Notas sobre la potestad (re)calificadora de la Administración tributaria y la cláusula general antielusiva en Venezuela

Notes on the Tax Administration's (re)characterization powers and the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in Venezuela

Serviliano ABACHE CARVAJAL*

Resumen: El trabajo se centra en la potestad de calificación y recalificación de la Administración tributaria y su recepción en la legislación venezolana, mediante la cláusula general antielusiva establecida en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario. A estos fines, luego de repasar algunas nociones conceptuales sobre la función de determinación tributaria y de la propia potestad recalificadora, el estudio se centra en el análisis de la cláusula general antielusiva venezolana, con especial énfasis en su finalidad, condiciones de aplicación y los riegos que conlleva, abordando categorías como el principio de sustancia sobre forma y el examen del propósito de

* Profesor y coordinador de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Director-Fundador del Anuario de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Socio del Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

negocio. Finalmente, se relaciona la potestad de recalificación de la Administración tributaria con el privilegio de autotutela administrativa.

Palabras clave: Determinación tributaria, potestad recalificadora, calificación jurídica, interpretación jurídica, cláusula general antielusiva, principio de sustancia sobre forma, examen del propósito de negocio, privilegio de autotutela administrativa.

Abstract: *This paper focuses on the Tax Administration's power of characterization recharacterization and its adoption into Venezuelan legislation through the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) established in Article 16 of the Organic Tax Code. To this end, after reviewing conceptual notions regarding the tax assessment function and the recharacterization power itself, the study centers on the analysis of the Venezuelan GAAR, with special emphasis on its purpose, conditions for application, and the inherent risks involved. In doing so, it addresses categories such as the substance over form principle and the business purpose test. Finally, the study examines the relationship between the Tax Administration's recharacterization power and the privilege of administrative self-enforcement.*

Keywords: *Tax Assessment, Recharacterization Power, Legal Characterization, Legal Interpretation, General Anti-Avoidance Rule, Substance Over Form Principle, Business Purpose Test, Privilege of Administrative Self-Enforcement.*

Sumario:

I. A MODO DE INTRODUCCIÓN. LA FUNCIÓN DETERMINATIVA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. II. LA POTESTAD (RE)CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 1. *Previo. Sobre la calificación (e interpretación)*

jurídica. 2. *Generalidades sobre la potestad (re)calificadora de la Administración tributaria y su relación con la determinación de la obligación tributaria.* 3. *Recepción de la potestad (re)calificadora en la legislación venezolana: análisis de la cláusula general antielusiva contenida en el artículo 16 del COT*. A. Generalidades. B. Finalidad. C. Condiciones de aplicación. D. Riesgos e inconvenientes. III. A MODO DE CONCLUSIÓN. LA POTESTAD (RE)CALIFICADORA Y LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA. BIBLIOGRAFÍA

I. A MODO DE INTRODUCCIÓN. LA FUNCIÓN DETERMINATIVA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La relevancia de la *función determinativa* de la obligación tributaria es por todos conocida[1]. Y lo es a tal punto, que VALDÉS COSTA define al propio «Derecho tributario formal» o «Derecho administrativo tributario», esto es, la parcela que se encarga de lo relacionado con la *aplicación del tributo*, desde la perspectiva misma de la determinación tributaria. Así lo plantea el maestro uruguayo: «8. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO (D.T.F. O D. ADM. TRIB.).// Se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación (*accertamento*, *lançamento*, liquidación), y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados»[2].

Ahora bien, son muchos los aspectos comprendidos en la determinación de la obligación. En este trabajo, por razón de la categoría abordada, apenas interesa recordar —brevemente— en qué consiste esta función, así como su tipología ejercida por

---

1 En la doctrina venezolana, por todos, *vid*. RUAN SANTOS, Gabriel, «La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario. (Fiscalización y determinación)», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 405-449.

2 VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 14.

la Administración y sus distintos métodos de aplicación, todo lo cual reportará la mayor utilidad al atender la potestad (re)calificadora de la Administración tributaria.

En este sentido, la determinación tributaria (*liquidación*, dentro del ámbito de la *gestión tributaria* en el sistema español[3]; o el *accertamento*, en el italiano[4]) consiste en ese acto, etapas o serie de fases que tienen lugar, con la finalidad de declarar o constituir, dependiendo de la teoría sobre la naturaleza jurídica que se siga o positivamente se le reconozca[5], la existencia de la obligación tributaria —o su inexistencia— y, en caso existir, fijar su cuantía, siendo palpable que los aspectos definitorios de la determinación se centran en el *qué* —hay o no hay obligación tributaria— y, en caso de haberla, en el *cuánto*, esto es, en el monto de esa obligación[6].

---

3 Al respecto, entre tantos, *vid*. AMOROS, Narciso, *Derecho tributario (Explicaciones)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, p. 250-252; SAINZ MORENO, Javier, *Elementos de Derecho financiero*, tomo I, Editor Rafael Castellanos, Madrid, 1983, p. 549-556; PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, 5ª edición, Madrid, sin año, p. 147; y FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, vol. II, Marcial Pons, 23ª edición, Madrid, 2004, p. 148.

4 A guisa de ejemplo, *vid*. MICHELI, Gian Antonio, «El procedimiento tributario de liquidación (primeras observaciones)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XXIV, No. 114, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1974, p. 1659-1675.

5 Para una sistematización de nuestra posición en relación con la naturaleza jurídica del *acto determinativo*, *vid*. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Las razones de la determinación tributaria. Repensando su naturaleza jurídica desde la teoría general y filosofía del Derecho», en RUIZ LÓPEZ, Domingo (Coord.), *XVIII Congreso AMDF. Facultades de las autoridades fiscales*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Ciudad de México, 2018, p. 529-564.

6 En la doctrina venezolana, por todos, *vid*. VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich* (compilado y adaptado por Alejandro RAMÍREZ VAN DER VELDE), Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, p. 5-6; y FRAGA-PITTALUGA, Luis, *La defensa del*

Resulta apreciable, así, que la determinación es la fórmula aplicativa por antonomasia del tributo o, si se quiere, del Derecho tributario, precisamente porque está encaminada a precisar si nace para el contribuyente la obligación de fondo, si tiene o no que pagar algún tributo y, en caso de haberse generado dicha obligación, el monto de la misma, cuestión que implica una labor de *calificación jurídica* de los hechos fiscalmente relevantes y de *interpretación jurídica* de las leyes aplicables, para dar lugar al *acto determinativo*. En definitiva, la determinación tributaria viene a concretar un acto jurídico de *calificación* e *interpretación*, sobre lo cual se volverá más adelante.

Tal función, dentro sus modalidades subjetivas, puede llevarse a cabo por la Administración tributaria, esto es, mediante la denominada *determinación oficiosa*[7], que como explica la doctrina, «está previsto para aquellos casos en que ésta, haciendo uso de la facultad que le concede la Ley, sustituye o complementa la determinación que debió realizar el contribuyente o responsable (autodeterminación) y que éste no hizo, o la hizo insuficientemente»[8], lo que, desde ya, empieza a dejar ver su relevancia —y conexión— con la potestad de (re)calificación.

---

contribuyente, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana Internacional - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios Nº 130, Caracas, 2021, p. 132.

7 Cuyo ejercicio, si bien comprende no pocas facultades, también encuentra importantes límites generales y particulares, así como una franca barrera en los derechos del contribuyente. Para nuestro más reciente desarrollo de esas facultades y sus límites, *vid*. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «El procedimiento oficioso de determinación (Entre la potestad de investigación de la Administración tributaria y los derechos del contribuyente)», *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nº 176, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2024, p. 1575-1616.

8 SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria. Actualizado a la jurisprudencia*, Fundación Estudios de Derecho Administración, 2ª edición, Caracas, 2012, p. 31.

A tenor del artículo 140 del Código Orgánico Tributario de 2020[9] (COT), la Administración podrá determinar de oficio la obligación tributaria, en los siguientes supuestos:

> «1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración.// 2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud.// 3. Cuando el contribuyente debidamente requerido conforme a la ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.// 4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.// 5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.// 6. Cuando así lo establezcan este Código o las leyes tributarias, las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda».

Este tipo de determinación oficiosa o por el sujeto activo de la obligación tributaria, se puede llevar a cabo, como es ampliamente conocido, a través de los métodos sobre *base cierta*, *mixta* o *presuntiva*, siguiendo ese orden de prelación en recepción del principio constitucional de capacidad contributiva[10].

---

9 Gaceta Oficial Nº 6.507 Extraordinario, 29 de enero de 2020.

10 Así lo explica FRAGA-PITTALUGA, en relación con el ordenamiento tributario venezolano: «Ahora bien, el artículo 119 del COT establece un orden de prelación en la determinación tributaria, colocando en primer lugar la determinación sobre base cierta, es decir, aquella que se hace con apoyo de los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo. Este derecho a la determinación sobre base cierta se conecta con la garantía constitucional de la Capacidad Contributiva y con uno de los principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo, cual es el Principio de Certeza y que, según han establecido la doctrina y la jurisprudencia, obligan a los

II. LA POTESTAD (RE)CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Habiendo refrescado algunos aspectos de la determinación tributaria, en general, y de la encargada a la Administración, en particular, se podrá entender su relevancia de cara a la potestad (re)calificadora, en tanto ésta se identifica con una función que se despliega o que forma parte de aquélla. En efecto, dentro del más amplio espectro de la *aplicación del tributo*, la Administración tributaria ejerce su potestad de calificación y recalificación en el marco de su determinación tributaria, en tanto en cuanto lo que se persigue es precisamente declarar la existencia (o inexistencia) de la obligación y cuantificar su monto, lo que —necesariamente— supone actividades de calificación e interpretación jurídica, como ya advertíamos. Veamos.

1. *Previo. Sobre la calificación (e interpretación) jurídica*

En este sentido, lo primero que debe abordarse, como será razonable considerar, es qué se entiende por *calificar* en Derecho. Así, la *calificación jurídica* juega un rol de la mayor relevancia de cara a la selección de la norma aplicable a una situación concreta. Se ocupa, en general, de lo que se ha denominado como «problemas de calificación normativa y de subsunción de los hechos»[11], con lo cual se quiere precisar si se aplica una u otra

funcionarios fiscalizadores a agotar todos los recursos a su alcance para determinar con precisión, sobre datos ciertos y veraces, la renta imponible de los contribuyentes, teniendo siempre presente que su misión es la de fijar en sus justos límites la capacidad contributiva de aquéllos». FRAGA-PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración tributaria*, Fundación Estudios en Derecho Administrativo, Caracas, 1998, p. 45-46. En similar sentido, *vid*. BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización», en PARRA ARANGUREN, Fernando (Edit.), *Ensayos de Derecho administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca*, vol. I, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2004, p. 144.

11 GARCÍA AMADO, Juan Antonio, *Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias*, Eolas Ediciones, León (España), 2013, p. 29.

norma y, con ello, una u otra consecuencia jurídica[12]. De esta manera, se debe *calificar el hecho* para elegir aquella norma o conjunto de ellas que más propiamente lo contemplen, bajo las cuales han de ser subsumidos dichos hechos[13]. A otro decir: lo que se busca es delimitar la naturaleza de los hechos para precisar el régimen normativo que les sea aplicable[14].

Precisando aún más la cuestión, debe tenerse en cuenta, a propósito de la dinámica que tiene lugar entre la interpretación jurídica y la calificación fáctica, que «Junto con la interpretación, cuyo objeto son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho, la cual se encuentra "en permanente interacción con la norma"»[15]. Teniendo en cuenta lo precisado, y como podrá inferirse sin mayor dificultad, al hablarse entonces de «re-calificación» se estaría simplemente haciendo alusión a que ya ha tenido lugar una calificación previa, de ahí el empleo del prefijo «re».

2. *Generalidades sobre la potestad (re)calificadora de la Administración tributaria y su relación con la determinación de la obligación tributaria*

Aterrizando lo señalado en el contexto de la potestad de calificación y recalificación de la Administración tributaria, esto es, de su potestad (re)calificadora, plantea PÉREZ ROYO que «Esta singularidad consiste precisamente en la potestad que se

---

12 *Cf. Idem*.

13 *Cf.* GARCÍA AMADO, Juan Antonio, *El Derecho… cit.*, p. 71.

14 *Cf.* BERMÚDEZ, José Rafael, «Interpretación jurídica y calificación de los hechos. Según el Código Orgánico Tributario de 2001», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudio de la legislación actual. En homenaje a los ex-presidentes de la AVDT*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, p. 773.

15 GARCÍA NOVOA, César, «Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho español», *Thēmis. Revista de Derecho*, Nº 51, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2005, p. 160.

reconoce a la Administración de rectificar la calificación aplicada por los obligados tributarios»[16]. También, con provecho, GARCÍA NOVOA enseña que dicha «actividad recalificadora de la Administración sería consecuencia de sus posibilidades de "regularizar" la situación tributaria declarada y calificada por el contribuyente. Así, la Administración podrá "recalificar" la calificación fiscal efectuada por los particulares de los hechos o datos comunicados»[17].

De lo anterior que, refiriéndose a la calificación del hecho imponible, con rigor CHECA GONZÁLEZ explique lo siguiente: «La calificación del hecho imponible es la operación consistente en la subsunción en la norma que genérica y abstractamente define el presupuesto de hecho de los supuestos concretos y específicos que se producen en la vida real, los cuales deben ser encajados en el presupuestos ideal o normativo»[18].

Y es que, en efecto, en eso consiste. El contribuyente, al autodeterminar su obligación tributaria, *califica* ciertos hechos (concretos y específicos) y, a partir de ahí, selecciona las normas (generales y abstractas) que considera aplicables. Luego, en la determinación oficiosa conducida por la Administración tributaria, ésta *recalificaría* tales hechos (de no compartir la calificación del contribuyente) y elegiría las normas que, a su decir, resultarían aplicables para regularizar o rectificar la situación de cumplimiento del sujeto pasivo.

Precisamente por lo señalado, se permite entender que esta potestad no gozaría de mayores particularidades en atención al *objeto* de la calificación o recalificación (del propio hecho

---

16 PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson Reuters, 23ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2013, p. 264. En idéntico sentido, véase la edición más reciente de esta importante obra: PÉREZ ROYO, Fernando y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, 34ª edición, Las Rozas (Madrid), 2024, p. 297.

17 GARCÍA NOVOA, César, «Las potestades…» *cit*., p. 164.

18 CHECA GONZÁLEZ, Clement, *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 147.

imponible: eventos económicos reveladores de riqueza entrante, tenida o gastada), sino más bien en cuanto al *sujeto* encargado de la misma, esto es, el «sujeto "calificador"»[19]. En efecto, la potestad calificadora se enmarca dentro de las funciones de *aplicación del tributo* que ejerce la Administración, lo que supone su delimitación en atención a una de las manifestaciones del privilegio de autotutela, en el entendido de que la autoridad fiscal puede —por sí misma— declarar la existencia y fijar la cuantía de la obligación tributaria[20], esto es, *determinarla*.

3. *Recepción de la potestad (re)calificadora en la legislación venezolana: análisis de la cláusula general antielusiva contenida en el artículo 16 del COT*

A. *Generalidades*

En este sentido, centrando nuestra atención en la legislación doméstica, el COT establece en su artículo 16 la cláusula general antielusiva venezolana, o *general anti-avoidance rule* (GAAR). Así la disciplina el enunciado en cuestión:

---

19 GARCÍA NOVOA, César, «Las potestades…» *cit*., p. 160.

20 *Idem*. En esta misma línea, lo explican PÉREZ ROYO y CARRASCO GONZÁLEZ: «A diferencia de lo que sucede en el ámbito de las relaciones entre particulares, en el que las disputas entre las partes relativas a la calificación de un determinado contrato, o bien las suscitadas por un tercero al que dicho contrato afecta, se someten directamente al Juez; en las relaciones con la Administración tributaria, es decir, cuando el tercero afectado es la Hacienda Pública, ésta no necesita recurrir al auxilio judicial si entiende que la calificación aplicada por el obligado tributario es incorrecta y debe ser sustituida por otra. La propia Administración procederá a rectificar la calificación y a exigir el tributo conforme a la naturaleza del negocio que considera realizado (…). El juez (de lo contencioso-administrativo, no el de lo civil) intervendrá sólo en funciones de revisión de la actuación de la Administración. Consideramos conveniente concluir resaltando este punto, aunque, en realidad, no se trata más que de la manifestación del privilegio general de supremacía o auto-tutela de la Administración que impregna todo el Derecho administrativo y, como parte de él, el tributario». PÉREZ ROYO, Fernando y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M., *op. cit*., p. 297.

> «Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.// Al **calificar** los **actos o situaciones** que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, **conforme al procedimiento de fiscalización y determinación** previsto en este Código, **podrá desconocer** la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la **adopción de formas y procedimientos jurídicos**, cuando éstos sean **manifiestamente inapropiados** a la **realidad económica** perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una **disminución de la cuantía** de las obligaciones tributarias.// **Parágrafo Único**. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco» (resaltado agregado).

De la letra de esta norma se observa, como puede apreciarse, que la misma efectivamente regula la potestad de calificación de la Administración tributaria, a la cual hace referencia expresa al inicio del segundo párrafo (*«… calificar los actos o situaciones…»*). Además, se señala que tal calificación se hará en el marco del *procedimiento de fiscalización tributaria*, y que como consecuencia de su ejercicio, es posible que se *desconozcan las formas y procedimientos jurídicos (negocios)* adoptados por el contribuyente, en la medida que los mismos sean (y esto es clave) «manifiestamente inapropiados» de cara a la *realidad económica perseguida*, siempre y cuando lo estructurado por el sujeto pasivo dé lugar la *disminución* de la cuantía de sus obligaciones tributarias.

En los términos que lo explica FRAGA-PITTALUGA, la potestad de calificación y recalificación de la Administración tributaria «Se trata pues de una facultad extraordinaria que le permite desconocer lo que las formas jurídicas usadas por el

contribuyente revelan, para hurgar la verdadera operación económica encubierta por esas formas jurídicas, las cuales se presumen usadas con propósitos elusivos»[21]. De su lado, ROMERO-MUCI precisa que «La facultad administrativa en comentarios, es una traducción normativa de la doctrina de la **"divergencia"** (que no **"preferencia"**), la cual tiene por finalidad habilitar a la Administración Tributaria, para ***recalificar*** las formas empleadas por el contribuyente, cuando se presente una divergencia comprobada o una discrepancia conciente, entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, esto es, cuando el negocio realizado diverge de su causa típica con el contenido económico (**la intención jurídica <*intentio juris*> y la intención empírica <*intentio facti*>**), lo cual solo se da en el negocio simulado, indirecto y en el fiduciario»[22] (resaltados y cursivas del texto). La recalificación evidenciaría, así, la discordancia entre los *medios empleados* (forma) y *fines perseguidos* (fondo) por el contribuyente[23].

Sobre el lenguaje de la norma venezolana, debe hacerse especial mención a la expresión adjetivizada que trae de «manifiestamente inapropiados». A su propio decir, no basta con que la forma empleada carezca de cierta adecuación con el fin perseguido o, inclusive, que pueda tacharse de relativamente inapropiada; antes bien, la calificación de «manifiestamente inapropiados» en torno a los procedimientos y negocios jurídicos del contribuyente, eleva considerablemente la barra calificadora y, con ello, proporcionalmente disminuye su rango de acción, pues no toda estructura legal —lisamente— «inapropiada» podrá, de acuerdo con la letra de la ley, ser desconocida, pudiendo únicamente serlo aquéllas «manifiestamente inapropiadas».

---

21 FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos Nº 95, Caracas, 2012, p. 164.

22 ROMERO-MUCI, Humberto, *Tributación nefaria*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios Nº 156, Caracas, 2024, p. 177.

23 *Cf. Idem*.

El problema, entonces, es otro: la eminente carga subjetiva detrás de la calificación de estructura jurídica «manifiestamente inapropiada», máxime si se tiene en cuenta la —de por sí no exenta de complejidades— calificación de la forma jurídica simplemente «inapropiada» (a secas), máxime en situaciones que se esté frente a negocios jurídicos complejos, enlazados y atípicos[24]. La vaguedad denunciada se presenta, como salta a la vista, en flaco servicio a la seguridad jurídica.

B. *Finalidad*

La finalidad detrás de las cláusulas generales antielusivas, por medio de las cuales se habilita el ejercicio de la potestad calificadora, es clara: se trata de un mecanismo para combatir la *elusión fiscal*[25]. No sin razón, GARCÍA NOVOA considera que estás cláusulas son «el instrumento nuclear en el régimen jurídico de la lucha contra la elusión»[26]. Con su aplicación, se persigue *desconocer* la estructura legal empleada abusivamente para evitar la realización del hecho imponible y, con ello, *retrotraer* la situación fiscalmente relevante al momento anterior de la adopción de la forma jurídica cuestionada, teniendo lugar la verificación del hecho imponible.

C. *Condiciones de aplicación*

Volviendo al análisis integral del artículo 16 del COT, y como bien lo ha considerado FRAGA-PITTALUGA[27], es posible

---

24 Como bien lo expone FRAGA-PITTALUGA: «La verdad es que las formas jurídicas no son necesariamente adecuadas o inadecuadas en un caso dado, sobretodo en el ámbito de los negocios jurídicos innominados; existe un verdadero relativismo al respecto, salvo por lo que respecta a los casos en los que la falta de idoneidad de la forma seleccionada es grotesca y manifiesta». FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios... cit.*, p. 162.

25 *Cf.* GARCÍA NOVOA, César, «Las potestades…» *cit.*, p. 161.

26 GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 275.

27 *Cf.* FRAGA-PITTALUGA, Luis, «Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del Código Orgánico Tributario venezolano», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Nº 2, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Caracas, 2006, p. 213-219.

extraer tres *presupuestos de procedencia o aplicación* de la cláusula general antielusiva venezolana, los cuales deben estar presentes de *manera concurrente* para habilitar el ejercicio de la potestad calificadora y recalificadora de la Administración tributaria, a saber: (i) la sustanciación de un procedimiento de *fiscalización tributaria*; (ii) el carácter *manifiestamente inapropiado* de la forma jurídica empleada por el sujeto pasivo; todo lo cual debe conducir a (iii) la *disminución de la cuantía* de la obligación tributaria.

Aunque no podemos adentrarnos en mayores consideraciones sobre las distintas aristas que se dan cita en este tema (*e. g*., alcance de la calificación, libertad negocial y autonomía de la voluntad, derecho del contribuyente a ordenar sus asuntos económicos del modo fiscalmente menos oneroso[28], etc.), lo que nos alejaría demasiado de nuestro enfoque, por lo menos puede mencionarse la virtual interacción apreciable entre las cláusulas generales antielusivas y la conocida regla de cuño jurisprudencial estadounidense *substance over form*[29] (o de sustancia *económica* sobre forma *jurídica*), mediante el no menos difundido mecanismo antielusorio del *business purpose test*[30] (o examen del

---

28 «*Anyone may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes*». Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935). En traducción libre: «Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que sus impuestos sean lo más reducido posible; no se está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni tampoco existe un deber patriótico de elevar sus propios impuestos».

29 Al respecto, con especial provecho, *vid*. WARD, David A. *et al.*, «The Business Purpose Test and Abuse of Rights», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LVI, parte I, Cedam, Padova, 1985, p. 1224-1280.

30 *Cf.* GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula… cit.*, p. 217. Mecanismo sintetizado por FRAGA-PITTALUGA, en el contexto de la potestad calificadora, así: «la Administración Tributaria debe investigar si existe en la forma o procedimiento utilizado un propósito negocial o un motivo económico válido (*business purpose test*), que haya conducido a algún resultado no tributario; y por otra parte, si excluyendo el ahorro fiscal logrado, la operación tendría algún sentido» (cursivas del texto). FRAGA-

propósito de negocio), «que permite desconocer a efectos tributarios aquellas operaciones concertadas por exclusivos motivos de ahorro fiscal»[31], de ahí que cobre especial relevancia la «realidad económica» que persigue el contribuyente detrás de la operación y su prudente aplicación administrativa.

En resumidas cuentas, la Administración tributaria venezolana, al ejercer su potestad de calificación y recalificación (i) puede *desconocer* una *forma jurídica* (contrato, entidad, etc.) adoptada por el contribuyente, en la medida que (ii) la estructuración legal de la operación sea *manifiestamente inapropiada* de cara a (iii) la *realidad económica perseguida* (principio *substance over form*), siempre que (iv) se haya *disminuido el monto* de la obligación tributaria por razón de la forma jurídica empleada; todo lo cual pudiera entenderse, así, como una manifestación aplicativa del referido *business purpose test*, precisamente en el examen de la adecuación (o no) del propósito o finalidad negocial buscada (nuevamente: la «*realidad económica perseguida*») con la forma jurídica utilizada (la «*adopción de formas y procedimientos jurídicos*»), con lo que se evidencia su condición instrumental y al servicio de la función determinativa.

D. *Riesgos e inconvenientes*

Ahora bien, luego de revisar los contornos de la potestad administrativa de calificación y recalificación, las posibilidades de desconocimiento de formas jurídicas que la misma implica, y su acogida en la legislación venezolana, precisamente por no poder entenderse bajo concepto alguno como un poder

---

PITTALUGA, Luis, *Principios... cit.*, p. 170. Por su parte, para un análisis del cercano –y no menos importante–, examen del propósito principal (*principal purpose test*), *vid*. KUŹNIACKI, Błażej, «The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application», *World Tax Journal*, Mayo, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2018, p. 233-294. Disponible en: https://ssrn.com/abstract= 4728842.

31 GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula… cit.*, p. 217-218.

omnímodo[32], debe tenerse presente que son varios los riesgos y potenciales consecuencias perjudiciales para el sujeto pasivo que pueden concretarse por su aplicación.

Esto, por demás fácilmente comprensible, ya lo habría anticipado hace más de dos décadas FRAGA-PITTALUGA, a propósito de la incorporación del artículo 16 en el Código Orgánico Tributario de 2001[33] (COT/2001): «Esta norma puede considerarse como la cláusula general antielusiva de la legislación venezolana. Su propósito evidente es el combate de la elusión ilícita, por lo que su existencia es, desde ese punto de vista, plausible. Sin embargo, su aplicación práctica requiere un alto grado de sindéresis, pues no es nada difícil que a través de la misma se cometan serios abusos de autoridad, rayanos en la violación de las libertades civiles fundamentales»[34].

Se advierte, así, que uno de los problemas más notorios en el ejercicio práctico de esta potestad, es que se pretenda mediante la calificación de «manifiestamente apropiado» de un negocio jurídico la «creación administrativa» de un hecho imponible *distinto* al disciplinado por ley o que, en cercana medida, que a partir de meras presunciones (sin pruebas[35]) se replanteé el negocio del sujeto pasivo para que el mismo «cuadre» en el presupuesto del hecho imponible que la Administración desea dar por ocurrido. Resultaría paradójico,

---

32 *Cf.* OCTAVIO LEAL, José Andrés, *La realidad económica en el Derecho tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos Nº 73, Caracas, 2000, p. 76.

33 Gaceta Oficial Nº 37.305, 17 de octubre de 2001.

34 FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios... cit.*, p. 163.

35 «(…) se trata de un mecanismo a ser aplicado no sobre la base de presunciones que puedan resultar caprichosas o arbitrarias del funcionario actuante, sino que requiere de la existencia de pruebas que demuestren fehacientemente que el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, manifiestamente inadecuada frente a la realidad económica subyacente». Sentencia No. 01486 de 14.8.2007, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Publitotal 994 Servicios de Publicidad, C.A.*

por decir lo menos, que al combatir la «manipulación» de formas negociales por parte del contribuyente, termine siendo la Administración tributaria la que *manipule* la norma jurídica o la situación fáctica en el ejercicio de su potestad recalificadora[36].

[36] En las palabras de GARCÍA NOVOA: «Una cosa es que, como señala la resolución del TEAC de 28 de febrero de 1996, "puede ocurrir que en esa búsqueda el contribuyente acabe situándose en un presupuesto de hecho reconducible al hecho imponible a través de la calificación", lo que habrá de determinar la Administración "caso por caso" y siempre desde la perspectiva del sistema tributario, y otra bien distinta es que las facultades de calificación acaben funcionado como una potestad discrecional para recalificar a partir de un resultado económico, o supongan la aplicación de un régimen diferente al tipificado.// Lo que resulta de todo punto inadmisible es forzar el ámbito natural de la actividad calificadora de la Administración, con la excusa de reaccionar contra el fraude de ley, para sustituir la voluntad del legislador por el régimen tributario que la Administración estime deseable». GARCÍA NOVOA, César, «Las potestades…» *cit*., p. 166. De su lado, en la doctrina venezolana FRAGA-PITTALUGA comenta lo siguiente: «Las doctrinas del derecho tributario que propugnan el uso del poder calificador de la Administración Tributaria, introducen una nueva regla de interpretación de la ley a través de la cual se obvia o desconoce el ropaje jurídico de una operación para escudriñar su verdadera sustancia económica. Se dice que hay que ir más allá del hecho imponible y atender no al hecho jurídico que aparece tipificado por el legislador, sino más bien al hecho jurídico que realmente se configura mediante el resultado económico, que es una realidad anterior a la norma y que ha sido recogida por la ley fiscal.// El peligro de la "metodología" de la interpretación económica de la ley tributaria es que conduce a que la Administración sustituya el concepto legal del hecho imponible por el concepto económico del objeto del tributo. La Administración Tributaria queda entonces facultada para moldear las normas hasta que éstas encajen en el caso concreto, no importa cuántas contorsiones interpretativas deba sufrir la disposición correspondiente (…)// Lo cierto es que la interpretación económica de la ley tributaria en franco desconocimiento de las formas jurídicas lícitamente escogidas por el contribuyente para ejecutar sus negocios, puede conducir a una hipertrofia de los supuestos previstos en las leyes tributarias como generadores de la obligación de pagar tributos». FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios... cit*., p. 164-165.

Lo cierto es que, en uno u otro caso, la consecuencia será la misma: bien sea por *manipulación administrativa* del hecho imponible legalmente establecido, o por *manipulación administrativa* del propósito económico perseguido, se estaría *redimensionando* la obligación tributaria a cargo del contribuyente y, con ello, gravándose una capacidad contributiva superior a la legalmente exigida, como fuera en su momento advertido por la jurisprudencia[37]. Lo que termina ocurriendo en situaciones como las descritas, es la generación de un ingreso tributario indebido, por demás sujeto a repetición, entrando en juego la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria por los daños causados como consecuencia del anómalo ejercicio de la potestad calificadora.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN. LA POTESTAD (RE)CALIFICADORA Y LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

Finalmente, como ya ha sido introducido, la potestad recalificadora forma parte de las gestiones de *aplicación del tributo* por parte de la Administración, concretamente de la *determinación tributaria*, lo que —en paralelo— permite apreciar que, al poder

37 «Cierto es que existen algunos casos en que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de eludir la carga tributaria que, bajo un escenario normal, tendrían que enfrentar, y que en estas situaciones es posible que la administración tributaria aplique figuras como el denominado "abuso de las formas", y el desconocimiento del uso de formas atípicas a fin de proteger los intereses del Fisco Nacional y cuidar la efectiva y correcta aplicación de las normas tributarias, pero es importante destacar que estas herramientas deben ser utilizadas con sumo cuidado por las autoridades fiscales, a objeto de que no degeneren en arbitrariedades que vulneren el denominado principio de "economía de opción", que en materia tributaria se traduce en que ningún individuo puede ser obligado a estructurar sus negocios de la forma que le sea más gravosa desde el punto de vista fiscal». Sentencia de 11-7-2002, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Organización Sarela, C.A.*

ser oficiosamente declarada la existencia de la obligación, así como precisada su cuantía, se está ante una manifestación del *privilegio de autotutela administrativa*.

En esta misma línea, lo explican PÉREZ ROYO y CARRASCO GONZÁLEZ: «A diferencia de lo que sucede en el ámbito de las relaciones entre particulares, en el que las disputas entre las partes relativas a la calificación de un determinado contrato, o bien las suscitadas por un tercero al que dicho contrato afecta, se someten directamente al Juez; en las relaciones con la Administración tributaria, es decir, cuando el tercero afectado es la Hacienda Pública, ésta no necesita recurrir al auxilio judicial si entiende que la calificación aplicada por el obligado tributario es incorrecta y debe ser sustituida por otra. La propia Administración procederá a rectificar la calificación y a exigir el tributo conforme a la naturaleza del negocio que considera realizado (…). El juez (de lo contencioso-administrativo, no el de lo civil) intervendrá sólo en funciones de revisión de la actuación de la Administración. Consideramos conveniente concluir resaltando este punto, aunque, en realidad, no se trata más que de la manifestación del privilegio general de supremacía o autotutela de la Administración que impregna todo el Derecho administrativo y, como parte de él, el tributario»[38].

Y es que, en efecto, así es. La Administración tributaria puede, por sí misma, desconocer las formas jurídicas empleadas por el contribuyente, siempre que la estructura legal adoptada sea manifiestamente inapropiada, de cara a la realidad y finalidad económica perseguida, en la medida que, claro está, se hubiese disminuido el *quantum* de la obligación tributaria precisamente por razón de la forma jurídica utilizada.

Ello se traduce en que la potestad de recalificación se enmarca, de ello pareciera haber duda, no sólo dentro de la *función determinativa*, sino en la propia *potestad de autotutela administrativa*, al no requerir el auxilio de un tribunal a estos

[38] PÉREZ ROYO, Fernando y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M., *op. cit.*, p. 297.

fines (*heterotutela*), lo que reclama —aquí la clave— su prudente y cuidadosa utilización en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria, pues siempre estará en juego el principio (y *derecho*[39]) constitucional a la capacidad contributiva del sujeto obligado, de pretenderse un ingreso por encima de lo debido.

Caracas, 26 de enero de 2026

BIBLIOGRAFÍA

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «El procedimiento oficioso de determinación (Entre la potestad de investigación de la Administración tributaria y los derechos del contribuyente)», *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nº 176, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2024.

_____. «Las razones de la determinación tributaria. Repensando su naturaleza jurídica desde la teoría general y filosofía del Derecho», en RUIZ LÓPEZ, Domingo (Coord.), *XVIII Congreso AMDF. Facultades de las autoridades fiscales*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Ciudad de México, 2018.

AMOROS, Narciso, *Derecho tributario (Explicaciones)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963.

BERMÚDEZ, José Rafael, «Interpretación jurídica y calificación de los hechos. Según el Código Orgánico Tributario de 2001», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudio de la legislación*

[39] Derecho Nº 14 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a la igualdad tributaria y a la tributación de acuerdo con la capacidad contributiva individual. En función de ello, el contribuyente tiene derecho a ser gravado por actos, hechos o circunstancias que sean indicativos de riqueza real, efectiva y actual (exclusión de los tributos que gravan capacidad económica ficticia) y a que la cuantificación tenga en cuenta la capacidad singular manifestada por cada contribuyente». Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente _ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

actual. En homenaje a los ex-presidentes de la AVDT, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización», en PARRA ARANGUREN, Fernando (Edit.), *Ensayos de Derecho administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca*, vol. I, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2004.

CHECA GONZÁLEZ, Clement, *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, vol. II, Marcial Pons, 23ª edición, Madrid, 2004.

FRAGA-PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana Internacional - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios Nº 130, Caracas, 2021.

_____. *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos Nº 95, Caracas, 2012.

_____. «Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del Código Orgánico Tributario venezolano», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Nº 2, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

_____. *La defensa del contribuyente frente a la Administración tributaria*, Fundación Estudios en Derecho Administrativo, Caracas, 1998.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio, *Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias*, Eolas Ediciones, León (España), 2013.

GARCÍA NOVOA, César, «Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho español», *Thēmis. Revista de Derecho*, Nº 51, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2005.

_____. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

KUŹNIACKI, Błażej, «The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application», *World Tax Journal*, Mayo, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2018. Disponible en: https://ssrn.com/abstract=4728842.

MICHELI, Gian Antonio, «El procedimiento tributario de liquidación (primeras observaciones)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XXIV, Nº 114, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1974.

OCTAVIO LEAL, José Andrés, *La realidad económica en el Derecho tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos Nº 73, Caracas, 2000.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, 5ª edición, Madrid, sin año.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson Reuters, 23ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2013.

_____ y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, 34ª edición, Las Rozas (Madrid), 2024.

ROMERO-MUCI, Humberto, *Tributación nefaria*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios Nº 156, Caracas, 2024.

RUAN SANTOS, Gabriel, «La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario. (Fiscalización y determinación)», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

SAINZ MORENO, Javier, *Elementos de Derecho financiero*, tomo I, Editor Rafael Castellanos, Madrid, 1983.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria. Actualizado a la jurisprudencia*, Fundación Estudios de Derecho Administración, 2ª edición, Caracas, 2012.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich* (compilado y adaptado por Alejandro RAMÍREZ VAN DER VELDE), Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001.

WARD, David A. *et al.*, «The Business Purpose Test and Abuse of Rights», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LVI, parte I, Cedam, Padova, 1985.

JURISPRUDENCIA

Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935).

Sentencia Nº 01486 de 14.8.2007, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Publitotal 994 Servicios de Publicidad, C.A.*

Sentencia de 11.7.2002, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Organización Sarela, C.A.*