así la posibilidad de replantear el recurso y de ejercitar el derecho. Estos supuestos suponen, en la práctica una limitación al ejercicio del derecho a la devolución”.*⁴⁵

Comparte igualmente esta perspectiva MOCHÓN LÓPEZ, para quien:

*“Resulta paradójico que a pesar de la fuerza expansiva que parece poseer el procedimiento de devolución de ingresos indebidos la firmeza del acto se convierta en un muro prácticamente infranqueable.”*⁴⁶

Ahora bien, vale la pena destacar al igual que fue señalado previamente, que la posición expuesta puede resultar no compartida, sobre todo por quienes se encuentran en la condición de sujetos pasivos de la obligación tributaria, por cuanto son éstos quienes en definitiva podrían ostentar la condición de accionantes en esta materia.

En tal sentido, resulta posible igualmente señalar argumentos en contraposición a esta hipótesis que permitirían afirmar de una parte que, la acción administrativa desplegada en este sentido constituye una desviación de poder al separarse de la aplicación de los postulados de la ley que rige la materia, conforme a la cual en ningún momento se establece como requisito para el ejercicio de la acción el hecho de que el acto administrativo resulte impugnado previamente o en todo caso no adquiriera firmeza, y de otro lado, sostener el hecho conforme al cual la adopción de una tesis en este sentido

⁴⁵ GARCIA NOVOA, E. La devolución de ingresos indebidos en “Devolución de ingresos indebidos y ley general tributaria. P. 107.

⁴⁶ MOCHÓN LOPEZ, L. La devolución de pagos fraccionados indebidos en “Devolución de ingresos indebidos y ley general tributaria. P. 107.

impediría el derecho de petición constitucional y legalmente consagrado a favor de los particulares.

En el ámbito nacional, la doctrina expuesta por CASTILLO CARVAJAL complementa con lo siguiente:

“Es conveniente igualmente destacar que el procedimiento de repetición tiene carácter declarativo y no impugnativo, por lo que resultaría improcedente solicitar la devolución de las cantidades ingresadas al Fisco en virtud de una determinación tributaria no recurrida. En efecto, el procedimiento de repetición declara la existencia de un crédito a favor del particular con ocasión de pagos indebidos, derivados de autoliquidaciones tributarias o determinaciones tributarias que hubieren sido objeto de impugnación y, posteriormente, se declarase la nulidad de aquéllas. Por lo tanto, el prenombrado procedimiento no tiene la virtualidad para declarar la ineficacia del acto por razones de ilegalidad y, consiguientemente, acordar la repetición de las sumas pagadas con motivo del acto definitivamente firme.”⁴⁷

De esta manera, resulta posible –de acuerdo con el enfoque que resulte compartido- identificar las siguientes posturas:

- (i) que el único límite aplicable en materia de repetición de tributos es el contemplado legalmente, esto es, la prescripción;
- (ii) que la cosa decidida administrativamente sí puede constituir un límite implícito a la procedencia de las acciones de repetición de tributos si se entiende la misma como sinónimo de la firmeza por falta de impugnación del acto administrativo en el lapso legalmente previsto;

⁴⁷ CASTILLO CARVAJAL, J.C. Op. cit. P. 47 y 48.

- (iii) que la cosa decidida administrativamente no puede constituir un límite implícito a la procedencia de las acciones de repetición de tributos si se entiende la misma como expresión del acto administrativo firme generador de derechos subjetivos.

4.2. Análisis de la sentencia dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, Caso: Activalores Sociedad de Corretaje de Valores, C.A.

El enfoque planteado en el capítulo anterior conforme al cual los actos administrativos que hayan adquirido firmeza no pueden ser objeto de acción de repetición en materia tributaria, ha sido objeto de análisis judicial reciente en el ámbito del derecho venezolano.

A este respecto, vale la pena hacer mención al contenido del fallo emanado del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Región Capital, el cual sentencia de fecha 13 de agosto de 2009, caso: Activalores Sociedad de Corretaje de Valores, C.A. vs. Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, comparte la posición del presente trabajo de investigación sosteniendo lo siguiente:

“Consta en autos que la contribuyente procedió a pagar en fecha 15 de enero de 2008, la multa determinada en la Resolución N° 519/2007 de fecha 11 de diciembre de 2007, por la suma de Bs. 59.546,69, a través de la planilla de pago municipales N° 535522, en el Banco Provincial.

No obstante, no consta en autos que la contribuyente recurrente haya ejercido alguno de los mencionados recursos (jerárquico o contencioso tributario) contra la Resolución N° 519/2009,

notificada en fecha 11 de diciembre de 2007, por lo que evidentemente la misma quedó definitivamente firme.

Al respecto la representación de la contribuyente accionante asevera que "...el único efecto que tiene la 'Resolución N° 519/2007' es la de imponer las sanciones, de conformidad con el Parágrafo Segundo del Artículo 111 ejusdem, es decir, liquidar las sanciones, que confesamos abiertamente la contribuyente aceptó y pagó, pero de allí a decir que resulta de Cosa Juzgada el ALLANAMIENTO que mutuo propio efectuó nuestra representada, porque la Administración Municipal hace mención del mismo en la Resolución citada, reiteramos nos abruma cuanto en derecho se entiende, puesto que como ya hemos expresado, el ALLANAMIENTO NO LO DECRETA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NO LO JUZGA, NO LO DETERMINA, NO, EN MODO ALGUNO, el allanamiento es una figura procesal contemplada en nuestro Código Orgánico Tributario a los fines de evitar controversias entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, razón por la cual NO HAY LITIS, no hay decisión. ES EL CONTRIBUYENTE A SU SOLO CRITERIO QUIEN SE ACOGE A ESTE, cuando considere que ha omitido una declaración o ha incurrido en error al presentarla, en palabras llanas, es asunto del administrado, nos (sic) es asunto de la administración, es acto de parte, no es acto de la administración, no se somete a su juicio, no es la administración tributaria quien decide sobre el allanamiento"

Ante esta aseveración de la representación de la contribuyente este órgano jurisdiccional debe señalar que, ciertamente el hecho de que la contribuyente pague voluntariamente cantidades de impuesto, multas e intereses, de conformidad con el emplazamiento previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, y además presente las declaraciones sustitutivas, ello no implica para él la renuncia a su derecho de acción, aun cuando con posterioridad al pago, descubre que la pretensión fiscal carecía de causa legítima.

Ciertamente, si con posterioridad al convenimiento del contribuyente respecto del acta fiscal, surgen nuevas circunstancias que tornen improcedente los pagos efectuados, bien sean respecto a la legalidad de la actuación fiscal o bien

respecto a la existencia de errores de cálculo a favor del contribuyente, ello no significa en ningún modo, que el contribuyente se vea imposibilitado de reclamar la devolución de las cantidades de impuesto y sus accesorios, indebidamente pagadas. La aceptación total o parcial de la determinación contenida en el acta fiscal no supone la renuncia del particular a cualquier reclamación posterior.

Negar la existencia del derecho de acción a un contribuyente que haya pagado voluntariamente impuestos bajo la creencia de estar haciendo lo correcto, pero que luego, se percata la improcedencia del mismo, sería tanto como decir que convenir en los términos del acta es renunciar al derecho a la defensa, consagrado en el artículo 49 Constitucional, cosa que en ningún modo se desprende del contenido del artículo 185 del Código Orgánico Tributario.

En el presente caso la contribuyente bajo la convicción de estar haciendo lo debido, se allanó y pagó parcialmente las sumas determinadas en el Acta Fiscal N° D.A.T.- G.A.F. 368-452-2007 de fecha 24/09/2007, sin embargo, luego se percató –a su decir– de la ilegalidad de la pretensión fiscal y, por ende, de la improcedencia del pago efectuado por las cantidades antes descritas.

En tal sentido, ciertamente estaba plenamente facultada para ejercer su derecho de acción a los fines de solicitar la declaratoria de ilegalidad de la actuación fiscal y, por ende, la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, pero ocurre que teniendo la oportunidad para ello, no ejerció la acción correspondiente, vale decir, el recurso jerárquico o contencioso tributario, por lo que el acto administrativo (Resolución N° 519/2007 de fecha 11/12/2007), adquirió el carácter de definitivamente firme. Así se establece.

Como consecuencia de lo anterior, mal puede la contribuyente solicitar el reintegro de las cantidades que pagó en virtud de su allanamiento, cuando el acto administrativo que deja constancia de tal allanamiento quedó definitivamente firme, por no haber ejercido los recursos correspondientes. Así se decide.

En lo atinente al alegato de la representación de la contribuyente según el cual “el legislador es bien claro al señalar que lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y/o recargos pueda ser restituido siempre QUE NO ESTE PRESCRITO, único y exclusivo requisito que exige la Ley, ningún otro, y donde el legislador no distingue mal lo puede hacer el intérprete”, este Tribunal debe señalar que:

Ciertamente el Código Orgánico Tributario, no establece un lapso de caducidad para solicitar el reintegro de las cantidades indebidamente pagadas, solamente exige que el ejercicio de la acción no esté prescrita, pero es de observar que resulta contrario a derecho, solicitar el reintegro de unas cantidades que han sido aceptadas por la Administración Tributaria –en virtud del allanamiento de la contribuyente– y que tal aceptación consta en un acto administrativo que –como consecuencia de no haber sido impugnado– quedó definitivamente firme, y cuyo contenido resulta desfavorable a la contribuyente dada su pretensión posterior de solicitar el reintegro de las sumas que pagó.

Aceptar lo contrario sería tanto como reconocer que los lapsos para ejercer los recursos correspondientes son ilusorios y que el derecho para solicitar el reintegro de las sumas pagadas indebidamente sólo tiene como limite la prescripción, lo que generaría indudablemente inseguridad jurídica a la Administración Tributaria, infringiendo flagrantemente el principio de estabilidad de los actos administrativos e incidiendo desde el punto de vista de política presupuestaria en la planificación fiscal del Municipio.

En consecuencia, este Tribunal declara CON LUGAR la oposición planteada por la representación de la Administración Tributaria Municipal, razón por la cual se declara INADMISIBLE el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente ACTIVALORES SOCIEDAD DE CORRETAJE, C.A. contra el supuesto silencio administrativo incurrido a su decir por el Alcalde del Municipio Chacao sobre la “solicitud de repetición de pago de lo indebido”. Así se declara.”

Llevando a cabo el análisis de las consideraciones esgrimidas por el Tribunal

de instancia en el fallo previamente citado, podemos formular las siguientes consideraciones:

- (i) El reconocimiento a favor del contribuyente de su derecho de acción en los casos en que haya operado el allanamiento, esto es, que el pago efectuado por el contribuyente no restringe el derecho que tiene el mismo de formular objeciones –en este caso- contra el Acta Fiscal correspondiente.
- (ii) El reconocimiento a favor de la Administración de los lapsos de caducidad para la impugnación de los actos administrativos de ella emanados.
- (iii) El reconocimiento de la obligación a cargo del contribuyente de ejercer de manera oportuna los recursos legales correspondientes en contra de los actos administrativos que de alguna manera afecten sus derechos, so pena de declararse la firmeza de los mismos.
- (iv) La aceptación de la premisa conforme a la cual los actos administrativos firmes no pueden ser objeto de acción de repetición en materia tributaria.
- (v) La aceptación de la premisa conforme a la cual la prescripción contemplada en el artículo 194 del COT no constituye el único límite para la procedencia de la acción de repetición de tributos.
- (vi) Que la aceptación de devolución de ingresos indebidos relacionados

con un acto que goza de condición de firmeza implica la afectación del principio de seguridad jurídica respecto de la Administración, así como su eventual afectación respecto de la política presupuestaria y planificación fiscal que atienda.

CAPITULO V: Análisis de las consecuencias fiscales y beneficios de la utilización de la figura de la Cosa Decidida Administrativamente como límite a la procedencia de las solicitudes de repetición de tributos.

La aceptación o no de la existencia de un límite implícito en las solicitudes de repetición en el campo tributario, pone de manifiesto la contraposición de valores fundamentales del derecho entre quienes eventualmente puedan aceptar o no la premisa aludida.

En este sentido, debemos empezar por expresar de una parte que no pasa desapercibido el hecho de que la tesis que exponemos supone la adopción de un límite no previsto legalmente, lo cual resultaría razón suficiente para descartar eventualmente el apoyo a la misma, con sustento en que la actividad administrativa posee carácter reglado, esto es, la misma tiene por norte la legalidad y siendo de esta manera, no resultaría difícil encontrar disidencia a esta posición por el solo hecho de la condición implícita del límite cuyo reconocimiento proponemos.

En efecto, dado que la cosa decidida administrativamente no esta prevista legalmente como límite expreso a las solicitudes de repetición de tributos y teniendo en cuenta que la Administración debe ceñir su actuación al principio de legalidad, conforme al cual la misma puede hacer únicamente lo que le está permitido legalmente, mal podría entonces ésta adoptar requisitos no

previstos o anteponer límites no contemplados por el legislador.

Tal actuación no solo supondría una eventual afectación del principio de legalidad sino que además podría implicar el detrimento del derecho de acción del particular en sede administrativa, toda vez que el mismo podría ver coartado su derecho de petición al obtener una respuesta administrativa que no atienda necesariamente el fondo de la controversia, toda vez que la aplicación del límite implícito en una examen preliminar de la misma podría generar la posibilidad de declaratoria de improcedencia de la solicitud de repetición de tributos correspondiente.

Sin embargo, teniendo en cuenta precisamente la legalidad que debe impregnar la actuación administrativa, entendemos que la misma no se agota simple y llanamente en los postulados normativos recogidos legalmente, sino que, también, el derecho puede a su vez nutrirse de principios que le resultan inherentes y, que de igual manera, rigen la actuación de la Administración en su relación frente a los particulares.

Este, sería precisamente el elemento que permite sustentar la posibilidad de aceptar la implementación del límite de procedencia en comentarios frente a las solicitudes de repetición en materia tributaria, aún a pesar de su carácter implícito.

En este sentido, debe entenderse que a la par del principio de legalidad el principio de seguridad jurídica y de estabilidad de los actos administrativos se erigen igualmente como piedras fundamentales en el campo de acción administrativo en franco contraste frente al derecho de petición.

De manera que, el análisis de las consecuencias fiscales y beneficios de la utilización de la figura de la cosa decidida administrativamente como límite implícito a la procedencia de las solicitudes de repetición de tributos, debe efectuarse sin lugar a dudas desde el estudio de los valores que se contraponen con la adopción de esta hipótesis.

En tal sentido, los partidarios de la aceptación de la teoría expuesta encontrarían sustento en la defensa de la estabilidad del acto administrativo que quedó firme como consecuencia de la falta de impugnación del mismo por parte del contribuyente dentro de los lapsos legalmente otorgados para ello, resultando además el principio de seguridad jurídica otro de valor fundamental concurrente que permitiría sostener la imposibilidad de solicitar por vía de repetición de tributos un pronunciamiento sobre el fondo del acto que quedó firme previamente.

En efecto, debemos tener en cuenta que así como a la Administración le está vedado el conocimiento o revocatoria de actos administrativos creadores de derechos subjetivos, resulta lógico pensar que ante actos administrativos que no hayan sido impugnados y por ende adquieran condición de firmeza, la Administración tampoco debería entrar a conocer del mismo nuevamente, salvo que razones de nulidad absoluta lo ameriten a través de un procedimiento de revisión de oficio, y no por solicitud de repetición de tributos por supuesto pago indebido.

En este caso, debemos tener en cuenta que el ejercicio de solicitudes de repetición de pago frente actos administrativos que gozan de condición de firmeza, constituiría una oportunidad para forzar un pronunciamiento administrativo que permita ventilar el conocimiento sobre el fondo del acto

firme ante la jurisdicción contencioso-tributaria, lo cual a juicio de la autora representa una burla al principio de estabilidad del acto administrativo y de seguridad jurídica, y es en razón de ello, que la posibilidad de adoptar el límite en comentarios no solo en sede administrativa sino también como parte de la doctrina en el ámbito jurisdiccional permitiría poner término a este tipo de prácticas.

No obstante lo expuesto, partiendo de la idea de defensa de la legalidad de la actuación administrativa, quienes pudieran adversar la implementación del límite en comentarios podrían a su vez procurar no solo una lectura literal de la norma contenida en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario sino también impedir hasta cierto punto que la propia Administración emplee una interpretación de la voluntad legislativa más allá de lo expresamente regulado en la norma, reprimiendo el auxilio de la misma con otros principios del derecho.

Así pues, siendo partidarios de la adopción de la cosa juzgada administrativa como límite implícito a las solicitudes de repetición de tributos, sostenemos que desde el punto de vista fiscal la implementación de este planteamiento permitiría llevar a cabo una interpretación en el marco de las diferentes figuras jurídicas que plantea nuestro ordenamiento jurídico, brindando una nueva perspectiva -ya adoptada por ordenamientos jurídicos foráneos- que permita adecuarnos a los sistemas tributarios modernos.

De igual forma, se garantizaría el principio de seguridad jurídica, en los términos señalados, toda vez que implicaría la certeza de no afectación de la condición de inalterabilidad o firmeza de la cual goce el administrativo que no resulte impugnado en la oportunidad legal correspondiente.

Asimismo, la Administración Tributaria podría eventualmente dar respuesta oportuna y eficaz a las diversas solicitudes que planteen los particulares en esta materia, aún en el caso en que las mismas deban declararse improcedentes por el hecho de estar apalancadas en un acto administrativo no impugnado tempestivamente.

Por otro lado, podría de cierta forma desalentarse el ejercicio de esta categoría de solicitudes para propiciar el ejercicio de otro tipo de requerimientos como solicitudes de reconocimiento de autotutela administrativa o revisión de actos administrativos firmes, que si bien son propios de la actuación administrativa de oficio- no en balde son ejercidos por los particulares en procura de la apertura de una nueva oportunidad impugnatoria en vía judicial a través del pronunciamiento que de ellos se obtenga.

De igual manera, teniendo en cuenta los argumentos planteados en torno a la exigibilidad de reconocimiento previo, podría darse el caso en que se vea incrementado el número de solicitudes de reconocimiento de nulidad absoluta de actos administrativos firmes como paso previo al reintegro de las cantidades indebidamente pagadas en acatamiento del mismo.

Finalmente, al constituirse un nuevo límite en cuanto a la procedencia de la acción en sí misma, la Administración podría eventualmente dar respuesta oportuna encontrándose así menos expuesta a la impugnación por razones de silencio administrativo denegatorio.

XIV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A lo largo de este trabajo hemos analizado los fundamentos generales de la acción de repetición en el campo tributario, así como, la perspectiva general de la figura de la cosa decidida en materia administrativa, determinando no solo las condiciones legalmente impuestas para el ejercicio y procedencia de la primera, teniendo en cuenta el alcance del artículo 194 del COT, sino también, los fundamentos que permiten la aceptación de la premisa de la cosa decidida administrativamente como un límite no previsto legalmente pero sí aceptable implícitamente para la procedencia de la restitución de ingresos indebidos desde el punto de vista tributario.

También hemos hecho referencia a las posiciones expuestas por la doctrina extranjera, haciendo especial alusión a la legislación española, toda vez que se trata de uno de los ordenamientos jurídicos tributarios con mayores referencias desde el punto de vista doctrinario en esta materia. Sin embargo, el tema no se agota con estas reflexiones.

En Venezuela es perfectamente posible desde el punto de vista jurídico someter la procedencia de las solicitudes de repetición de tributos no solo a los límites legalmente impuestos en el COT, entendiéndose la realización de un pago indebido a favor del Fisco y la ausencia de prescripción- sino también al mecanismo de la cosa decidida administrativamente, la cual si bien constituye una figura acotada por la doctrina y que en muchos casos ha sido cuestionada o incluso demarcada a ciertos supuestos como el de la existencia de derechos subjetivos a favor del particular, como hemos visto, no puede negarse que forma parte de las figuras incorporadas en el sistema de derecho venezolano, al punto de prever incluso su previsión legal como

límite a la potestad de autotutela administrativa.

En tal sentido, resulta procedente la adopción de un límite implícito permitiendo a las administraciones tributarias e incluso al poder judicial efectuar una interpretación del alcance del artículo 194 del COT para admitir la inclusión de la cosa decidida administrativamente como límite en esta materia, permitiendo así hacer valer el contenido del acto administrativo firme y facilitar su ejecución.

Consideramos acertadas las posiciones de los autores citados en el sentido de argüir la posibilidad de limitar la procedencia de las acciones de devolución de ingresos indebidos cuando media un acto administrativo firme, sin embargo, comprendemos que esta teoría en todo caso resulta patrocinante o alentadora para la propia Administración en desmedro del particular afectado, sin embargo, no por ello podemos pasar por alto que la misma constituye a su vez un correctivo frente a la inacción del particular en aras de garantizar la seguridad jurídica que rodea el acto administrativo. En razón de ello, la posición del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario en la sentencia citada en el presente trabajo es alentadora al reconocer tales consideraciones.

Es por ello que estimamos necesaria la aplicación del mecanismo de la cosa decidida administrativamente como límite a la procedencia de la acción de repetición de tributos en el derecho venezolano. Decimos necesaria, pues con ello se podría (i) encontrar una solución al problema de las innumerables causas sin resolver que cada día se acumulan en sede administrativa; (ii) crear un mecanismo jurídico que estimule el ejercicio de los recursos

administrativos que efectivamente correspondan por parte de los particulares;
(iii) efectuar una correcta interpretación del artículo 194 del COT.

Esperamos promover, al menos doctrinalmente, la aplicación de la cosa decidida administrativamente como una alternativa válida de solución de las peticiones de repetición de ingresos indebidos y que el presente trabajo permita al lector comprender los beneficios de la implementación del límite propuesto, fomentando su aplicación en la relación y actuación administrativa.

XV. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

BACALAO ZAMBRANO, M. G.: "Improcedencia Del Rechazo por parte de la Administración Tributaria Aduanera, de la solicitud de Repetición del Pago Indebido de Tributos, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente, como consecuencia del no reconocimiento de exoneraciones totales de los impuestos de importación concedidas a un contribuyente, previo el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios exigidos" en *Temas de Actualidad Tributaria (Homenaje al Dr. Jaime Parra Pérez)*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 2009.

BREWER CARIAS, A. *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*. Colección de Estudios Jurídicos N° 16. Novena Edición. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2010.

_____ *La Constitución de 1999*. 2ª edición. Caracas: Arte. 2000.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General*. 10ª edición. Madrid: Thomson Civitas. 2006.

CASANA MERINO, F. *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*. Madrid: Distribuciones de la Ley, 1992.

CASTILLO CARVAJAL, J.C.: *Repetición y Recuperación de Tributos. En el Derecho Tributario Venezolano*. Caracas: Editorial Lizcalibros. 2006.

Código Civil (1982). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.990 (Extraordinario), 26 de Julio de 1982.

Código Orgánico Tributario (1982). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 2.992 Extraordinario. Agosto 3 de 1982.

Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 37.305 Ordinario. Octubre 17 de 2001.

DURÁN MARTÍNEZ, A.: "La Cosa Juzgada Administrativa" en *Los Efectos y La Ejecución de Los Actos Administrativos. III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Bewer-Carías"*. Caracas: FUNEDA. 1997.

ECO, U.: *Cómo se hace una tesis*. Barcelona: Gedisa. 1982.

GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I y II. Madrid: Civitas. 1990.

GIULLIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*. Volumen I y II. 7ª edición. Buenos Aires: Depalma. 2001.

GORDILLO A.: *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 3. 1ª edición. Caracas: FUNEDA. 2002.

LAMAGRANDE, M.: “La Administración Tributaria en Juicio” en *Tratado de Tributación. Tomo II Política y Economía Tributaria*. Buenos Aires: Astrea. 2004.

MACHIN CACERES, J.: *Los Límites de la Cosa Juzgada (Incider Tantum)*. Caracas: Ediciones Paredes. 2009.

MADURO LUYANDO E. y PITTIER SUCRE, E.: *Curso de Obligaciones*. Tomo I. Caracas: UCAB. 2009.

MARRERO ORTIZ, E.: *Doctrina de la Sala Político Administrativa: Enero-Septiembre 2005*. Colección Doctrina Judicial N° 12. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia. 2006.

MOSTAFA PAOLINI, H.: *Compilación de la Doctrina de la Sala Políticoadministrativa: Contencioso Administrativo*. Tomo I. Colección Doctrina Judicial N° 31. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia. 2009.

_____ *Compilación de la Doctrina de la Sala Políticoadministrativa: Contencioso Administrativo Tributario*. Tomo II. Colección Doctrina Judicial N° 31. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia. 2009.

MUCI BORJAS, J.A. "La Cosa Juzgada Administrativa en la Jurisprudencia Venezolana" en *Los Efectos y La Ejecución de Los Actos Administrativos. III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías"*. Caracas: FUNEDA.

NAVAS VAZQUEZ, R. *La Devolución de los Ingresos Tributarios*. Editorial Civitas. 1ª Edición. Madrid, 1992.

NIEVA FENOLL, J. *La Cosa Juzgada*. Atelier. Barcelona, 2006.

PITTIER SUCRE, E.: *Curso de Obligaciones*. Tomo III. Caracas: UCAB. 2008.

QUERALT, J. M., LOZANO, C., CASADO, G. y TEJERIZO, J.M: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 11ª edición. Madrid: Tecnos. 2000.

QUINTANA FERRER, E: *Devolución de Ingresos Indebidos y Ley General Tributaria*. 1ª edición. Valladolid: Lex Nova. 2004.

RENGEL-ROMBERG, A: *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano según el nuevo Código de 1987*. Tomo II. 9ª. Edición. Caracas, 1992.

Diccionario de la Real Academia Española: www.rae.es

Tribunal Supremo de Justicia: www.tsj.gob.ve