Las medidas cautelares en el proceso tributario. Una visión desde los derechos del contribuyente

Precautionary Measures in Tax Litigation. A Taxpayer Rights Perspectives

Rosa CABALLERO PERDOMO*

Resumen: Mediante el presente trabajo se analiza de manera sistemática, evolutiva y crítica el régimen de las medidas cautelares en el proceso tributario venezolano, reubicándolas como parte estructural del derecho a la tutela judicial efectiva y no como un

* Abogada egresada de la Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario, Mención Honorífica, Universidad Central de Venezuela. Estudios en la Especialización de Derecho Procesal, Universidad Central de Venezuela. Diplomada en Perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Profesora de la Cátedra Contencioso Tributario en la Especialización de Derecho Tributario del Centro de Estudios de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Miembro del Comité Académico de la Especialización en Derecho Tributario de la UCV. Socia del Despacho de Abogados SOL CABALLERO & ASOCIADOS. Los criterios emitidos en este trabajo son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma SOL CABALLERO & ASOCIADOS.

mero accesorio procesal. Especial atención se brinda a la tensión permanente entre la ejecutoriedad del acto administrativo y las garantías constitucionales del contribuyente, lo que nos obliga a reconstruir el tránsito normativo en este ámbito, partiendo del modelo originario del COT de 1982 -que asimiló tempranamente el paradigma garantista del Modelo OEA-BID- hasta el COT de 2020, examinando la compatibilidad del régimen actual y la evolución –o involución– jurisprudencial, a la luz de los derechos fundamentales del contribuyente.

Palabras clave: Administración tributaria, contribuyente, acto administrativo, medidas cautelares, acción, jurisdicción, debido proceso, tutela judicial efectiva, igualdad procesal, cobro ejecutivo, amparo constitucional.

Abstract: *This paper systematically, evolutionarily, and critically analyzes the regime of precautionary measures in Venezuelan tax litigation, repositioning them as a structural part of the right to effective judicial protection and not merely as a procedural accessory. Special attention is given to the ongoing tension between the enforceability of administrative acts and the taxpayer's constitutional guarantees. This compels us to reconstruct the regulatory evolution in this area, starting from the original 1982 Tax Code (COT) model –which early on assimilated the guarantee-based paradigm of the OAS-IDB Model– up to the 2020 COT, examining the compatibility of the current regime with the jurisprudential evolution –or devolution– in light of the taxpayer's fundamental rights.*

Keywords: *Tax administration, taxpayer, administrative act, precautionary measures, action, jurisdiction, due process, effective judicial protection, procedural equality, executive collection, constitutional protection.*

Sumario:

I. INTRODUCCIÓN. II. LAS MEDIDAS CAUTELARES COMO PARTE CONSUSTANCIAL DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. III. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCESO TRIBUTARIO. 1. *Tutela cautelar del contribuyente.* A. Suspensión de efectos del acto administrativo. a. Regulación actual. b. Tendencias jurisprudenciales. B. Amparo cautelar. a. Regulación actual. b. Tendencias jurisprudenciales. 2. *Medidas cautelares en beneficio de la Administración Tributaria.* IV. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los desafíos más urgentes del derecho procesal tributario venezolano es la configuración de un proceso tributario equilibrado en el que el contribuyente pueda ejercer sus derechos en condiciones de igualdad frente a la Administración Tributaria, en aras de garantizar el mencionado equilibrio entre las partes de la relación jurídico tributaria[1].

A efectos del presente trabajo, debemos partir del hecho que la tutela cautelar, lejos de operar como un mero accesorio procedimental, es un derecho consustancial a la tutela judicial efectiva, en tanto condiciona la eficacia real del control jurisdiccional sobre la actividad administrativa y, por tal razón, delimita el alcance práctico de garantías como el debido proceso, el derecho a la defensa y el derecho de propiedad, entre otros.

---

[1] Como bien lo señaló la Comisión redactora del Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA–BID de 1967, en las consideraciones generales de la Exposición de Motivos de ese Modelo *"(…) el Fisco y el contribuyente están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción* -y- *se debe asegurar la obtención del equilibrio antes mencionado, entre ambas partes de la relación jurídico tributaria. (…)".*

Así, y vista la importancia de la *tutela cautelar* como parte estructural para la materialización de la *obtención de justicia*, nos hemos propuesto analizar, de manera sistemática, evolutiva y crítica, el régimen de las medidas cautelares en el derecho procesal tributario venezolano, desde su regulación originaria en el Código Orgánico Tributario (COT) de 1982 -como parte de una temprana asimilación del modelo garantista propuesto por el Modelo de Código Tributario OEA–BID de 1967-, hasta el régimen vigente del COT de 2020, examinando su compatibilidad con la tutela judicial efectiva, el debido proceso y el principio de progresividad de los derechos humanos.

A nuestro modo de ver, la clave hermenéutica radica en comprender que, allí donde la medida cautelar se debilita o se traslada indebidamente desde el juez hacia la Administración, el proceso se desvirtúa, pierde su norte, su fin y su propósito y, en definitiva, pierde la potencialidad de generar decisiones útiles, oportunas y ejecutables, haciendo que la jurisdicción se torne como un instituto meramente formal e ineficaz y, por su parte, que el derecho de acción, en la práctica, devenga en ilusorio.

Partiendo de lo expuesto, mediante el presente trabajo se propone un análisis crítico y sistemático del régimen jurídico de las medidas cautelares en el proceso tributario venezolano, abordando tanto su evolución normativa como su aplicación jurisprudencial, a la luz de los principios constitucionales, la doctrina especializada y los estándares internacionales en materia de derechos humanos, con especial énfasis en el principio de *progresividad de los derechos humanos* que opera como eje transversal para identificar regresiones normativas y jurisprudenciales, y que sirve para justificar un llamado institucional a la jurisdicción *tributaria*, en su condición de garante de los derechos del contribuyente, a fin de recomponer –aunque sea parcialmente– el Estado de Derecho en lo que atañe a nuestro ámbito.

Y es que, sería irresponsable no alzar la voz en ese sentido, la justicia tributaria en Venezuela requiere hoy más que nunca de un poder judicial que garantice la efectiva vigencia de las

normas y principios vertidos en nuestro Texto Constitucional, pues sólo ello permitiría que, ante regulaciones de orden legal que disminuyan los derechos del contribuyente -en beneficio de la Administración Tributaria- prevalezca, indiscutiblemente, el respeto a los principios de legalidad, jurisdiccionalidad, igualdad y tutela judicial efectiva, como parte de sus derechos fundamentales.

Partiendo de esa premisa, abordaremos este asunto distinguiendo entre las medidas cautelares solicitadas por el contribuyente y aquellas dispuestas en beneficio de la Administración Tributaria y/o para resguardar la percepción del *crédito tributario.* Evidenciaremos que, mientras el primer tipo de medidas se ven sometidas a exigencias de procedencia cada vez más estrictas –a menudo reinterpretadas restrictivamente por la jurisprudencia–, las segundas han sido desjudicializadas a partir de la reforma del COT en el año 2014, dotando a la Administración Tributaria de atributos inherentes a la función jurisdiccional, en clara transgresión a lo establecido en nuestro Texto Constitucional y vulnerando, al mismo tiempo, el principio de separación de poderes y la noción misma de debido proceso.

Al mismo tiempo, consideraremos dos cuestiones fundamentales como parte de nuestro análisis crítico, éstas son: (*i*) la naturaleza judicial e indisponible de la tutela cautelar y (*ii*) la regresión normativa y jurisprudencial de los últimos veinticinco años, cuestión que plantea, con urgencia, la necesidad de acometer una reforma estructural que restituya –en éste ámbito– la plena tutela cautelar a la jurisdicción tributaria, en consonancia con los estándares constitucionales e internacionales en materia de garantías procesales.

En definitiva, el propósito de este trabajo no es otro que reafirmar, desde una perspectiva crítica y propositiva, que la justicia tributaria no puede realizarse al margen de los derechos fundamentales del contribuyente, y que la tutela cautelar es una clara expresión sustantiva del derecho a la tutela judicial efectiva, que sólo puede ser garantizada por un juez natural, imparcial e independiente.

II. LAS MEDIDAS CAUTELARES COMO PARTE CONSUSTANCIAL DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Las medidas cautelares se presentan como un instrumento procesal esencial dentro del Estado de Derecho, al permitir que el proceso jurisdiccional preserve su eficacia práctica frente al riesgo de encontrar frustrada la esperada aplicación del derecho al caso concreto y/o la tan anhelada *obtención de justicia.*

Es por ello que hemos apuntado, que el derecho a la tutela cautelar se encuentra indisolublemente vinculado a la tutela judicial efectiva, permitiéndole al justiciable acceder al órgano jurisdiccional a fin de obtener, sin dilaciones indebidas y en un proceso que reúna todas las garantías, una decisión provisional, excepcional y anticipada a fin de garantizar la protección de algún derecho o para evitar que quede ilusoria la ejecución del fallo. Por tan razón, es evidente que la tutela cautelar, constituye un supuesto fundamental para el ejercicio de la tutela judicial.[2]

En consonancia con lo expuesto, cabe advertir que nuestro Texto Constitucional confirió a los órganos del sistema de administración de justicia la función de conocer de las causas sometidas a su competencia y de ejecutar o hacer ejecutar sus decisiones, potestad reconocida expresamente en el artículo 253 constitucional; pero de manera transversal y reforzada, les impuso, a través de los artículos 26 y 49 constitucional, el deber de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses de quienes acuden ante ellos, asegurando no solo el acceso a la jurisdicción, sino también la obtención oportuna de

[2] Especial relevancia adquiere la jurisprudencia pacífica y reiterada del Tribunal Constitucional Español (STC 115/2005, STC 11/2008), que ha sostenido que la efectividad de la tutela judicial pasa necesariamente por la posibilidad de obtener medidas de protección anticipadas y que, por tanto, la tutela cautelar se erige como un componente autónomo del derecho a la tutela judicial efectiva, que no se agota con el mero acceso a los tribunales, ni con la obtención de una sentencia de fondo, sino que comprende, además, su ejecución y, previamente, la posibilidad de proteger, preliminarmente, el derecho controvertido.

una decisión fundada. En este contexto, se ubica a la tutela cautelar al ser una forma de tutela jurisdiccional diferenciada, cuyo propósito es neutralizar el riesgo de que el tiempo del proceso vacíe de contenido la sentencia definitiva.

En efecto, como señala el jurista venezolano DUQUE CORREDOR el ejercicio de la función jurisdiccional por parte de los órganos del poder judicial *"debe bastarse a sí mismo no solamente para dirimir los conflictos con carácter definitivo, sino también para darle una adecuada y tempestiva protección a los derechos controvertidos"*[3]. Al mismo tiempo, reconoce que, dentro de esa función jurisdiccional surgen las llamadas tutelas jurisdiccionales diferenciadas, distinguiendo dentro de ellas la tutela ordinaria y la tutela diferenciada preventiva, dentro de la cual se encuentra la tutela de urgencia cautelar que tiene como finalidad evitar que la ilegalidad y la ilicitud se vuelva irreparable, por lo que la protección que se otorga puede coincidir con los efectos de la decisión de fondo, dado su carácter instrumental y complementario.

Desde esta perspectiva, otros autores distinguen dentro de la tutela preventiva o cautelar, las sumarias, las autosatisfactivas y las cautelares innominadas, pero todas, en definitiva, reconocen que corresponden a medios dispuestos para que el ciudadano pueda obtener del Estado, la necesaria tutela jurisdiccional en unos plazos mucho más breves que la tutela ordinaria.

Así las cosas, inspirados en el aforismo conforme al cual "la justicia tardía no es justicia", o en palabras del maestro CHIOVENDA, "el tiempo necesario para obtener la razón, no

---

[3] Ver: DUQUE CORREDOR, Román, "La Tutela Cautelar de urgencia en la Jurisdicción Contencioso Administrativa", *Derecho y Sociedad. Revista de Estudiantes de Derecho de la Universidad Monteávila*, N° 2, Universidad Monteávila, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, 2001. p. 209. Disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/DERYSO/2/deryso_2001_2_209-215.pdf

debe convertirse en daño para quien tiene la razón"[4], podemos sostener que la finalidad esencial de la tutela cautelar radica en evitar que el fallo se torne ilusorio, como consecuencia de hechos sobrevenidos durante la sustanciación del proceso.

Es de destacar que la tutela cautelar no opera en el vacío, pues sus presupuestos de procedencia se construyen –en el derecho venezolano– a partir de la convergencia entre normas constitucionales, dispositivos de orden procesal general, legislación contencioso administrativa y previsiones especiales tributarias, muy específicamente las dispuestas en el COT que, como ahondaremos más adelante han sido –en parte– *reinterpretadas correctivamente* por la Sala Político Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ).

En esta misma línea, observamos que la Sala Constitucional (SC) del TSJ estableció que la justicia cautelar es un contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva y, como tal, constituye un deber ineludible del Estado procurarla. De igual forma aseveró que ello conduce al planteamiento de que tal obligación de protección anticipada no sólo reposa en la ley o en el juez, según el caso, sino –y con mayor razón– en los órganos del Poder Público a los que está dirigida, de quienes demanda su máximo respeto, en estricto apego a las funciones propias de cada Poder, en cada uno de los niveles político-territoriales[5].

A su vez, el artículo 259 constitucional, establece el poder cautelar y **"restablecedor"** de la jurisdicción contencioso administrativa frente a los actos administrativos generales o particulares que lesionen situaciones jurídicas subjetivas, en los términos siguientes:

---

4 CHIOVENDA, Giuseppe, *Instituciones de derecho procesal civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, 2ª edición, Madrid, 1948, pp. 281 y ss.

5 *V.* entre otras sentencia N° 2159, de fecha 28 de noviembre de 2006, caso: COMPAÑÍA OCCIDENTAL DE HIDROCARBUROS INC., sentencias nos. 1832/2004, caso: BERNARDO WEININGER; 296/2005, caso: DEFENSORÍA DEL PUEBLO; 4335/2005, caso: WILMER PEÑA ROSALES y 960/206, caso: ICAP II.

> "***Artículo 259. CRBV.*** *La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa."* (Subrayado propio)

Por su parte, el artículo 104 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LOJCA), habilita a los órganos de esa jurisdicción para acordar las medidas cautelares que estime pertinentes para resguardar la apariencia del buen derecho invocado y garantizar las resultas del juicio, ponderando los intereses públicos generales y colectivos concretizados y ciertas gravedades en juego, en los términos siguientes:

> "***Artículo 104. LOJCA.*** *A petición de las partes, en cualquier estado y grado del procedimiento el tribunal podrá acordar las medidas cautelares que estime pertinentes para resguardar la apariencia del buen derecho invocado y garantizar las resultas del juicio, ponderando los intereses públicos generales y colectivos concretizados y ciertas gravedades en juego, siempre que dichas medidas no prejuzguen sobre la decisión definitiva.*
>
> *El tribunal contará con los más amplios poderes cautelares para proteger a la Administración Pública, a los ciudadanos o ciudadanas, a los intereses públicos y para garantizar la tutela judicial efectiva y el restablecimiento de las situaciones jurídicas infringidas mientras dure el proceso.*
>
> *En causas de contenido patrimonial, el tribunal podrá exigir garantías suficientes al solicitante*".

En esta misma línea, el Código de Procedimiento Civil venezolano consagra el poder general cautelar del juez frente al riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo y, en forma más específica, la potestad cautelar innominada para

evitar o hacer cesar lesiones graves o de difícil reparación, conforme a lo preceptuado en sus artículos 585 y 588 que disponen lo siguiente:

> "***Artículo 585 CPC.*** *Las medidas preventivas establecidas en este Título las decretará el Juez, sólo cuando exista riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo y siempre que se acompañe u medio de prueba que constituye presunción grave de esta circunstancia y del derecho que se reclama".*
>
> "***Artículo 588 CPC.*** *En conformidad con el artículo 585 de este Código, el Tribunal puede decretar, en cualquier estado y grado de la causa, las siguientes medidas:*
>
> *(…)*
>
> ***PARÁGRAFO PRIMERO.*** *Además de las medidas preventivas anteriormente enumeradas, y con estricta sujeción a los requisitos previstos en el artículo 585, el Tribunal podrá acordar las providencias que considere adecuadas, cuando hubiere fundado temor de que una de las partes pueda causar lesiones graves o de difícil reparación al derecho de la otra. En estos casos para evitar el daño, el Tribunal podrá autorizar o prohibir la ejecución de determinados actos, y adoptar las providencias que tengan por objeto hacer cesar la continuidad de la lesión (…)".*

Vale precisar que, más allá de ese poder cautelar general, el juez de la jurisdicción contencioso administrativa goza de plenos poderes de decisión que le permiten alejarse de lo alegado y probado por las partes, pudiendo incluso declarar la nulidad de los actos sometidos a su consideración cuando aquéllos estuvieren afectados de inconstitucionalidad o ilegalidad, no estando sujeto, por tanto, al señalado principio dispositivo[6].

---

[6] *V*. entre otras, sentencia Nº 429 de fecha 11 de mayo de 2004. Caso: SÍLICE VENEZOLANOS. Disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00429-110504-2002-1045.HTM.

Partiendo de esa consideración, así como el viejo aforismo jurídico *qui potest plus, potest minus* o, *quien puede lo más, puede lo menos,* resulta más que evidente que el juez de la jurisdicción contencioso administrativa está dotado de amplios poderes que le permiten, mediante un juicio de valoración, tener una amplia discrecionalidad al momento de dictar las medidas cautelares nominadas o innominadas, tanto en su dimensión y ejecución, como en su extensión y límites.

No obstante esa amplia discrecionalidad de la cual está dotado el juez contencioso administrativo, consideramos que ella debe ser entendida en su justa medida o, en otras palabras, no podría servir como fundamento permanente para alterar el normal otorgamiento de una medida, cuando el solicitante haya satisfecho los extremos de procedencia previstos en la ley, aun cuando –como precisaremos más adelante– estamos conscientes de que ciertos matices podrían aplicar, por la vía excepcional.

Así, y de manera general, se debe entender que, habiéndose cumplido con los extremos de procedencia para el otorgamiento de una medida, no podría el juez –valiéndose de su amplia discrecionalidad– negarse a su decreto, pues ello sería tanto como vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva del solicitante. Esto ha sido suficientemente recocido por nuestro Máximo Tribunal de Justicia de la siguiente manera:

> *"(…) puede afirmarse que el Juez dictará la medida preventiva cuando exista presunción del derecho que se reclama (fumus boni iuris) y riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo, esto es, de que no sean plenamente ejecutables las resultas del juicio (Periculum in mora), ya que, en función a la tutela judicial efectiva, las medidas cautelares en este ámbito no son meramente discrecionales de los jueces, sino que, una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos que establece la norma para su otorgamiento, el órgano jurisdiccional debe dictarlas. En definitiva, el otorgamiento de una medida cautelar sin que se cumplan los requisitos de procedencia violaría flagrantemente el derecho a la tutela judicial efectiva a la contraparte de quien solicitó la medida y no cumplió sus requisitos; al contrario, la*

negación de la tutela cautelar a quien cumple plenamente los requisitos implica una violación a ese mismo derecho fundamental, uno de cuyos atributos esenciales es el derecho a la eficaz ejecución del fallo, lo cual sólo se consigue, en la mayoría de los casos, a través de la tutela cautelar (…)".[7]

Con relación a este punto, volvemos al asunto relativo a los plenos poderes del juez contencioso administrativo, y es que, en casos como el apuntado, esto es, cuando el solicitante cumpla con los extremos de procedencia para obtener la medida, el juez se encuentra en la obligación de conceder la tutela *so* pena de incurrir en violación del derecho a la tutela judicial efectiva de la parte solicitante, no obstante, en examen preliminar deberá también reconocerse la naturaleza y entidad de los derechos implicados y, por supuesto, la *proporcionalidad* de la medida solicitada, pues de ello dependerá la forma en que habrá de adoptarse la medida para garantizar su eficacia o, en otras palabras, para cumplir con el fin para el cual fue dictada[8].

En cualquier caso, es indiscutible que el juez contencioso cuenta con amplios poderes, que le habilitan para adoptar una amplia gama de medidas en función del caso concreto, lo que comprende la posibilidad de decretar todo tipo de mandamientos –como la suspensión del acto recurrido, medidas positivas e incluso anticipativas– ante todo tipo de actividad o inactividad administrativa, incluyendo actos de efectos particulares o generales, actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones etc.; en otras palabras, ha reconocido la SPA del TSJ que el Juez

7 Sentencia Nº 3097, de fecha 14 de diciembre de 2004, emitida por la SC del TSJ. Caso: EDUARDO PARILLI WILHEN.

8 La Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LOJCA), establece la necesaria ponderación que debe existir entre los intereses públicos y la situación jurídica infringida (proporcionalidad de la medida) para garantizar la vigencia del derecho a la tutela judicial efectiva.

tiene un amplio poder cautelar general que le permite tomar cualquier medida provisional para garantizar el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva[9].

Analizando ahora los requisitos de procedibilidad de las medidas cautelares, encontramos que, desde el punto de vista del derecho procesal general, deben concurrir el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, supuestos que, en principio, resultan indispensables para la adopción de cualquier medida cautelar; sin embargo, su modulación varía según la tipología de la medida y la afectación o daño invocado.

Respecto del *fumus boni iuris*, se admite de modo general que la concurrencia de una apariencia de legalidad en la reclamación es un requisito para la adopción de la medida cautelar. Como señala en su clásica afirmación J. Ramiro PODETTI, "*ningún ordenamiento jurídico autoriza medidas cautelares sin la justificación o la presunción de que existe un derecho sustancial digno de ser asegurado*"[10].

La apreciación del *fumus boni iuris* simplemente requiere un examen superficial *(summaria cognitio)* una valoración *prima facie* de los alegatos de las partes, de la certidumbre y razonabilidad de los argumentos y, si existieren, de las pruebas e indicios que estén incorporados al expediente o que sean acompañadas a la solicitud. Obviamente, este examen supone una actividad cognoscitiva por parte del juez contencioso, que le coloca entonces "*entre la certeza que establecerá la resolución final del proceso principal y la incertidumbre base de la iniciación de tal proceso*".

---

9 *V*. entre otras, sentencia N° 000662, de fecha 17 de abril de 2001. Caso: SOCIEDAD DE CORRETAJE DE SEGUROS CASBU C.A. Disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00662-170401-1139.HTM

10 PODETTI, José Ramiro, *Derecho procesal, civil, comercial y laboral, IV Tratado de las medidas cautelares*, Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera (EDIAR), Buenos Aires, 1949, p. 58.

Importa destacar que la SC del TSJ ha sostenido que la sola verificación del *fumus boni iuris* cuando se trate de violaciones de principios de rango constitucional es suficiente para el otorgamiento de la medida, por cuanto:

> *"(…) la circunstancia de que exista presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional, el cual por su naturaleza debe ser restituido en forma inmediata, conduce a la convicción de que debe preservarse ipso facto la actualidad de ese derecho, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación (…)".*[11]

En efecto -y tanto más para las protecciones cautelares otorgadas ante violaciones de derechos de orden constitucional- la medida debe decretarse cuando aparezca como jurídicamente probable la posición del solicitante, de allí que el juicio de valor que el juez debe formarse para decidir sobre la procedencia o improcedencia de la medida, se limita a un juicio de verosimilitud del derecho de quien solicita la cautelar preventiva, juicio éste de carácter sumario y que no debe prejuzgar sobre el fondo de la controversia.

Con relación al *periculum in mora* (*Periculum in damni*)[12], reiteramos la clásica mención de CALAMANDREI "el peligro en la demora configura el interés para obrar necesario para obtener del órgano jurisdiccional el dictado de una medida cautelar"[13].

---

11 Sentencia Nº 00402 de fecha 20 de marzo de 2001, emitida por la SPA del TSJ. Caso: Mervin E. Sierra Velasco.

12 Es importante destacar que la jurisprudencia patria ha hecho uso indistinto de los términos *periculum in mora* y *periculum in damni,* aun cuando éstos son morfológicamente distintos, lo cierto es que la distinción prácticamente resulta inútil en la actualidad y para el caso venezolano. De allí que en numerosas ocasiones nos encontremos con la utilización de estos términos como sinónimos.

13 CALAMANDREI, Piero, *Instituciones de derecho procesal civil*, V. 2, El Foro, 2ª edición, Buenos Aires, 1996, p. 97.

El *periculum in mora* también es definido por el jurista venezolano ORTÍZ-ORTÍZ como:

> *"(…) la probabilidad potencial de peligro de que el contenido del dispositivo sentencial pueda quedar disminuida en su ámbito patrimonial o extrapatrimonial, o de que una de las partes pueda causar un daño en los derechos de la otra, debido al retardo de los procesos jurisdiccionales, aunado a otras circunstancias provenientes de las partes con la lamentable consecuencia de quedar ineficaz la majestad de la justicia en su aspecto práctico (…)"*.[14]

En el proceso tributario observamos que la jurisprudencia ha delineado algunos requisitos para considerar como satisfecho el mencionado requisito, estos son: ***(i)*** el daño debe ser cierto[15] y no meramente temido[16]; y, ***(ii)*** el daño debe provenir del acto cuya suspensión se solicita[17].

Vale precisar que no es necesario que exista plena prueba del daño –aunque la jurisprudencia actual pareciera no inclinarse por esta válida y justa posición– siendo suficiente con la sola acreditación de elementos que, conforme con las circunstancias alegadas sean suficientes para producir en el ánimo del juez la convicción en lo que respecta a la necesidad de decretar la medida de suspensión.

Por último, es importante que este requisito de procedibilidad no se confunda con la exigencia de ofrecer plena prueba, puesto que la medida es provisional y, esa decisión, no debe prejuzgar sobre el fondo del asunto principal. Por tal razón, compartimos y consideramos conforme a derecho, que el

---

14 ORTÍZ-ORTÍZ, Rafael, *El poder cautelar general y las medidas innominadas,* Ediciones Paredes, Caracas, 1997, p. 117.

15 Sentencias de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo de fechas 18 de abril de 1985 y 21 de marzo de 1992. Casos: TAMOI e INSID, C.A., respectivamente.

16 Sentencia dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, de fecha 05 de agosto de 1992.

17 Sentencia dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, de fecha, 16 de julio de 1992.

solicitante alegue y demuestre –al menos sumariamente– que la ejecución del acto podría causarle graves prejuicios o un daño patrimonial importante.

Precisado lo anterior, esto es, los aspectos generales de la tutela cautelar y los extremos de procedencia para el otorgamiento de las medidas, no queda más que reconocer la trascendencia del derecho a la tutela cautelar como parte fundamental del derecho a la tutela judicial efectiva, así como su claro raigambre constitucional que deriva de la consagración de distintas normas en nuestro Texto Fundamental que no solo habilitan al poder judicial a actuar en ese sentido, sino que, más allá de ello, le obligan a actuar a fin de garantizar la protección anticipada de algún derecho.

Para un mejor entendimiento, abordaremos el tema que nos ocupa, esto es, las *medidas cautelares* desde dos perspectivas, a saber ***(i)*** las previstas en beneficio del contribuyente, comprendiendo tanto la clásica medida de suspensión de efectos del acto administrativo recurrido, como el *amparo cautelar* ejercido conjuntamente con el recurso de nulidad, alternativa que ha cobrado vigencia y eficacia, conforme lo ha revelado la práctica forense en los últimos años y, ***(ii)*** las establecidas en beneficio de la Administración Tributaria, cuando hubiere riesgo en la percepción del *crédito tributario*.

El análisis que a continuación se presenta, permitirá advertir las disimiles condiciones que aplican –tanto legal, como jurisprudencialmente– en función del sujeto que pretende beneficiarse de las medidas cautelares, diferencias que ponen de manifiesto el trato desigualitario que existe entre el contribuyente y la Administración Tributaria, quien goza –sobradamente– de condiciones más ventajosas en el litigio –y fuera de él– quebrantando la necesaria igualdad que debe regir en todo tipo de proceso y revelando que las medidas cautelares en el ámbito tributario –al menos en la actualidad– han dejado de ser un mecanismo neutro en la materialización de la justicia, para convertirse en un instrumento que patentiza aún más el desequilibrio existente entre las partes de la relación jurídico tributaria, cuestión que demanda una urgente y pronta revisión.

III. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCESO TRIBUTARIO

La potestad cautelar constituye una manifestación esencial de la jurisdicción, en tanto permite al juez preservar los fines legítimos del proceso y evitar que el tiempo necesario para la obtención de una decisión definitiva comprometa el derecho sustantivo en juego. Así lo ha entendido la mejor doctrina procesal, entre ellos COUTURE y CHIOVENDA, quienes conciben el proceso no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento para garantizar la justicia material, lo cual exige su eficacia real y no meramente declarativa.

Desde esta perspectiva, resulta evidente que la adopción de medidas cautelares sólo puede ser ejercida por un órgano jurisdiccional independiente, dotado de plena imparcialidad, conforme a los principios de separación de poderes, control judicial y juez natural consagrados en los artículos 253, 254 y 259 constitucionales. En este sentido, se ha manifestado la SC del TSJ al señalar que"*(…) la jurisdicción es un poder-deber exclusivo del Poder Judicial. Solo a través de sus órganos puede satisfacerse la función de tutela judicial efectiva. (…)*"[18].

Este criterio ha sido reiterado en múltiples fallos y forma parte de la doctrina consolidada de nuestro Máximo Tribunal de Justicia, aunque, como detallaremos más adelante, ha sido desconocido por la vigente normativa prevista en el COT y, muy especialmente, en lo que atañe a la ejecución de actos administrativos, de sentencias y de medidas cautelares, en beneficio de la Administración Tributaria.

En cualquiera de los casos, y a la luz de la vigente regulación -que en breve ahondaremos- consideramos que la medida cautelar no puede ser reducida a un simple trámite administrativo, ni mucho menos despojada de su esencia jurisdiccional. De allí que la atribución de esta potestad a la

---

18 Sentencia N° 1684 de fecha 15 de agosto de 2006, emitida por la SC del TSJ.

Administración Tributaria -en lo que respecta a las medidas cautelares en los casos en que exista riesgo para la percepción del *crédito tributario*- no sólo viola el derecho al juez natural (artículo 49 constitucional) sino que constituye una distorsión estructural del debido proceso.

Como bien lo señala la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT la tutela cautelar debe ser ejercida en sede jurisdiccional, y así lo prevé de forma expresa en su artículo 35, conforme al cual:

> *"35) Derecho a la tutela cautelar en vía judicial, como medida para neutralizar la ejecutoriedad del acto de determinación, evitar daños de difícil o imposible reparación y no tornar ilusoria la posibilidad del cobro del tributo una vez agotados los recursos administrativos y jurisdiccionales del contribuyente y devenida firme la deuda tributaria. Este derecho excluye el solve et repete e incluye el derecho a la adopción de medidas cautelares a favor del contribuyente, sobre la base de la existencia del fumus boni iuris (apariencia del buen derecho) y del periculum in mora (riesgo de frustración del derecho)".*

Y es que, es evidente: la tutela cautelar es un atributo propio de la función jurisdiccional. Por tanto, consideramos que cualquier regulación que atribuya esa facultad a la Administración resulta inconstitucional, claramente violatoria de –entre otros– el artículo 259 constitucional, que establece que el juez contencioso administrativo se encuentra habilitado para *disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa* y, además de ello, resulta contraria a la esencia misma del Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, como el nuestro se propugna en el artículo 2 constitucional.

Las consideraciones previas resultan de gran importancia pues –como hemos apuntado– a partir del año 2014 hubo un viraje en lo que respecta a la regulación del COT en materia de medidas cautelares, muy específicamente en las que tienen por objeto proteger la percepción del *crédito tributario* que –desde esa regulación y hasta la presente fecha– corresponde a una facultad

reservada a la Administración Tributaria, en claro desmedro del poder cautelar general del juez contencioso tributario quien perdió total competencia –y jurisdicción– para sustanciar y decidir este tipo de asuntos. Así, desde ese entonces, hemos sido testigos de la *desjudicialización de la función jurisdiccional* en materia de medidas cautelares y ejecución de sentencias, en clara transgresión al derecho a la tutela judicial efectiva y a los principios de parcialidad e independencia del juez.

Por otra parte, si bien es cierto que el poder judicial sigue desplegando su función cautelar en lo que respecta a las medidas solicitadas por el contribuyente, no es menos cierto que las reformas legislativas, los criterios jurisprudenciales y la práctica forense imperante, revelan que cada vez resulta más cuesta arriba el lograr esa apreciada tutela cautelar, al incrementarse la rigurosidad en el cumplimiento de los extremos de procedencia que se exigen al contribuyente, requiriéndose –prácticamente– que el daño sea actual y no meramente temido o posible, cuestión que, sin duda, nos obliga a activar –como afirmaría el profesor BLANCO-URIBE QUINTERO– la *creatividad jurídica* en protección de los derechos fundamentales del contribuyente.

1. *Tutela cautelar del contribuyente*

A. *Suspensión de efectos del acto administrativo*

En el caso de Venezuela observamos que el primigenio COT asumió como gran avance de aquél tiempo –1982– la instauración del instituto de la suspensión automática de los efectos del acto administrativo con la interposición de los recursos de impugnación en su contra[19], como reconocimiento

[19] Reconocemos que en el derecho comparado encontramos diversidad sobre este particular, por ejemplo, en Alemania el régimen suspensivo automático está previsto en el derecho procesal administrativo general, mientras que, en Europa, la suspensión *ope legis* no es la regla general, sino la suspensión a instancia de parte previa constitución de caución o garantía, no obstante, para el caso de sanciones se reconoce que debe

de la plena vigencia de las garantías del administrado frente a la ejecutividad del acto administrativo, dejando a salvo –claro está– la posibilidad de que la Administración autora pudiese valerse de las medidas cautelares correspondientes como forma de asegurar los derechos fiscales debatidos.

Esta suspensión automática por la mera interposición del recurso contencioso tributario representaba –conforme a la más respetada doctrina– la única garantía cierta de exclusión del contra principio *solve et repete*, visto como grave e injustificada limitación del derecho de acceso a la justicia, a la defensa, al debido proceso y la tutela judicial efectiva[20].

Como antecedente de obligatoria referencia, se debe destacar que esta suspensión automática de los efectos del acto fue recogida de forma expresa en los dos textos optativos propuestos en el MCT OEA-BID, conforme a los cuales:

Texto 1º

CAPÍTULO VII

"(…)

Artículo 172*. En cualquiera de los casos del artículo anterior, el recurso o la acción surten efecto suspensivo de la obligación y de la ejecución de la sanción, llevando implícito el recurso de nulidad (…)".*

Texto 2º

CAPÍTULO VII

"(…)

Artículo 172*. Los recursos deben interponerse por escrito, contendrán una exposición detallada de los agravios que se invoquen y tendrán efecto suspensivo (…)".*

---

haber suspensión automática por efecto de la primacía del principio de la presunción de inocencia.

20 BLANCO-URIBE, Alberto, *Estudios sobre derecho procesal tributario vivo*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2017, p. 662.

Esta propuesta fue adoptada por los Códigos Tributarios venezolanos desde el primigenio, vigente a partir de 1983 hasta el de 1994, instrumentos en los que se preveía la suspensión automática de los efectos del acto recurrido con la sola interposición del recurso contencioso tributario.

Tal regulación evidenciaba la existencia de un adecuado equilibrio entre los derechos y garantías del contribuyente y el derecho de la Administración Tributaria de recaudar -dentro del marco legal- los tributos que le eran debidos.

No obstante, el COT de 2001 eliminó la figura de la suspensión de efectos *ope legis*, acogiendo el régimen de la solicitud de tutela cautelar por parte del afectado, el cual fue igualmente asumido por el COT de 2014 y se mantuvo en idénticos términos en el COT de 2020.

Esa eliminación vigente desde el año 2001, condujo a que buena parte del foro tributario denunciara que esa regulación suponía uno de los más grandes retrocesos en materia de protección de los derechos del contribuyente. Así, en palabras del profesor BLANCO-URIBE, la no suspensión automática de los efectos del acto con la mera interposición del recurso, provocó:

> *"(…) un claro retroceso en referencia a los logros alcanzados desde 1983, en materia de acceso a la justicia tributaria en nuestro país, y con clara violación del Principio de Progresividad de los Derechos Humanos (art. 19 de la Constitución), despegándonos así también de la más avanzada corriente comparada, el art. 263 del Código Orgánico Tributario de 2001 eliminó la cautelar ope legis en comento al disponer, que la interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido, resucitando con ello el superado y retrógrado condicionado régimen de solicitud de suspensión de efectos a iniciativa del interesado (…) la aprobación de esta normativa implica, en realidad, la obligación de pagar o garantizar la suma*

reparada, si bien no para recurrir (como requisito de admisibilidad) sí para poder sostener el proceso, so pena de embargo ejecutivo del doble, en juicio ejecutivo (…)".[21]

Esas consideraciones mantienen plena vigencia en la actualidad y es que, en efecto, desde la perspectiva del litigante, no es tarea sencilla obtener la tutela cautelar por parte del órgano de administración de justicia, y ello resulta más grave aún si –por contrapartida– se advierte que la Administración Tributaria goza de amplísimas potestades tanto para procurar el cobro administrativo de la deuda tributaria –incluso estando debatida en juicio– como para adoptar las medidas cautelares que estime convenientes sin tener –prácticamente– limitación de ninguna naturaleza.

En cualquier caso, se debe reconocer que –al menos formalmente– el régimen vigente desde 2001 no condiciona el ejercicio del derecho de acción al previo pago de la obligación tributaria, ni mucho menos considera el pago como un requisito previo para ejercer la acción, no obstante, también hemos de reconocer que, desde el punto de vista práctico, no en pocas ocasiones el contribuyente se encuentra constreñido a efectuar el pago de la cantidad debatida durante la sustanciación del proceso o bien de afianzarla para evitar lesiones posteriores de sus derechos, sea por ser objeto de cobro ejecutivo, de medidas cautelares y/o de las hoy habituales *vías de hecho* que a menudo se despliegan como prácticas tendientes para coaccionar al contribuyente y obtener de él, aunque sea *bajo protesta,* el pago de cantidades que derivan de actos cuya nulidad se debate en juicio.

a. *Regulación actual*

Como apuntamos previamente el COT de 2001 suprimió la figura de la suspensión de efectos *ope legis* y adoptó, en su lugar, un régimen de tutela cautelar a instancia de parte, sistema que fue igualmente asumido por el COT de 2014 y reproducido en el COT de 2020.

---

21 BLANCO-URIBE, Alberto, *Estudios sobre Derecho… cit.,* p. 661.

Vale efectuar una referencia de importancia y es que, aunque la norma de 2001 se reprodujo de forma textual en los dos sucesivos Códigos, algunas circunstancias relativas a su interpretación –ya no literal– habrán de servir de base para cualquier análisis crítico vinculado con este instituto.

En efecto, se observa que el artículo 263 del COT de 2001 contempló la posibilidad de suspensión cautelar de los efectos del acto a instancia de parte previo cumplimiento de dos supuestos alternativos –al menos así se desprendía de la letra textual de la norma–. Estos dos supuestos que alternativamente debían satisfacerse eran: *(i)* ***que la ejecución del acto pudiera causar graves perjuicios al interesado o*** *(ii)* ***que la impugnación se fundamentare en la apariencia del buen derecho***. La disposición en comentarios es del siguiente tenor:

> "***Artículo 263. La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado****, sin embargo, a instancia de parte, el tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho.* ***Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto, procederá Recurso de Apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo.***
>
> ***La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida"***. (Destacado propio)

No obstante la clara letra de la norma, la SPA del TSJ procedió a efectuar una "*interpretación correctiva*" [22] de esa disposición, por considerar que el acto administrativo cuya suspensión se solicita goza de una presunción de legalidad que conduce a que la sola apariencia del buen derecho no sea suficiente para suspender los efectos del acto administrativo de

[22] Ver sentencia N° 00607, de fecha 03 de junio de 2004. Caso: DEPORTES EL MÁRQUEZ C.A. Disponible en: http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00607-030604-2003-0354.HTM.

contendido tributario, siendo necesario demostrar que la ejecución del acto administrativo causará graves perjuicios al interesado. En efecto, esa Sala se pronunció en los términos siguientes:

> *"(…) En el caso sub júdice, tenemos que el citado texto normativo que consagra la procedencia de la suspensión del acto administrativo tributario, consta de dos enunciados: a) que la ejecución del acto pudiera causar graves perjuicios al interesado; b) que la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho.*
>
> *(…)*
>
> *En este punto del razonamiento, caben hacerse las siguientes preguntas: ¿el solo fumus boni iuris es suficiente para suspender los efectos de un acto administrativo tributario?; y por otra parte ¿la sola verificación del periculum in damni es capaz de suspender los efectos del acto administrativo tributario?*
>
> ***Dentro de este contexto, debe hacerse referencia a que las medidas cautelares de suspensión de efectos del acto administrativo tributario, se dictan cuando ellas sean necesarias para evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación causados por la ejecución inmediata del acto administrativo tributario, en cuyo caso, de acordarse, debe ser con fines preventivos y no con fines ejecutivos o de reparación definitiva del daño.***
>
> ***Esta actividad preventiva de las medidas cautelares en el contencioso tributario, a diferencia de otros procesos, no está dirigida a asegurar las consecuencias de la sentencia futura del proceso principal, por el retardo en el mismo, sino que, por el contrario, busca suspender los efectos de un acto administrativo cuya ejecución inmediata pueda causar daños graves, razón por la cual, en este caso, debe hablarse de peligro de daño o periculum in damni según denominación de algún sector de la doctrina. Vale decir, que el peligro aquí no se identifica porque quede ilusoria la ejecución de un futuro fallo, sino por la debida com-***

probación por parte del juez de que la ejecución inmediata del acto administrativo tributario pueda causar un daño grave e inminente al contribuyente.

En cuanto a la exigencia del fumus boni iuris, es decir, de la probable existencia de un derecho, del cálculo o verosimilitud de que la pretensión principal será favorable al accionante, dicho requisito no puede derivar únicamente de la sola afirmación del accionante, sino que debe acreditarse en el expediente.

(…)

Así, tomando en consideración dicha circunstancia, la sola apariencia ***del buen derecho no es suficiente para suspender el acto administrativo tributario; sino que además la ejecución del acto administrativo debe causar perjuicios al interesado, peligro este calificado por el legislador como grave. La apariencia del derecho y el peligro inminente de daño grave en los derechos e intereses del interesado sería lo que, en todo caso, justificaría la suspensión de los efectos del acto administrativo tributario.***

En cuanto a la posibilidad de acordar la suspensión de los efectos del acto administrativo tributario con la sola verificación del periculum in damni, considera la Sala que tampoco puede aisladamente solicitarse y decretarse, en razón de que carece de sentido que un contribuyente que no tenga la apariencia o credibilidad de la existencia de un buen derecho, pueda alegar que se le está causando un daño grave.

Entonces, al haber quedado evidenciado que ambos enunciados constitutivos del texto legal, a saber, periculum in damni y fumus boni iuris, no se dan en forma completa al analizarse por separado, conforme a lo explicado debe concluirse que ambos forman parte de una unidad, por lo cual no puede hablarse, en este caso, de disyunción en la proposición normativa sino de conjunción, ya que dichos enunciados o las partes que la conforman para ser válidos, esto es, verificarse en la realidad, deben verse en forma conjunta, y no sosteniendo que indistintamente la exis-

tencia de que cada uno, por separado, es capaz de lograr la consecuencia jurídica del texto legal (…)". (Destacados de la Sala).

Conforme a lo expuesto, la SPA concluyó que los requisitos del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora* deben, necesariamente, satisfacerse de forma concurrente, dejando a un lado la previsión expresa de la norma contenida en el entonces artículo 263 del COT.

A nuestro modo de ver, cuando la norma estableció que la suspensión de efectos podría ser acordada por el tribunal ***en caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado o si la impugnación se fundamentare en la apariencia del buen derecho***, era no solo evidente, sino también lógico y acorde con la propia letra de la norma, considerar que el cumplimiento de los mencionados extremos era alternativo y no concurrente, lo cual coincide con la metodología de interpretación de las normas jurídicas acogida por el ordenamiento jurídico venezolano, conforme a la cual "*a la ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador*"[23].

Vale acotar que, si bien es cierto que estos dos extremos de procedencia coinciden con los supuestos previstos en el artículo 585 del CPC venezolano, cuando nos transpolamos al procesal administrativo, advertimos que, a diferencia del régimen cautelar propio del proceso civil ordinario –en el que el solicitante de la medida cautelar necesariamente debe evidenciar que su pretensión se fundamenta en el buen derecho (que no es temeraria) y que, además, la ausencia de esa tutela podría conducir a que quede ilusoria la ejecución del fallo– en nuestro caso, encontramos que, desde el mismo momento en que se dicta un acto administrativo de efectos particulares de contenido tributario, ha habido una afectación directa en la esfera subjetiva de derechos del administrado, afectación que -precisamente- le otorga la legitimación para recurrir del acto.

23 Artículo 4 del Código Civil venezolano.

Por tal razón, en el proceso tributario, se encontraba justificado el otorgamiento de la medida sobre la base de la sola demostración de la apariencia del buen derecho o bien con la evidencia de que la ejecución del acto causaría un grave perjuicio –patrimonial o no– sobre el administrado y pretender lo contrario –tal como lo hizo la SPA en la mencionada decisión– supone un claro desconocimiento de la voluntad del legislador tributario que, desde el año 2001, optó por asumir un régimen de medidas cautelares flexibles y diferenciadas del régimen general previsto en materia civil, por resultar –el acogido– más garantista y progresivo en lo que respecta al adecuado ejercicio del derecho de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva.

Así, coincidimos con el procesalista venezolano Dr. BLANCO-URIBE, cuando afirma que "*no existe una tal interpretación correctiva a cargo de los jueces*", pues la SPA bajo una supuesta interpretación del derecho lo que hizo fue suplantarlo, excediéndose de los límites que corresponden a la actividad jurisdiccional y encaminándose por la senda de la actividad legislativa, solapado bajo una "interpretación correctiva" que no supuso la interpretación del verdadero sentido de la norma, sino la adecuación de la letra de aquélla a la preconcebida idea del derecho enclavada en la mente del "intérprete" juzgador[24].

Encontramos pues que esa "interpretación correctiva" de la norma –vigente hasta la presente fecha– colocó al contribuyente en una situación mucho más gravosa de la que ya representaba la eliminación de la suspensión "*ope legis*" de los efectos del acto con la mera interposición del recurso de impugnación.

Así las cosas, consideramos que un verdadero y exhaustivo análisis por parte de la SPA previo a la "interpretación correctiva" efectuada, debió haber partido de las siguientes premisas: ***(i)*** el MCT OEA/BID consagró en su texto la

---

24 BLANCO-URIBE, Alberto, "No Existe una tal 'Interpretación Correctiva' a cargo de los Jueces. Artículo 263 del COT", *Revista de Derecho Tributario,* N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2013, p. 104.

suspensión de los efectos del acto recurrido con la mera interposición del recurso impugnatorio, como claro reconocimiento de derechos fundamentales del contribuyente, ***(ii)*** los grandes avances en la constitucionalización de derechos fundamentales como el de tutela judicial efectiva y el debido proceso, suponen la existencia de un aparataje legal que hiciese posible su efectiva materialización y, ***(iii)*** desde 1983, fecha de entrada en vigencia del primer COT, se evidenciaron grandes avances en el ordenamiento jurídico tributario venezolano, fundamentalmente en materia de acceso a la justicia tributaria y expreso reconocimiento de los derechos del contribuyente.

Luego, si bien la eliminación de la suspensión de efectos "*ope legis*" no supuso técnicamente la reedición del contra principio del "*solve et repete*", lo cierto es que, desde ese entonces, se ha colocado al contribuyente en una situación de desigualdad procesal frente a la Administración Tributaria, pues con la exigencia de la concurrencia de los extremos establecidos en la norma para otorgar la suspensión de efectos del acto recurrido, podría caer el contribuyente en el absurdo extremo de que, demostrando el grave perjuicio que la ejecución del acto podría causarle, la Administración Tributaria pretendiese ejecutar sus bienes por la debilidad patrimonial que ha sido demostrada por el contribuyente para asumir la obligación tributaria que está siendo debatida en juicio.

Es importante destacar que, en la mayor parte de los casos, las solicitudes de suspensión de efectos presentadas por los contribuyentes son declaradas improcedentes, por lo que, bien puede la Administración Tributaria intentar el cobro ejecutivo o adoptar una medida cautelar para asegurarse la percepción del supuesto crédito tributario. Cualquiera de esas opciones coloca al contribuyente en una situación de clara desigualdad pues la Administración Tributaria no sólo tiene un amplio margen de acción para obtener la ejecución de un acto administrativo cuya validez y/o legalidad está siendo discutida en juicio, sino que, en tales casos, ella funge como juez y parte que decide en tales procedimientos.

Esta situación resulta más grave aún, en actos de mero contenido sancionatorio, pues en ese caso, una eventual ejecución del acto impugnado apareja una flagrante vulneración al derecho a la presunción de inocencia, prevaleciendo la presunción de legalidad del acto recurrido sobre el derecho constitucional a un debido proceso y dentro de éste, el derecho a la presunción de inocencia.

Por último, importa destacar que pese a la mencionada interpretación correctiva del año 2004, observamos que en las sucesivas reformas del COT de los años 2014 y 2020 se mantuvo la norma en términos exactos al *supra* citado artículo 263, luego, cabría preguntarse si habría sido la intención del legislador seguir considerando la alternatividad prevista en esa disposición. No obstante, y más allá de ello, observamos que –a la presente fecha– la interpretación correctiva de esa norma sigue teniendo plena vigencia y, en ningún caso, será otorgada una suspensión de efectos si el contribuyente no logra demostrar el cumplimiento de ambos requisitos.

En efecto, existe en la actualidad una gran rigurosidad en el cumplimiento de tales extremos (fundamentalmente en lo que respecta al *periculum in mora*) cuestión que, si bien es cierto no imposibilita la posibilidad de obtener la medida de suspensión de efectos, claramente la dificulta, disminuyéndose el legítimo y constitucional derecho del contribuyente de contar con una protección cautelar eficaz y oportuna. De seguidas presentaremos una serie de decisiones que evidencian lo expuesto hasta ahora.

b. *Tendencias jurisprudenciales*

Como apuntamos previamente, la jurisprudencia ha jugado un determinante rol en lo que respecta al tratamiento de la medida de suspensión de efectos en el proceso tributario. Y es que, la *involución* que hemos experimentado a nivel normativo lamentablemente ha sido acompañada de posteriores decisiones que han dificultado cada vez más el otorgamiento de esta tutela, comprometiéndose –no en pocas ocasiones– uno de los derechos consustanciales a la tutela judicial efectiva.

En efecto, pasamos de la suspensión *ope legis*, a su solicitud a instancia de parte previo cumplimiento de los requisitos alternativos previstos en el entonces artículo 263 del COT, supuesto que, aunque no representó el peor escenario posible, fue desmejorado producto de la interpretación correctiva de la norma por parte de la SPA del TSJ en el año 2004 y, desde entonces, observamos –cada vez más– la reticencia por parte de los tribunales de instancia para otorgar medidas de suspensión de efectos, amén de la rigurosidad que se exige –en la mayor parte de los casos– en lo que respecta a la demostración de la afectación patrimonial directa que la ejecución del acto pudiera causar al contribuyente.

Nótese que hay dos aspectos que se deben tener presente al analizar la consideración previa y es que, las cantidades pretendidas o el eventual *crédito tributario* deriva de un acto administrativo que es impugnado y, además, la Administración Tributaria se encuentra dotada de amplísimas facultades para hacerse de esas cantidades, sea por la vía del cobro ejecutivo y/o de la adopción de las medidas cautelares. Nos preguntamos ¿acaso esas circunstancias no resultan suficientes para evidenciar la necesidad de contar con una tutela cautelar?

Al mismo tiempo, y desde la perspectiva práctica, observamos que el inconstitucional mecanismo de actualización de las sanciones previsto en el COT desde el año 2001 ha generado una verdadera distorsión, desproporción e irracionalidad en lo que respecta al tema sancionatorio, provocando que la mayor parte de los actos administrativos contengan sanciones verdaderamente confiscatorias. En cualquier caso, el solo advertir la magnitud de las cantidades pretendidas, deja en evidencia el grave daño que se causaría al contribuyente de no contar con la suspensión de efectos, amén de dejarlo desprotegido ante la potencial ejecución de sanciones (por derivar de actos impugnados) cuestión que acabaría desconociendo el principio de presunción de inocencia, reinando más bien su interpretación en contrario, es decir, la presunción de la culpabilidad del supuesto infractor.

Esas son unas breves reflexiones que tienen por objeto evidenciar la gravedad de este asunto, así como la lamentable desprotección del contribuyente en ese sentido. Partiendo de ello, de seguidas repasaremos una serie de decisiones para contar con una visión actual de los requisitos cuyo cumplimiento se solicita para el otorgamiento de las suspensiones de efecto.

En la sentencia que de seguidas se presenta[25] la SPA insistió en que, si no se demuestra el *fumus boni iuris* no procede a examinar el cumplimiento del segundo requisito, esto es, el *periculum in damni* y, además, incluyó –aunque sin ahondar en detalle– que se debe efectuar una *adecuada ponderación del interés público involucrado,* lo que amplía aún más la discrecionalidad en lo que respecta al otorgamiento de la suspensión de efectos, aun habiéndose satisfecho ambos requisitos.

En cualquier caso, la Sala insistió en la necesidad de presentar los balances y estados de ganancias y pérdidas de la entidad, para evidenciar el daño patrimonial que la ejecución del acto podría causarle. Así, la SPA se pronunció en los términos siguientes:

> "*(…) De allí que la medida preventiva de suspensión de efectos procede únicamente cuando se verifiquen concurrentemente los supuestos que la justifican, esto es, que la medida sea necesaria a los fines de evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación y que adicionalmente resulte presumible que la pretensión procesal principal será favorable,* ***a todo lo cual debe agregarse la adecuada ponderación del interés público involucrado,*** *en el entendido que estas circunstancias deben haber sido debidamente acreditadas en autos.*
>
> *(…) Respecto al periculum in damni, observa esta Sala una vez revisadas exhaustivamente las actas que componen el expediente, que en el presente caso la contribuyente no promovió a los fines de demostrar el cumplimiento de dicho requisito (periculum in damni), prueba alguna de la cual se constate el*

[25] Sentencia Nº 01782 de fecha 15 de diciembre de 2011. Caso: GLOBOVISIÓN TELE, C.A.

peligro inminente que pudiera sufrir con la posible ejecución del acto administrativo, y que alcanzara a colocar en riesgo su estabilidad patrimonial, esto es, los Estados Financieros (Balance General, Estado de Ganancias y Pérdidas y Balance de Situación a la fecha de la solicitud de la medida), correspondientes al último ejercicio fiscal, debidamente auditados por auditores externos calificados, a objeto de permitir al sentenciador medir el impacto económico de la obligación tributaria sobre el patrimonio de la empresa y sus eventuales consecuencias.

Establecido lo anterior, en aplicación del criterio antes transcrito, conforme al cual, la procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos, en los términos del antes referido artículo 263 del Código Orgánico Tributario vigente, está supeditada al análisis conjunto de los requisitos del periculum in damni y del fumus boni iuris; y en el caso de autos, al haberse advertido la falta de comprobación del primero de los requisitos supra indicados, por no constar en autos elementos que permitan concluir objetivamente sobre su cumplimiento, resulta inoficioso para esta Alzada entrar a considerar el análisis respecto del otro supuesto de procedencia, ante la exigencia concurrente de ambos requerimientos, razón por la cual, resulta improcedente la solicitud cautelar de suspensión de efectos peticionada por la contribuyente a tenor de lo dispuesto en el ya citado artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara. (…)".

Vale precisar que el contribuyente solicitó de forma subsidiaria al tribunal de instancia que, de considerar que no se encontraban satisfechos los extremos previstos en el artículo 263 del COT, considerase la aplicación del artículo 590 del CPC como fundamento para acordar la suspensión de efectos *previa constitución de fianza a favor de la República Bolivariana de Venezuela*.

En este caso, la SPA luego de haber declarado la improcedencia de la suspensión –aun cuando el contribuyente había efectuado el pago *bajo protesta* de las cantidades derivadas del acto recurrido– señaló que el artículo 590 del CPC era inaplicable al caso de autos por operar ante extremos de procedencia de naturaleza disímil a las del contencioso tributario. En esa misma sentencia la Sala señaló lo siguiente:

> *"(…) En el caso que nos ocupa, no es la recurrente (Globovisión Tele C.A.), quien solicita ante el juez contencioso tributario una medida contra el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sino es la Administración Tributaria, que en ejercicio de sus facultades le requiere el pago de una obligación tributaria, previo cumplimiento del procedimiento administrativo, lo que reviste al acto recurrido de una presunción de legalidad y legitimidad.*
>
> *De allí que la Sala deba concluir que la recurrente erró al fundamentar su solicitud cautelar en el supuesto previsto en el artículo 590 del Código de Procedimiento Civil, y el a quo al acordarle la suspensión de efectos del acto administrativo recurrido "previa constitución de fianza a favor de la República Bolivariana de Venezuela (…)".*

Es evidente que hubo circunstancias al margen del orden jurídico que influyeron en la decisión de la Sala que, curiosamente, ha sostenido de manera pacífica y reiterada que el juez contencioso tributario goza de amplísimos poderes que le permiten ir más allá de lo alegado y probado por las partes y, por supuesto, lo propio en materia cautelar.

En este caso, no pasó inadvertido el hecho de que los tribunales de instancia, a menudo, acordaban –por vía excepcional y previo requerimiento de parte– la suspensión de efectos del acto, habiendo caucionado o constituido garantía a favor del Fisco Nacional, no obstante, en esta oportunidad esa alternativa se consideró completamente improcedente. Esa lamentable –pero emblemática decisión– aunque data del año 2011 conserva vigencia en lo que respecta al criterio sentando relacionado con la rigurosa demostración del *periculum in damni,* y también evidencia cuan comprometido se encuentra –desde entonces– el *Estado de Derecho* en Venezuela.

En línea con la apuntada rigurosidad en lo que respecta a la demostración del *periculum in damni,* presentamos esta

decisión en la que la SPA[26] señaló que, para demostrar el cumplimiento de ese requisito, no resultaba suficiente la sola presentación del *auto de intimación* que precede al cobro ejecutivo de la *deuda*, sino que, necesariamente, debía acompañarse documentación contable/financiera que evidencie la situación patrimonial de la sociedad mercantil recurrente. La Sala señaló lo siguiente:

> *"(…) Acerca de la exigencia relativa al "periculum in damni",* ***apreció la Juzgadora de instancia que podía constatarse la existencia del peligro grave que pudiere sufrir la empresa accionante, por "la inminencia de cobro ejecutivo fiscal" de los montos liquidados por el Fisco Nacional en la antes referida Acta de Intimación N° SNAT/INTI/GRTICERC/ DR/ACI/2011/0104 de fecha 4 de febrero de 2011, dictada por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del mencionado Servicio Autónomo.***
>
> ***En cuanto a dicho pronunciamiento, se observa que en el presente caso dicho acto administrativo no constituye un indicio suficiente que permita deducir el peligro inminente que pudiera sufrir la contribuyente por el pago de los impuestos, multas e intereses determinados mediante la resolución impugnada y el eventual embargo ejecutivo que pudiera intentar la Administración Tributaria a través de la aludida Acta y que llegare a causarle una disminución económica que pudiera poner en peligro su estabilidad patrimonial.***
>
> ***Aunado a lo anterior, se advierte que la representación judicial de la sociedad mercantil contribuyente se limitó a esgrimir argumentos fácticos relacionados con su posible daño patrimonial derivado del pago del impuesto, multa e intereses moratorios determinados en el Acta de Intimación antes señalada, pero sin aportar elementos probatorios***

[26] Sentencia Nº 00549 de fecha 11 de mayo de 2017. Caso: CORPORACIÓN INDUSTRIAL CLASSLIGHT, C.A.

que demostrasen la potencial insolvencia o afectación patrimonial de la cual sería objeto, tales como por ejemplo: los Balances de Comprobación Mensuales, los Estados Financieros, Cortes de Cuenta Bancarios, Constancias Bancarias, entre otros documentos que evidenciasen la situación económica de la empresa.

En definitiva, considera esta Alzada que más allá de lo argumentado por la contribuyente recurrente, en la situación bajo examen ésta no aportó a los autos elemento alguno del cual pudiera inferirse seriamente el perjuicio patrimonial irreparable o de difícil reparación con la decisión de mérito.

De igual manera, se precisa que la devolución de lo pagado por concepto de impuestos, multa e intereses moratorios en caso de resultar procedente la pretensión principal de nulidad, no constituiría una prestación de imposible ejecución, toda vez que al ser acordada la nulidad de los actos impugnados, bastaría la realización del correspondiente procedimiento administrativo para que proceda el reintegro (ver sentencias Nos. 00002 y 00968, del 7 de enero y 1º de julio de 2003 , casos: Citibank N.A. Sucursal Venezuela y Banco Tequendama, S.A., respectivamente).

Asimismo, esta Alzada destaca que no obstante el trámite que eventualmente tuviese que realizar la actora a fin de obtener del Estado la repetición de un dinero pagado de manera indebida, el carácter coactivo de las decisiones jurisdiccionales impondría a la Administración Tributaria, en el caso de declararse con lugar el recurso incoado, devolver el monto percibido por concepto de los impuestos y multa anulados.

De manera que, la restitución de lo pagado por tal concepto, en ejecución de una eventual decisión favorable para la recurrente, no estaría sujeta a la discrecionalidad de la Administración; por el contrario, constituiría un verdadero deber jurídico derivado de una sentencia de obligatorio cumplimiento, cuya inobservancia generaría responsabilidades personales y directas a los funcionarios adscritos a ella.

(…)

Por tanto, considera esta Superioridad que al verificar la existencia del periculum in damni, únicamente atendiendo a la referida Acta de Intimación, no comporta una prueba suficiente para declarar procedente la suspensión de los efectos del acto impugnado solicitada, toda vez que de las actas que cursan insertas en el expediente no puede desprenderse con certeza la existencia de un riesgo real que dificulte el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las cuales es titular la empresa recurrente, en razón de la carencia de distintos medios probatorio alguno que conduzcan a la convicción de la existencia de tal riesgo.

De esta forma, declarado insatisfecho el anterior requisito, resulta, improcedente la aludida medida cautelar de suspensión de efectos. Así se declara. (…)" (Destacado y subrayado propio).

Resulta cuestionable que en esta decisión se sostenga que el *acta de intimación* –que antecede al cobro ejecutivo de un acto administrativo que carece de firmeza– *no constituye indicio suficiente que permita deducir el peligro inminente que pudiera sufrir la contribuyente,* para concluir que la forma de demostrar ese grave perjuicio es mediante la consignación de documentación contable/financiera como balances de comprobación mensuales, Estados Financieros, cortes de cuenta bancarios, constancias bancarias, entre otros documentos que evidencien la situación económica de la compañía.

Por otra parte, parecieran casi burlescas las consideraciones relativas a la posibilidad de que el contribuyente –ante un eventual cobro ejecutivo– puede, en caso de resultar victorioso en el proceso, solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Fisco.

Y es que, visto desde esa perspectiva, la eventual ejecución de un acto impugnado comportaría pagar unas cantidades que no califican como *exigibles* y, aunque es cierto que nuestro ordenamiento jurídico prevé la posibilidad de solicitar la devolución o el reintegro de lo pagado a través de los procedimientos

legales pertinentes, la práctica administrativa-tributaria ha demostrado sobradamente que la dilación y la ausencia de resultas, son las notas características de este tipo de procedimientos.

En efecto, de solicitar la devolución de las cantidades pagadas en virtud de la no suspensión de los efectos del acto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 del COT, aunque esas generarían intereses moratorios, la causación de tales intereses, sin embargo, no repararía los mayores daños que el pago de tales cantidades pudiese causar al contribuyente, entre ellos: paralización de las actividades normales de la empresa, problemas de liquidez (flujo de caja) derivados del desembolso de dinero para pagar las cantidades implicadas, problemas para honrar compromisos adquiridos, entre los cuales se ubican los laborales y, por supuesto, los relacionados con el pago de tributos, amén de los que deriven de una eventual constitución de fianza cuyos gastos de contratación y mantenimiento pueden comprometer el flujo de caja de una compañía.

No puede pasar inadvertido –y así lo reflejan los especialistas en la materia– que existe un ciclo de flujo o movimiento de efectivo en el que la empresa utiliza el efectivo disponible para la compra de bienes y pago de salarios, mano de obra y otros bienes fundamentales para la obtención del ingreso que, a menudo, es reinvertido en la producción. Esto es, lo que se conoce como la vida o esencia vital de una compañía y, si ese flujo de caja es interrumpido abruptamente, la solvencia de la empresa compromete seriamente.

Tampoco se puede desconocer una realidad imperante por décadas, el proceso tributario se extiende por años, por lo que la ejecución del acto significaría obligar al contribuyente no sólo a pagar unas cantidades que derivan de un acto que carece de firmeza, sino también a mantener por tiempo indeterminado la contratación de una fianza y, en el supuesto de que sea declarado con lugar el recurso, si bien podría solicitar la repetición de lo pagado indebidamente, ese procedimiento de recuperación no compensaría las lesiones y el daño que causado

con motivo de la ejecución del acto, tomando en cuenta (i) el costo oportunidad del dinero; (ii) la dilación en devolver las cantidades pagadas indebidamente; (iii) las nuevas erogaciones derivadas de un procedimiento de recuperación y, (iv) los desembolsos con ocasión del financiamiento y/o afianzamiento pagados a instituciones financieras, entre otros.

En esta línea, observamos que la SC del TSJ de manera pacífica y reiterada[27] ha sostenido que los mecanismos para solicitar el reintegro de cantidades pagadas injustamente no resultan expeditos ni eficaces para reestablecer la situación dañosa derivada del pago injusto que estarían obligados a efectuar los recurrentes, ello a propósito del asunto relativo a la dificultad en el reintegro de cantidades de dinero que derivan de actos recurridos y la procedencia de la suspensión de efectos por dicha razón.

Por último, nos referimos a una decisión mucho más reciente[28] en la que la SPA ratifica la importancia de consignar documentación contable financiera de la entidad como respaldo del *periculum in damni* y, lógicamente, para lograr el otorgamiento de la medida. La Sala sigue señalando lo siguiente:

---

27 *V.* entre otras, (i) sentencia de fecha 15 de julio de 2003, Expediente 02-2634, Caso: Acción de nulidad por inconstitucionalidad ejercida conjuntamente con medida cautelar innominada contra las normas contenidas en los artículos 31, 67, 69 y el Grupo XXI del Clasificador de Actividades de la Reforma de la Ordenanza N° 004-02 sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda de 30 de agosto de 2002, publicada en la Gaceta Municipal de Chacao de 8 de noviembre de 2002, N° 4352, Extraordinario; (ii) sentencia de fecha 14 de octubre de 2005, Expediente 04-2538, Caso: Acción de nulidad por inconstitucionalidad ejercida conjuntamente con acción de amparo constitucional; (iii) sentencia de fecha 16 de marzo de 2005, Exp. 04-2563, Caso: Demanda de nulidad parcial por razones de inconstitucionalidad de la Ordenanza sobre Fundación Cuerpo de Bomberos del Municipio Guacara del Estado Carabobo.

28 Sentencia Nº 00638, de fecha 06 de junio de 2024. Caso: DISTRIBUIDOR FERRETERO FERCA, C.A.

"(…) En tal sentido, considera relevante esta Superioridad destacar que la sociedad de comercio a autos, no trajo ningún medio de prueba a objeto de sustentar la medida cautelar de suspensión de efectos de autos, capaz de trasladar al proceso hechos que sean conducentes a la demostración de las pretensiones del contribuyente, como serían (los Balances de comprobación mensuales, los Estados Financieros Auditados), entre otros, para el otorgamiento de lo requerido por la citada sociedad de comercio. (Vid., sentencia número 000968 de esta Sala del 16 de julio de 2002, criterio ratificado en el fallo número 00145 del 7 de julio de 2021).

Por lo tanto, esta Máxima Instancia constata que en la solicitud de suspensión de efectos la contribuyente no aportó los medios probatorios suficientes a los fines de satisfacer su pretensión, asimismo, se aprecia que los alegatos expuestos por la contribuyente para justificar su solicitud cautelar se centraron en las posibles y futuras consecuencias que traería utilizar el dinero para el pago de las multas y no en el daño inminente que le ocasionaría la ejecución de la Resolución impugnada; aunado a ello el Juzgador a quo consideró que al aplicar la Administración Tributaria, presuntamente "(…) un procedimiento no previsto en el Código Orgánico Tributario, que afecta a la empresa en sus derechos y garantías constitucionales y legales por lo que deben ser protegidos por lo que se considera que la ejecución anticipada puede causar un daño irreparable (…)"; toda vez que no quedó probado en ningún momento que con la ejecución de la Resolución impugnada, se le pudiese causar un posible daño patrimonial irreparable a la recurrente. [Vid., sentencia número 00368 del 10 de mayo de 2023, caso: Agro Motors Carrillo C.A., (AGROMOCA)].

Por consiguiente, al no constar en autos elementos de convicción que permitan concluir objetivamente el cumplimiento de los requisitos relativos al periculum in damni, se estiman procedentes los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho denunciados por el Fisco Nacional y, en consecuencia, resulta improcedente la suspensión de efectos solicitada, e

> *inoficioso el análisis respecto de los otros supuestos de procedencia, pues su cumplimiento debe ser concurrente, tal como ha quedado sentado en el presente fallo, sin que tal pronunciamiento implique un adelanto en cuanto al fondo del asunto. (Vid., sentencia de esta Sala número 01536 del 3 de diciembre de 2008, criterio ratificado en el fallo número 00718 del 20 de junio de 2012). Así se declara (…)"*. (Subrayado propio).

Advertimos pues, que es doctrina judicial de la SPA que el *periculum in damni* debe demostrarse a través de la presentación de documentación contable/financiera de la que se desprenda el perjuicio económico que se causaría al recurrente con la ejecución del acto, restando importancia a cualquier otro tipo de prueba que sirva para demostrar el eminente daño que se causaría al contribuyente de no contar con la protección cautelar, como bien podría, por ejemplo, la consignación de actas de intimación y/o de documentos de los que se evidencien que la Administración Tributaria pretende iniciar el cobro ejecutivo de la deuda, entre otros.

B. *Amparo cautelar*

Como pudo apreciarse, la medida de suspensión de efectos, en vez de operar como garantía inherente al proceso, parece haberse convertido en un remedio de difícil acceso, dependiente de una carga probatoria robusta y, en ocasiones, de una aproximación judicial cercana al juicio de certeza, impropio de una medida provisional. En este escenario ha cobrado protagonismo el amparo cautelar.

Esta medida cautelar excepcional y extraordinaria, es claramente diferenciable de las medidas cautelares ordinarias, fundamentalmente por lo que respecta a la entidad y naturaleza de la protección solicitada que, en cualquier caso, estará dirigida al resguardo y restablecimiento de derechos y garantías constitucionales, generando una tutela inmediata que conduzca a la restitución de la situación jurídica infringida al estado en que se encontraba antes de la amenaza o violación del derecho

constitucional invocado, por el tiempo que tarde el tribunal de la causa en emitir la sentencia definitiva que ponga fin al proceso.

En cualquier caso, la práctica forense de los últimos años ha revelado que –ante la creciente dificultad de obtener la medida de suspensión de efectos– los contribuyentes han reconducido su pretensión cautelar hacia la vía del amparo, procurando encuadrar el agravio como una lesión constitucional cualificada. No obstante, debemos insistir en que tal desplazamiento –aunque comprensible en un contexto de regresión cautelar ordinaria– no es metodológicamente neutro por cuanto potenciaría la posibilidad de transformar el debate tributario en un debate de constitucionalidad inmediata, lo que puede generar –a largo plazo– una sobrecarga del estándar constitucional y una erosión de la distinción entre la ilegalidad tributaria y la inconstitucionalidad.

Precisado lo anterior, de seguidas abordaremos la vigente regulación en materia de amparo cautelar y, muy específicamente, la parte procedimental que –como podrá advertirse– ha sido fijada por la vía jurisprudencial.

a. *Regulación actual*

El artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales[29] prevé la posibilidad de ejercer la acción de amparo conjuntamente con el recurso de nulidad. En efecto, el artículo 5 *eiusdem* dispone lo siguiente:

> ***"Artículo 5. La acción de amparo procede contra todo acto administrativo, actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen violar un derecho o una garantía constitucionales, cuando no exista remedio procesal breve, sumario y eficaz, acorde con la protección constitucional.***

[29] Publicada en Gaceta Oficial Nº 34.060 de fecha 27 de septiembre de 1988.

Cuando la acción de amparo se ejerza contra actos administrativos de efectos particulares o contra abstenciones o negativas de la Administración, podrá formulares ante el Juez Contencioso-Administrativo competente, si lo hubiere en la localidad conjuntamente con el recurso contencioso administrativo de anulación de actos administrativos o contra las conductas omisivas, respectivamente, que se ejerza. En estos casos, el Juez, en forma breve, sumaria, efectiva y conforme a lo establecido en el artículo 22, si lo considera procedente la protección constitucional, suspenderá los efectos del acto recurrido como garantía de dicho derecho constitucional violado, mientras dure el juicio.

Parágrafo Único. Cuando se ejerza la acción de amparo contra actos administrativos conjuntamente con el recurso contencioso-administrativo que se fundamente en la violación de un derecho constitucional, el ejercicio del recurso procederá en cualquier tiempo, aún después de transcurridos los lapsos de caducidad previstos en la Ley y no será necesario el agotamiento de la vía administrativa". (Destacado propio)

Conforme a la disposición que antecede, la acción de amparo es un mecanismo extraordinario que procede contra los actos administrativos o conductas omisivas de la Administración que violen o amenacen violar un derecho o garantía constitucional, siempre que no exista un medio procesal breve, sumario y eficaz, acorde con la protección constitucional.

Por tal razón, si el acto administrativo recurrido viola o amenaza violar un derecho de orden constitucional, es perfectamente posible que el agraviado solicite conjuntamente con el recurso contencioso tributario de nulidad el otorgamiento de medida de amparo que, en el supuesto que abordamos, sería el cautelar. En este caso, la SPA[30] ha reconocido la viabilidad del ejercicio de la acción de amparo cautelar conjuntamente con el

[30] Sentencia Nº 401 de fecha 19 de mayo de 2000. Caso: CENTRO COMERCIAL LOS TORRES C.A.

recurso contencioso tributario contra un acto administrativo lesivo de derechos y principios constitucionales. En efecto, la Sala ha señalado lo siguiente:

> *"(…) Conforme con lo anterior y tal como fue decidido por el Juez a quo, no bastaba a la sociedad mercantil accionante ejercer la vía ordinaria del recurso contencioso tributario para lograr la suspensión del acto sino que, según la gravedad de la lesión invocada, debía ésta optar por la vía del amparo cautelar, las medidas cautelares innominadas o bien por ambas en forma subsidiaria, tal como lo hizo en el caso de autos; por tales motivos, debe esta alzada concluir en que el pronunciamiento del Tribunal de la causa sobre dicho particular estuvo en todo momento apegado a derecho. Así se declara (…)"*. (Subrayado propio).

Del fallo que antecede importa destacar la plena habilitación que tiene el contribuyente de acudir al amparo cautelar –conjuntamente con el recurso contencioso tributario– cuando el acto objeto de impugnación viole o amenace violar derechos constitucionales, así como la posibilidad de solicitar subsidiariamente medidas cautelares innominadas.

Con relación a la cuestión procedimental, observamos que los artículos 23, 24 y 26 de la Ley Orgánica de Amparo establecían el trámite a seguir, no obstante, tales disposiciones fueron *inaplicadas* por la SPA[31] en la sentencia que de seguidas se presenta, mediante la cual fijó el trámite que debe aplicarse en estos supuestos, de la siguiente manera:

> "(…) ***Resulta de obligada revisión el trámite que se le ha venido otorgando a la acción de amparo ejercida de forma conjunta, pues si bien con ella se persigue la protección de derechos fundamentales, ocurre que el procedimiento seguido al efecto se muestra incompatible con la intención del constituyente, el cual se encuentra***

[31] Sentencia Nº 00402 de fecha 20 de marzo de 2001. Caso: MARVIN E. SIERRA VELASCO.

orientado a la idea de lograr el restablecimiento de derechos de rango constitucional en la forma más expedita posible.

Por ello, a juicio de la Sala, al afirmarse el carácter accesorio e instrumental que tiene el amparo cautelar respecto de la pretensión principal debatida en juicio, ***se considera posible asumir la solicitud de amparo en idénticos términos que una medida cautelar, con la diferencia de que la primera alude exclusivamente a la violación de derechos y garantías de rango constitucional, circunstancia ésta que por su trascendencia, hace aún más apremiante el pronunciamiento sobre la procedencia de la medida solicitada****.*

En tal sentido, nada obsta a que en virtud del poder cautelar que tiene el juez contencioso-administrativo, le sea posible decretar una medida precautelativa a propósito de la violación de derechos y garantías constitucionales, vista la celeridad e inmediatez necesarias para atacar la transgresión de un derecho de naturaleza constitucional.

Con tal objeto, y en tanto se sancione la nueva ley que regule lo relacionado con la interposición y tramitación de esta especial figura, la Sala Político-Administrativa estima necesaria la inaplicación del procedimiento previsto en los artículos 23, 24 y 26 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, por considerar que el mismo es contrario a los principios que informan la institución del amparo, lo cual no es óbice para que la Ley continúe aplicándose en todo aquello que no resulte incongruente a la inmediatez y celeridad requerida en todo decreto de amparo. En su lugar, es preciso acordar una tramitación similar a la aplicada en los casos de otras medidas cautelares.

Se justifica, entonces, que ***una vez admitida la causa principal por la Sala, se emita al mismo tiempo un pronunciamiento sobre la medida cautelar de amparo solicitada, con prescindencia de cualquier otro aspecto, cumpliéndose así con el propósito constitucional antes acotado****.*

En ese sentido, es menester revisar el cumplimiento de los requisitos que condicionan la procedencia de toda medida cautelar, adaptados naturalmente a las características propias de la institución del amparo en fuerza de la especialidad de los derechos presuntamente vulnerados. Dicho lo anterior, ***estima la Sala que debe analizarse en primer término, el fumus boni iuris, con el objeto de concretar la presunción grave de violación o amenazas de violación del derecho constitucional alegado por la parte quejosa y que lo vincula al caso concreto; y en segundo lugar, el periculum in mora, elemento éste determinable por la sola verificación del requisito anterior, pues la circunstancia de que exista presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional, el cual por su naturaleza debe ser restituido en forma inmediata, conduce a la convicción de que debe preservarse ipso facto la actualidad de ese derecho, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación****.*

Asimismo, debe el juez velar porque su decisión se fundamente no sólo en un simple alegato de perjuicio, sino en la argumentación y la acreditación de hechos concretos de los cuales nazca la convicción de un verdadero perjuicio de los derechos constitucionales del accionante.

Por otra parte, considera esta Sala que la tramitación así seguida no reviste en modo alguno, violación del derecho a la defensa de la parte contra quien obra la medida, pues ésta podrá hacer la correspondiente oposición, una vez ejecutada la misma, siguiendo a tal efecto el procedimiento pautado en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil; ello ante la

ausencia de un iter indicado expresamente por la Ley, conforme a la previsión contenida en el artículo 102 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia; procediendo entonces este Máximo Tribunal, previo el examen de los alegatos y pruebas correspondientes, a la revocación o confirmación de la medida acordada como consecuencia de la solicitud de amparo cautelar.

De igual modo, en el supuesto de declararse improcedente la medida de amparo constitucional así solicitada, cuenta la parte presuntamente agraviada con la posibilidad de recurrir a otras providencias cautelares dispuestas al efecto en nuestro ordenamiento jurídico.

En conclusión, propuesta la solicitud de amparo constitucional conjuntamente con una acción contencioso-administrativa de nulidad, pasará la Sala, una vez revisada la admisibilidad de la acción principal, a resolver de inmediato sobre la medida cautelar requerida; debiendo abrirse cuaderno separado en el caso de acordarse la misma, para la tramitación de la oposición respectiva, el cual se remitirá junto con la pieza principal, contentiva del recurso de nulidad, al Juzgado de Sustanciación, a fin de que se continúe la tramitación correspondiente. Así se decide(…)." (Subrayado y destacado propio).

Con relación a la necesaria inmediatez que debe caracterizar estos procedimientos, se observa que la Sala Constitucional ha resaltado que el Juez -en el caso del amparo cautelar- debe pronunciarse el mismo día en el cual recibe el recurso contencioso tributario. Así, esa Sala sostuvo lo siguiente:

"(…) Ve con preocupación esta Sala que se hagan esos señalamientos, cuando de haberse ejercido el recurso contencioso tributario, conjuntamente con acción de amparo, ha podido ese mismo tribunal, de habérsele asignado la causa por distribución, haber actuado con la misma celeridad con que actuó en el presente asunto; es decir, haber decretado el mismo día en que se hubiese introducido el recurso contencioso tributario, conjuntamente con la acción de amparo

(...)

Asimismo, al afirmarse el carácter cautelar e instrumental que ostenta el amparo cautelar respecto de la pretensión de fondo debatida en el juicio, se estima posible asumir a dicha solicitud en idénticos términos que una medida cautelar, salvando las diferencias propias que separan a cada una de ellas, visto que la primera persigue el restablecimiento de verdaderos derechos y garantías constitucionales, lo que le imprime un carácter aún más apremiante respecto a su decisión. Lo anterior, no es óbice para que el juez contencioso administrativo en ejercicio de sus amplios poderes cautelares pueda decretar una medida cautelar ante la violación de derechos y garantías constitucionales, en atención a la inmediatez y celeridad que debe observarse a los fines de atacar y remediar tales trasgresiones.

Conforme con los razonamientos precedentes, debe el juez al decidir el amparo cautelar revisar los requisitos de procedencia de toda medida cautelar, naturalmente adaptándolos a las características propias del amparo en razón a los derechos presuntamente vulnerados; verificando, en consecuencia, la presunción grave de violación del derecho constitucional que se alega como vulnerado y, el peligro que se produciría de no obtenerse una decisión inmediata que tutele el derecho lesionado, el cual vendrá determinado con la sola verificación del requisito anterior, por cuanto al existir la presunción grave de violación de un derecho o garantía de rango constitucional, que per se debe restituirse inmediatamente, descuella la convicción de que debe restituirse a la menor brevedad tal derecho o garantía, ante el riesgo inminente de que la lesión se convierta en irreparable. Finalmente debe el juez velar porque su pronunciamiento se fundamente no sólo en un simple alegato de perjuicio, sino que los argumentos y las pruebas de los hechos sean concretos, haciendo nacer la firme convicción del perjuicio en los derechos y garantías del accionante.

(…)

Ahora bien, no obstante la decisión anterior debe la Sala pronunciarse respecto a lo dicho por el a quo acerca de la inepta acumulación de pretensiones cautelares formuladas en el presente caso, al ser ejercidas en forma conjunta y sin carácter subsidiario tanto la acción de amparo cautelar objeto de la presente apelación como la medida innominada de suspensión de efectos a tenor de lo previsto en los artículos 585 y 588 del Código de Procedimiento Civil; en este sentido la Sala disiente del pronunciamiento del a quo, en virtud de que es criterio pacífico y reiterado de esta Sala, la circunstancia conforme a la cual cuando se hubiere solicitado ambas protecciones cautelares sin darles a éstas un carácter subsidiario la una respecto de la otra, el amparo cautelar resulta inadmisible de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales; ello en atención a que la accionante hizo uso de dos vías procesales alternas para tutelar sus derechos y garantías constitucionales. En tal sentido, esta Sala revoca el fallo apelado en lo que concierne al referido punto. Así se declara.".

Por tanto, insistimos, considerar la acción de amparo como la única vía para resarcir una situación jurídica infringida, y como la única forma de aplicar una justicia oportuna, podría vaciar de contenido el sistema procesal articulado para avanzar en la consecución de un estado democrático y social de derecho y de justicia tal y como lo plantea nuestra Constitución; camino que se obstaculiza al tener que conocer de acciones de amparo que han podido resolverse por vías ordinarias, retardando la resolución de asuntos cuya vía idónea sí es la acción de amparo (...)."[32] (Destacado y subrayado propio).

[32] Sentencia Nº 1533 de fecha 13 de octubre de 2011.

Posteriormente, esa misma SC ratificó el criterio sobre la oportunidad para que el Juez se pronuncie sobre la cautelar de amparo en materia tributaria, conforme se detalla a continuación:

> *"(…)* ***Por tanto, considera esta Sala que los accionantes en amparo pudieron haber ejercido acciones establecidas en el ordenamiento jurídico, distintas a la acción autónoma de amparo, donde cualquier Tribunal de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, pudo haber decretado el mismo día en que se hubiese introducido el recurso contencioso tributario, conjuntamente con la acción de amparo, una medida de suspensión de efectos de los actos administrativos cuestionados, permitiendo de esa forma seguir con el proceso ordinario establecido en la legislación especial tributaria****(…)".*[33] (Destacado y subrayado propio).

Las decisiones que anteceden conservan plena vigencia y son las aplicables en lo que respecta al procedimiento a seguir en materia de amparo cautelar. Por tanto, en aquellos supuestos en que se interponga recurso contencioso tributario de nulidad conjuntamente con acción de amparo constitucional, el órgano jurisdiccional deberá decidir provisoriamente sobre la admisibilidad de la acción principal de nulidad, el mismo día de recibido el recurso, a los solos fines de revisar la petición cautelar de amparo constitucional y, al efecto, aunque deberá examinar liminarmente las causales de inadmisibilidad del recurso de nulidad no podrá emitir pronunciamiento alguno con relación a la caducidad de la acción, de conformidad con lo previsto en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo, cuestión que sería verificada en una decisión posterior, esto es, al momento de la admisión definitiva del recurso, conforme a lo dispuesto en el COT.

---

33 Sentencia Nº 1040 de fecha 17 de julio de 2012.

b. *Tendencias jurisprudenciales*

Como apuntamos previamente, propuesta la acción principal conjuntamente con la acción de amparo cautelar, el tribunal debe proceder –de modo inmediato– a abrir cuaderno separado para la oposición posterior, lo cual procura compatibilizar la inmediatez del amparo con el derecho a la defensa del contradictor. No obstante, no puede pasar inadvertido que el núcleo garantista de este instituto no reside solo en su celeridad, sino también en el estándar exigido para su procedencia, que debe evitar tanto el formalismo paralizante como la banalización del discurso constitucional.

Así, como apuntamos previamente, es doctrina judicial de la SPA que el amparo cautelar requiere, en primer término, la constatación del *fumus boni iuris constitucional* entendido como presunción grave de violación o amenaza de violación de derechos constitucionales sustentada en hechos concretos y acreditados; y, en segundo término, el *periculum in mora*, con una regla de inferencia particularmente relevante: el peligro se determina por la sola verificación del primer extremo, ya que, *la circunstancia de que exista presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional, el cual por su naturaleza debe ser restituido en forma inmediata, conduce a la convicción de que debe preservarse ipso facto la actualidad de ese derecho, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación*[34].

En efecto, esta posición ha sido mantenida por nuestro Máximo Tribunal de Justicia, tal como se desprende de la decisión que se presenta a continuación:

> *"(…)* ***Ahora bien, esta Sala estima pertinente verificar la existencia en el presente caso del fumus boni iuris, con el objeto de concretar la presunción grave de violación o amenaza de violación del derecho o derechos constitucionales alegados por la recurrente, para lo cual es necesario no un simple alegato de perjuicio, sino la argumentación y***

[34] Nuevamente, Caso: MARVIN SIERRA.

la acreditación de hechos concretos de los cuales nazca la convicción de violación a los derechos constitucionales del accionante, pues la circunstancia de que exista una presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional, el cual por su naturaleza debe ser restituido en forma inmediata, conduce a la convicción de que debe preservarse ipso facto la actualidad de ese derecho, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación. (*Vid., sentencia N° 00386 del 16 de febrero de 2006, caso: Foot Safe, C.A.*).

(…)

Con base a las normas constitucionales citadas, se constata que si bien se reconoce en forma expresa la existencia de derechos y garantías constitucionales, los mismos no son absolutos o ilimitados, sino que se encuentran sujetos a determinadas restricciones que deben encontrarse acorde con ciertos fines, tales como la función social, la utilidad pública y el interés general. Tales limitaciones deben ser establecidas con fundamento en un texto legal, o en su defecto reglamentario que encuentre remisión en una Ley, no pudiendo, en caso alguno, establecerse restricciones de tal magnitud que menoscaben el contenido esencial de esos derechos o garantías constitucionales. (Vid., sentencia de esta Sala N° 05685 de fecha 21 de septiembre de 2005, caso: Alcodir S.A.).

Asimismo, advierte esta Alzada, la presunción de la violación del derecho de propiedad de la contribuyente, dada la aplicación de la pena de comiso, evidenciándose además que consta en el expediente en los folios 39 al 60 los certificados de análisis de insumos médicos en los cuales se señalan las fechas de vencimiento del producto objeto de la sanción de comiso por parte de la Administración Tributaria.

En el presente caso, tal como lo apreció el Tribunal de instancia surge prima facie y sin que ella implique un adelantamiento del fondo del asunto debatido, una

presunción a favor de la accionante de la violación a sus derechos constitucionales a la libertad económica y a la propiedad al no poder ejercer el uso, goce, disfrute y disposiciones de sus bienes, lo cual hace surgir para esta Alzada una apariencia de buen derecho a favor de la accionante en amparo cautelar, por la presunta violación de los referidos derechos constitucionales. Así se declara (…)".[35] (Destacado propio).

La decisión que antecede reviste especial relevancia, pues no puede perderse de vista que la Sala ha señalado de forma reiterada -en lo que respecta al *fumus boni iuris constitucional*- que su examen exige *la argumentación y acreditación de hechos concretos*, siendo precisamente ello lo que determina que el *periculum in mora* se considera satisfecho por la sola verificación del extremo anterior –se insiste, siempre que se trate de una presunción grave de violación constitucional–. En cualquier caso, no se puede desconocer que, también en este ámbito, hay una amplísima discrecionalidad a favor del juez tributario en lo que respecta a la forma de acreditación de -incluso- la apariencia del buen derecho.

Precisado lo anterior, y volviendo sobre la práctica actual de acudir al amparo cautelar como mecanismo de protección temporal e inmediata ante actuaciones de la Administración Tributaria abiertamente abusivas y arbitrarias, vías de hecho o incluso antes actos dictados completamente al margen de la legalidad, que vulneran de manera directa derechos de orden constitucional, nos permitimos referir a un par de decisiones de trascendental importancia que, recientemente, han representado un remedio procesal ante los recurrentes abusos por parte de las Administraciones Tributarias. Veamos.

35 Sentencia Nº 0026 de fecha 29 de enero de 2020. Caso: SOLUCARE G.T. C.A.

Uno de los casos más graves que de manera recurrente se han presentado en tribunales, están vinculados al *control posterior* previsto en el artículo 204[36] del COT, instituto que permite que, excepcionalmente, la Administración Tributaria pueda someter a revisión y/o revocar actos definitivamente firmes en sede administrativo previo cumplimiento de uno o alguno de los extremos previstos en el mencionado artículo.

Así, la Administración Tributaria ha consolidado la práctica de activar este excepcional procedimiento, no solo sin haberse verificado el cumplimiento de algunos de los extremos contemplados en el señalado artículo 204 *eiusdem*, sino que –y más grave aún– inicia este procedimiento sin existir un acto previo sometido a control (es decir procede a levantar reparos subrogándose en las funciones asignadas a otras Gerencias competes para practicar fiscalizaciones y determinaciones) y/o procede a adelantar sus actuaciones, sin si quiera informar al contribuyente sobre los actos previos que se someterán a revisión, conculcando, en todos los casos, el derecho a la defensa, al debido proceso y, por supuesto, a la tutela judicial efectiva del contribuyente.

---

36 "**Artículo 204.** La Administración Tributaria podrá realizar actuaciones de control posterior tributario sobre las resultas de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación en los siguientes casos:

1. Cuando por causa sobrevenida tengan conocimiento de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto.

2. Cuando existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento verificación o fiscalización y determinación, se encuentre incurso en el delito establecido en el artículo 62 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley contra la Corrupción.

Parágrafo Único: En ejercicio de la potestad de control posterior tributario, la Administración Tributaria podrá anular Resoluciones y Actas que se encuentren firmes en sede administrativa y ejercer las facultades que le confiere la Sección Segunda del Capítulo I del Título IV de este Decreto Constituyente, debiendo respetar en todo momento el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente".

Por tal razón, y ante la eminente violación de derechos de orden constitucional, los contribuyentes han venido solicitando protección por la vía del amparo cautelar y, en tal sentido, hemos recibido con beneplácito el hecho de que buena parte de las acciones de amparo cautelar emprendidas en estos supuestos, han sido acogidas por los órganos jurisdiccionales, tal como se muestra en la sentencia que de seguidas reproducimos parcialmente y que constituye una mera muestra de las decisiones se han venido dictando en ese sentido:

> *"(…) De lo anterior, se evidencia que la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del mencionado Servicio Autónomo, tiene la facultad de ejecutar procedimientos de verificación, fiscalización y determinación a los sujetos pasivos, en el marco del llamado "control posterior", es decir, que la referida Gerencia actuará sobre las resultas de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación que se haya practicado previamente a un contribuyente o responsable, siempre y cuando: i) se tenga conocimiento de hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto; o ii) existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento verificación o fiscalización y determinación, se encuentre incurso en el delito establecido en el artículo 62 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley contra la Corrupción.*
>
> *(…)*
>
> *Desde esta perspectiva, surge evidente que las empresas accionantes no conocieron con precisión los hechos sobre los cuales la mencionada Gerencia General de Control Aduanero y Tributario realizará las actuaciones de control posterior tributario, así como tampoco tuvieron conocimiento de la causa sobrevenida, por la cual la Administración Tributaria considera que se pueda producir un resultado distinto, en un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación que se le hubiere ejecutado previamente, que también es desconocido.*

Así pues, visto que de la simple constatación de las Providencias SNAT/GGCAT/GCT/DCPT/ISLR/IVA/2020/ PA-0022 y SNAT/GGCAT/ GCT/DCPT/ISLR/IVA/2020/ PA-0031, a través de las cuales supuestamente se materializaron las vías de hecho denunciadas con la norma constitucional que consagra los derechos constitucionales reclamados (siendo en el caso de autos, el artículo 49 de la Carta Magna), se deduce una vulneración del derecho al debido proceso, al encontrarse limitado el ejercicio del derecho a la defensa de las empresas accionantes, por el desconocimiento de los hechos y actos administrativos sobre los cuales se está realizando la investigación fiscal por parte de la mencionada Gerencia con funciones de control posterior tributario; razón por la cual, estima este Alto Tribunal, sin que ello prejuzgue sobre el fondo del asunto debatido, que preliminarmente surge una presunción de buen derecho a favor de las recurrentes (fumus boni iuris); ya que de lo anteriormente expuesto, se desprende una presunción grave de vulneración y limitación de las garantías constitucionales antes reseñadas. Así se declara.

En consecuencia, al haberse verificado el requisito de la presunción de buen derecho exigido con el objeto de acordar la protección cautelar solicitada por las empresas accionantes, resulta inoficioso para esta Alzada analizar el periculum in mora, el cual –como se expresó en líneas anteriores– es determinable por la sola ocurrencia del primero de los mencionados requisitos; por lo que es forzoso para esta Máxima Instancia, declarar –sin que ello signifique un prejuzgamiento sobre el fondo del asunto debatido– que resulta procedente la acción de amparo cautelar decretada a favor de las sociedades mercantiles actoras; por lo tanto, se confirma el fallo interlocutorio apelado y, se declara sin lugar la apelación ejercida por el Fisco Nacional, así como improcedente la oposición fiscal a la preindicada acción cautelar. Así se establece.

> *Por consiguiente, se mantienen los efectos jurídicos de la sentencia interlocutoria número 002/2021 de fecha 29 de abril de 2021, a través de la cual el Tribunal de instancia declaró procedente la "medida de amparo constitucional cautelar".*[37] (Destacado propio).

Es importante destacar, en este caso, la evidente vulneración del derecho la defensa y al debido proceso, condujo a que la SPA –sin mayor rigurosidad en materia probatoria– reconociera la verificación del *fumus boni iuris* y, por ende, la procedencia de la vía excepcional intentada.

Otro de los casos que ocupan la atención de los tribunales de la jurisdicción contencioso tributaria, corresponde a las arbitrarias actuaciones desplegadas por el Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), ente parafiscal que, en no pocas oportunidades, suele limitar el acceso de los contribuyentes al portal fiscal de ese organismo y, por ende, dificulta el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, producto de la supuesta existencia de presuntas deudas que derivan de *estados de cuenta* emitidos internamente y que contienen diferencias de tributo, incluso multas e intereses de mora, sin que el contribuyente haya sido siquiera notificado del inicio de procedimiento alguno y es que, en realidad, nunca hay procedimiento.

Por tal razón, los contribuyentes han solicitado recurrentemente la protección cautelar y, afortunadamente, los tribunales han proveído su tutela. Muestra de ello, lo constituye la decisión que de seguidas se presenta:

---

[37] Sentencia N° 00055 de fecha 16 de febrero de 2023. En este mismo sentido, podemos encontrar las siguientes decisiones: (i) sentencia N° 010/2022, emitida por el TS9CT en fecha 07 de abril de 2022, (ii) sentencia N° 05198, emitida por el TSCT de la Región Central, en fecha 06 de junio de 2022 y (iii) sentencia N° 050/2024, emitida por el TS8CT en fecha 02 de mayo de 2024.

"(...) Sin embargo, de la simple lectura del referido acto administrativo impugnado, se aprecia que el Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT) se limitó a plasmar el cálculo del diferencial de aporte presuntamente adeudado por la recurrente, sin expresar el procedimiento empleado a tal fin.

Así, en cuanto al debido proceso, la jurisprudencia de esta Sala ha establecido que éste constituye una de las manifestaciones más relevantes del derecho a la defensa, razón por la cual la ausencia de procedimiento vicia de nulidad los actos dictados por la Administración, pues el administrado se vería imposibilitado de hacer valer sus derechos e intereses contra la actuación administrativa. (Vid., sentencia número 01710 del 8 de diciembre de 2011, caso: Inversiones Nippón 2002, C.A., entre otras).

En este sentido, los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso, implican la posibilidad de ser oído, dado que en caso contrario, no puede hablarse de defensa alguna; el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a efecto de presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar el administrado al procedimiento; el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado de la causa las actuaciones que la componen; el derecho del administrado a presentar pruebas tendentes a enervar las actuaciones administrativas que se le imputan; el derecho a ser informado de los recursos y medios de defensa que le asisten y, por último, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes.

Bajo la óptica de lo indicado y como se expuso en líneas precedentes, la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, contiene la normativa que regula el procedimiento de verificación de las declaraciones presentadas por los aportantes, destinado a corroborar la exactitud de las mismas.

El conjunto de normas –antes trascritas– consagra el método o las formalidades a seguir por parte del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), en los casos de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, a los fines de ajustar o constatar diferencias con respecto a los aportes autoliquidados.

Por tanto, el órgano recaudador se encuentra obligado a observar una serie de pasos a objeto de sustentar, fundamentar y razonar las resultas de su actuación.

(…)

Visto lo antes expuesto, concluye esta Alzada que, tal y como lo sostuvo el Tribunal de instancia, el órgano recaudador efectivamente incurrió en el vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido para constatar las diferencias de aporte para la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones, contenidas en el acto administrativo signado con el alfanumérico PRE-C/009-2023 emitido por la Presidenta del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), del 18 de enero de 2023, motivo por el cual, esta Sala desestima los alegatos expuestos por la representación judicial del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), y en consecuencia, considera ajustada a derecho la sentencia apelada. Así se decide.

Visto lo anterior, esta Sala declara sin lugar el recurso de apelación incoado por el apoderado judicial del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), contra la sentencia definitiva número 040-23 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, la cual se confirma, en los términos expuestos en el presente fallo. Así se declara (…)".[38] (Destacado propio).

[38] Sentencia Nº 00410 de fecha 05 de junio de 2025. Caso: C.A. MAFARTA.A. MAFARTA.

La decisión que antecede evidencia que, en efecto, ante la evidente lesión de derechos de orden constitucional, los contribuyentes cuentan con razonables probabilidades de éxito en lo que respecta al otorgamiento del amparo cautelar, no obstante, se debe argumentar de forma clara e inequívoca el *fumus boni iuris constitucional,* o en otras palabras, el derecho constitucional que está siendo lesionado o potencialmente afectado por el acto impugnado, recordando que, como ya es doctrina judicial, la circunstancia de que exista una presunción grave de violación de un derecho o garantía de orden constitucional o su limitación fuera de los parámetros permitidos por el Texto Constitucional, habrá de conducir a la preservación, *in limine*, del correcto ejercicio de esa acción, dada la naturaleza de los intereses debatidos en tales casos y el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable a la parte presuntamente afectada en sus derechos.

2. *Medidas cautelares en beneficio de la Administración Tributaria*

Como apuntamos al inicio del presente trabajo, el ordenamiento jurídico tributario venezolano previó tradicionalmente a las medidas cautelares como mecanismo dispuesto para que la Administración Tributaria solicitase al tribunal competente el decreto de medidas suficientes para garantizar el eventual cumplimiento de una obligación tributaria determinada o en proceso de determinación cuando existiese riesgo de no percepción del crédito tributario, ello en virtud -inicialmente- de la suspensión *ope legis* de efectos del acto con la mera interposición del recurso y, posteriormente, ante la posibilidad del otorgamiento de la suspensión de efectos a instancia de parte. En la regulación originaria, ese riesgo debía ser fundamentado y justificado por parte de la Administración Tributaria.

Debemos insistir en la clara involución que, desde el punto de vista normativo, hemos experimentado en nuestro ordenamiento jurídico tributario. En efecto, en lo que respecta a *medidas cautelares* el primigenio Código de 1982 -vigente a

partir de 1983- acogió la propuesta contenida en el MCT OEA-BID, al reconocer la necesidad de prever este tipo de medidas a fin de evitar perjudicar al fisco ante posibles maniobras por parte del contribuyente para hacer nugatorio el derecho a percibir el crédito tributario, sin embargo, resultaba evidente que la tramitación, el decreto y adopción de estas medidas correspondía a la autoridad jurisdiccional, excluyendo –de plano– la posibilidad de su implementación por parte de la autoridad administrativa.

No obstante, a partir del COT de 2014 hubo un verdadero viraje en lo que respecta a la regulación de este procedimiento administrativo, incorporándose una serie modificaciones que evidencian -entre otras cosas- la prevalencia otorgada a la eficacia y eficiencia en la recaudación en detrimento de las garantías individuales consagradas a favor del ciudadano en su rol de contribuyente en el Texto Fundamental venezolano.

Así, esta reforma de 2014 –y su reedición en el COT de 2020– mantienen la desjudicialización de la cautela, por cuanto la Administración Tributaria sigue teniendo reservado el trámite del procedimiento administrativo para la adopción de medidas cautelares tendientes a asegurar el cobro del *crédito tributario*, incluso aunque el acto carezca de firmeza.

En efecto, el artículo 239 del vigente COT, dispone lo siguiente:

> "***Artículo 239.*** *La Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en los casos en que exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación o no sean exigibles por causa de plazo pendiente.*
>
> *Las medidas cautelares podrán consistir, entre otras, en:*
>
> 1. *Embargo preventivo de bienes muebles y derechos.*
> 2. *Retención de bienes muebles.*
> 3. *Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles.*

4. Suspensión de las devoluciones tributarias o de pagos de otra naturaleza que deban realizar entes u órganos públicos a favor de los obligados tributarios.

5. Suspensión del disfrute de incentivos fiscales otorgados.

6. Prohibición general de movimientos de cuentas bancarias.

7. Cualquier otra que a criterio de la Administración Tributaria asegure el cobro de las obligaciones tributarias".

Del *supra* citado artículo se advierte que la Administración Tributaria adopta y ejecuta de manera directa las medidas cautelares que estime conveniente, sin fundamentar ni justificar el riesgo que conduce a la adopción de la medida.

Al mismo tiempo, se advierte que se establece como una medida cautelar lo que parece más bien una sanción para el contribuyente, esto es, *(i)* la suspensión de las devoluciones tributarias o de pagos de otra naturaleza que deban realizar organismos públicos a favor de los obligados tributarios y, *(ii)* la suspensión del disfrute de incentivos fiscales otorgados. De igual forma las medidas cautelares podrán ser sustituidas a solicitud del interesado, por garantías que a juicio de la Administración Tributaria (ya no del juez) sean suficientes, y la eventual oposición a la ejecución de la medida será sustanciada y decidida por la propia Administración Tributaria y, aunque contra esa decisión puede interponerse recurso contencioso tributario, aquél no suspende la ejecución de la medida.

Por último, no pasa inadvertido que, en estos casos, la Administración Tributaria no requiere prestar caución para acordar la medida.

Reiteramos la opinión compartida en otras oportunidades, el mencionado procedimiento administrativo en materia *cautelar* es evidentemente inconstitucional por *(i)* vulnerar el derecho a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva del contribuyente, y *(ii)* vulnerar la garantía constitucional del juez natural, evidenciándose una invasión de

competencias atribuidas de manera exclusiva y excluyente al poder judicial, asumidas por la Administración Tributaria a través de este inconstitucional procedimiento.

En efecto, seguimos considerando que la Administración Tributaria se subroga en las funciones del juez contencioso tributario y asume el poder cautelar que la Constitución ha reservado de manera exclusiva al poder judicial y, en ejercicio de tales funciones, la autoridad administrativa determina de forma completamente subjetiva cuando existe un riesgo en la percepción de un crédito tributario, limitando, por esta vía, el derecho constitucional a la propiedad privada, sin la intervención del poder judicial.

No menos preocupante sigue resultando el hecho de que, ante una eventual oposición a la ejecución de la medida, es la propia Administración quien decide y resuelve esa incidencia y si bien esa decisión puede ser objeto de recurso contencioso tributario, la ejecución de la medida no se suspende por tal impugnación, por lo que, una eventual decisión favorable al contribuyente, no repararía ni reestablecería la situación jurídica infringida por la ejecución de la medida.

A nuestro modo de ver, esta técnica de amplia y abierta habilitación administrativa en materia cautelar, patentiza la evidente desigualdad en el ámbito procesal entre los sujetos de la relación jurídico tributaria, al permitir que la Administración configure discrecionalmente el alcance de la limitación de derechos del contribuyente, sin contar con el grado de determinación normativa exigible cuando se afectan derechos como el de propiedad y/o libertad económica, entre otros. De manera que esta facultad cautelar en sede administrativa se transforma en una suerte de potestad con perfil cuasi jurisdiccional, ejercida por quien es parte interesada, lo que, sin lugar a ningún género de dudas, compromete, además, la imparcialidad y el derecho a ser juzgado por un juez natural.

Así, desde esta perspectiva, la objeción central no descansa en negar legitimidad sobre el interés fiscal que justifica la adopción del alguna medida tendiente a resguardar sus

intereses, sino en recordar que el ejercicio de este tipo de potestades debe someterse a controles reforzados, especialmente cuando el órgano decisor actúa *in causa propria*. Ello nos permite afirmar que -en este escenario- la Administración se convierte, materialmente, en juez y parte de su propia causa, sustituyendo el control judicial preventivo por una ejecución inmediata que desplaza la discusión al terreno del daño ya consumado.

Sin duda que hemos sido testigos de las gravosas situaciones que derivan del ejercicio de las facultades *cuasi* jurisdiccionales que posee la Administración Tributaria en materia cautelar, todas ellas incompatibles con el principio de separación de poderes y con la noción misma de debido proceso.

En esta misma línea, destacamos que la situación descrita se torna aún más grave cuando la medida administrativa recae sobre un crédito discutido judicialmente, pues la Administración ejecuta coercitivamente un acto cuya legalidad se haya bajo examen jurisdiccional. En efecto, si el proceso contencioso está llamado a controlar el acto y a restablecer la situación jurídica lesionada, permitir que la propia Administración -durante ese lapso- despliegue medidas de aseguramiento sin control judicial previo implica una afectación directa de la tutela judicial efectiva y del necesario equilibrio que debe existir entre las partes del proceso. En definitiva, el juez contencioso pierde su capacidad de proteger –de manera preventiva– la utilidad del proceso, mientras que la Administración Tributaria sigue consolidando una supremacía material que vacía de contenido a la jurisdicción.

De tal manera que, desde el prisma de la progresividad de los derechos humanos, tal desplazamiento constituye una verdadera regresión: se sustrajo al Poder Judicial de una función inherente a la jurisdicción, atribuyendo la tutela cautelar a un órgano administrativo interesado sin un diseño equivalente de garantías contradictorias.

Por tal razón, debemos alzar la voz: el control constitucional se torna indispensable y el juez, a través del control difuso o concentrado de la Constitución, está llamado a evitar que la legislación tributaria siga avalando y consolidando un modelo de persecución fiscal incompatible con nuestro Texto Constitucional y con los estándares internacionales vigentes en materia de derechos fundamentales.

Así, insistimos en una necesaria reforma estructural en esta materia. Es claro: se debe restituir plenamente la competencia cautelar al Poder Judicial, en aras de salvaguardar la vigencia de procedimientos contradictorios, de asegurar la motivación reforzada y, lógicamente, de limitar de modo taxativo las medidas cautelares admisibles en nuestro ámbito, atendiendo a criterios de proporcionalidad y racionalidad, de manera que la protección del crédito fiscal pueda coexistir perfectamente con la protección de los derechos del contribuyente, sin que el órgano administrativo se valga de fórmulas de autodefensa administrativa que lesionen la esencia misma del Estado de Derecho.

IV. CONCLUSIONES

Las consideraciones expuestas en el presente trabajo nos permiten presentar las siguientes conclusiones:

1. Se impone reubicar el instituto de la *medida de suspensión de efectos* en sus términos dogmáticos: la suspensión de efectos debe recuperar su función de garantía ordinaria del proceso tributario y el amparo cautelar debería operar como remedio excepcional, reservado a supuestos de amenaza o violación constitucional acreditada de modo suficiente.
2. El problema no radica en la operatividad o no del amparo cautelar, sino en la necesidad de evitar que ese mecanismo se convierta en sustituto permanente de la tutela cautelar ordinaria, seriamente debilitada por la interpretación restrictiva y por el diseño regresivo del sistema imperante en la actualidad.

3. Consideramos que el régimen actual de medidas cautelares para resguardar el *crédito tributario* representa una grave regresión en lo que respecta a la protección de los derechos del contribuyente. La desjudicialización de la tutela cautelar –en lo concerniente a este tipo de medidas– y la atribución de esa competencia a favor de la Administración Tributaria, vulnera principios esenciales del Estado de Derecho.
4. Conforme a la normativa vigente, las medidas cautelares adoptadas por la Administración se ejecutan sin control judicial previo ni posterior, lo que les confiere un carácter de inmediatez y unilateralidad incompatible con el debido proceso y el derecho al juez natural, situación que genera una ruptura del equilibrio que debe regir en todo proceso, consolidando un modelo autoritario de persecución fiscal, socavando la confianza en nuestro ordenamiento jurídico y afectando gravemente el derecho a la tutela judicial efectiva, a la defensa, al debido proceso, a la seguridad jurídica y el derecho de propiedad, entre otros derechos de orden constitucional.
5. En efecto, el vigente sistema otorga al órgano administrativo una potestad cautelar que contraría la estructura del proceso jurisdiccional y vulnera principios fundamentales del Estado de Derecho, por lo que, resulta imperativo restituir la competencia exclusiva a los tribunales tributarios para la adopción de medidas cautelares y establecer mecanismos efectivos de revisión judicial frente a cualquier medida restrictiva de derechos dictada por la Administración Tributaria.
6. Es imprescindible una reforma estructural del COT que restituya la competencia exclusiva del poder judicial en materia cautelar, garantice el contradictorio y establezca mecanismos efectivos de impugnación, conforme a los estándares constitucionales y convencionales.

7. La Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT ofrece un marco valioso y legítimo para orientar esta reforma, promoviendo un proceso tributario justo, equilibrado y respetuoso de los derechos del contribuyente.

Caracas, febrero de 2026

BIBLIOGRAFÍA

BLANCO-URIBE, Alberto, *Estudios sobre derecho procesal tributario vivo*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2017.

_____. "No Existe una tal 'interpretación correctiva' a cargo de los jueces. Artículo 263 del COT", *Revista de Derecho Tributario,* N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2013.

BREWER-CARÍAS, Allan R., *La Constitución de 1999*, Editorial Arte, Caracas, 2001.

CABALLERO P., Rosa, "Desequilibrios de la relación jurídico procesal entre Fisco y Contribuyente en el proceso tributario venezolano", *Revista de Derecho Tributario*, No. 153, Legis Editores, Caracas, 2017.

_____. "Los procedimientos tributarios vs. los derechos de los contribuyentes: La recaudación como factor de colisión entre los intereses del Estado y los derechos de los contribuyentes", en GÓMEZ, Jesús y BÉJAR, José (Coords.), *Colección: Vía Tributaria*, Thomson Reuters, México, 2018.

_____. "Algunas reflexiones en torno al control posterior en materia tributaria", *Anuario de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela*, Nº 1, UCV, Caracas, 2025.

CALAMANDREI, Piero, *Instituciones de derecho procesal civil*, V. 2, El Foro, 2ª edición, Buenos Aires, 1996.

CHIOVENDA, Giuseppe, *Instituciones de derecho procesal Civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, 2ª edición, Madrid, 1948.

DUQUE CORREDOR, Román, "La tutela cautelar de urgencia en la jurisdicción contencioso administrativa", *Derecho y Sociedad. Revista de Estudiantes de Derecho de la Universidad Monteávila*, N° 2, Universidad Monteávila, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, 2001.

ORTÍZ-ORTÍZ, Rafael, *El poder cautelar general y las medidas innominadas,* Ediciones Paredes, Caracas, 1997.

PODETTI, José Ramiro, *Derecho procesal, civil, comercial y laboral, IV Tratado de las medidas cautelares*, Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera (EDIAR), Buenos Aires, 1949.

RENGEL-ROMBERG, Arístides, *Tratado de derecho procesal civil venezolano*, Tomo II, Editorial Arte, Caracas, 1995.

RIVERA M., Rodrigo, "Aspectos Constitucionales del Proceso", *Nuevos Estudios de Derecho Procesal. Libro Homenaje a José Andrés Fuenmayor*, Tomo II, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2002.