

**Julio Díaz Valez.**

**LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LA SUSTITUTIVA *IMPROPIA* PRETENDIDA EN LA «REFORMA» DE LA ORDENANZA DEL MUNICIPIO ANGOSTURA DEL ORINOCO DE 2022**

*Julio Díaz Valdez*

Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), Especialista *cum laude* en Derecho Procesal Civil. Maestrando en Filosofía (Filosofía práctica) de la UCAB. Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA) Abogado *magna cum laude*. Profesor universitario de pregrado de Derecho Tributario de UCAB Guayana, Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)

**Resumen**

El presente trabajo pretende demostrar que la declaración del impuesto sobre las actividades económicas es un acto propio del sujeto pasivo conocido como la autodeterminación de la obligación tributaria, con el objeto de dar cumplimiento al deber jurídico establecido en la ordenanza correspondiente. De modo que, cualquier modificación pretendida por la Administración Tributaria con prescindencia de los procedimientos administrativos establecidos en la Ley conculca los derechos del contribuyente.

**Palabras clave:** actividad económica, autodeterminación, obligación.

**THE MUNICIPAL BUSINESS ACTIVITIES TAX RETURN AND THE UNLAWFULNESS OF THE AMENDED TAX RETURN INTENDED IN THE "REFORM" OF THE ANGOSTURA DEL ORINOCO MUNICIPALITY ORDINANCE OF 2022**

**Abstract**

This paper intends to demonstrate that the Municipal Business Tax Return is self-assessment by the taxpayer, in order to comply with the legal duty established in the corresponding Local Law. Thus, any amendment intended by the Tax Administration without following the administrative procedures established in the Law violates the constitutional rights of the taxpayer.

**Key words:** economic activity, self-assessment, tax liability.

## **INTRODUCCIÓN**

Los Parlamentos (Poder Legislativo), fueron creados en la Edad Media, siendo una de sus principales funciones la presupuestaria: aprobar los gastos del Estado y autorizar la exigencia de los impuestos correspondientes. Los impuestos, como conquista de las quejas de los colonos de las Trece Colonias hacia las autoridades británicas, fueron creados atendiendo a ciertos procedimientos (discusión, consulta y publicidad) establecidos en una ley. Todo esto para que no se cree más tributos sin representación *No taxation without representation*.

Esta manera de crear las leyes tributarias es una distinción básica entre la Democracia y la tiranía, entre el totalitarismo y el Estado de Derecho con separación de poderes. En los Estados Democráticos, uno de los Derechos políticos que tienen los ciudadanos es la participación del pueblo en la formación, ejecución y control de la gestión pública. Este es uno de los medios necesarios para lograr el protagonismo que garantice su completo desarrollo, tanto individual como colectivo.

Lamentablemente algunas ordenanzas municipales, como la Ordenanza de «reforma» de impuesto sobre actividades económicas de industrias, comercio, servicios, o de índole similar (2022) sancionado en el Municipio Angostura del Orinoco del estado Bolívar, son incorporadas al sistema jurídico venezolano sin el debido procedimiento de discusión y consulta, lo cual de suyo subvierte los derechos de los ciudadanos en la formación de estos instrumentos jurídicos.

La Ordenanza de reforma antes referida, modifica varios aspectos sustantivos de la tributación de la actividad económica. Sin embargo, este trabajo implica uno de ellos, la declaración del impuesto sobre la actividad económica. El objeto es probar que la declaración es un acto de conocimiento y de voluntad del contribuyente, que se denomina autodeterminación de obligaciones tributarias, con el propósito de cumplir con su deber jurídico<sup>1</sup>. Por tanto, cualquier modificación pretendida a esa declaración por parte de la Administración Tributaria

---

<sup>1</sup> El deber jurídico es una situación jurídica subjetiva de desventaja activa, en tanto que se traduce en la necesidad de efectuar un comportamiento normativamente impuesto. Freddy Escobar Rozas, «Algunas cuestiones fundamentales sobre el deber jurídico» *En Derecho*, 52 (2000): 308.

**Julio Díaz Valez.**

con prescindencia de los procedimientos administrativos establecidos en la Ley conculca los derechos del contribuyente.

### **1. La Declaración del Impuesto Sobre las Actividades Económicas y la sustitutiva impropia pretendida en la «reforma» de la ordenanza del Municipio Angostura del Orinoco de 2022**

En el municipio Angostura del Orinoco del Estado Bolívar, el pasado siete (7) de julio entró en vigencia la –última– reforma de la Ordenanza de impuesto sobre actividades económicas de industrias, comercio, servicios, o de índole similar. Esta «reforma» publicada en Gaceta Municipal N° 390 del 07 de junio de 2022 derogó la ordenanza publicada en la Gaceta Municipal Ordinaria n° 013 de fecha 10 de septiembre de 2020.

La reforma apuntada tiene algunas carencias respecto al procedimiento de formación de leyes y de la publicación respectiva. Por un lado, no fue objeto de consulta,<sup>2</sup> y por el otro no incluyó en la publicación en la Gaceta Municipal –Órgano Oficial de difusión del Municipio Angostura del Orinoco del Estado Bolívar–, los preceptos legales objeto de reforma<sup>3</sup>, sino que de manera directa publicó el texto completo, i.e., las normas jurídicas reformadas y las que

---

<sup>2</sup> Cfr., Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial N° 5.908 (Extraordinaria) de fecha 19 de febrero de 2009), ex art. N° 62. // Cfr., Constitución del estado Bolívar (Gaceta Oficial del estado Bolívar (Extraordinaria) n° 90, de julio de 2001), ex art. 131 // Ley Orgánica de la Administración Pública (Gaceta Oficial n° 6.147 (Extraordinario) de fecha 17 de noviembre de 2014), ex arts. 140 y 141; este último instrumento establece la remisión del anteproyecto a la comunidad organizada, aunado al hecho que se le debe informar a la colectividad del mismo a través del portal web de la Administración y cualquier otro medio de comunicación. // Cfr., LOAP, ex art. N° 54, numeral 1, «**El Municipio ejercerá sus competencias mediante los siguientes instrumentos jurídicos: 1. Ordenanzas:** son los actos que sanciona el Concejo Municipal para establecer normas con carácter de ley municipal, de aplicación general sobre asuntos específicos de interés local. Las ordenanzas recibirán por lo menos dos discusiones y en días diferentes, deberán ser promulgadas por el alcalde o alcaldesa y ser publicadas en la Gaceta Municipal o Distrital, según el caso, y prever, de conformidad con la ley o si lo ameritare la naturaleza de su objeto, la *vacatio legis* a partir de su publicación. **Durante el proceso de discusión y aprobación de las ordenanzas, el Concejo Municipal consultará al alcalde o alcaldesa, a los otros órganos del Municipio, a los ciudadanos y ciudadanas, a la sociedad organizada de su jurisdicción, y atenderá las opiniones por ellos emitidas. (...)**»

<sup>3</sup> ex artículo 218 de la CRBV. Las leyes se derogan por otras leyes y se abrogan por referendo, salvo las excepciones establecidas en esta Constitución. Podrán ser reformadas total o parcialmente. La ley que sea objeto de reforma parcial se publicará en un solo texto que incorpore las modificaciones aprobadas. // Ley de Publicaciones Oficiales (Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela n° 20.546 de fecha 22 de julio de 1941), ex art. 5 «La Ley que sufra una reforma parcial deberá publicarse íntegramente con las modificaciones que hubiere sufrido, las cuales se insertarán en su texto suprimiendo los artículos reformados de manera de conservar su unidad. **Esta publicación deberá estar precedida por la de la Ley que hace la reforma.**» (negritas del autor)

**Julio Díaz Valez.**

quedaron incólume. El legislador sin resquicio a duda, dificultó el conocimiento los preceptos modificados.

Al respecto, en sentencia N° 2884 la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia recordó que:

...una ley de reforma es sólo la manifestación del órgano parlamentario de su decisión de modificar un texto previo, pero en la materia regulada, la ley que interesa realmente es la modificada, la cual, a partir de la publicación de la ley de reforma, varía en su contenido. Por ello, se exige que a continuación de las leyes de reforma se vuelva a imprimir la ley modificada, con todos los cambios. Por ello, quien pretenda impugnar la nueva norma deberá ejercer su recurso contra el texto modificado<sup>4</sup>.

La Ordenanza de reforma parcial, entonces, en expresión del Consejo Municipal y obediencia al artículo n° 218 de la CRBV, debe recoger e integrar en un solo texto «las modificaciones aprobadas» por la Ley de Reforma Parcial y las normas de la ley anterior no reformadas por aquella y, así debe ser remitidos al Ejecutivo Municipal a los fines de su promulgación y de su publicación en la Gaceta Municipal, en los términos que indica el artículo 5 de la Ley de Publicaciones Oficiales, i.e., en primer lugar, la Ordenanza de Reforma Parcial y, seguidamente, la Ordenanza que sea objeto de reforma parcial». Ejemplo de lo anterior es paradójicamente la Ordenanza Reformada<sup>5</sup>.

La *ordenanza de reforma* in comento, contiene al menos 11 modificaciones –relevantes– a las normas anteriores, las cuales se aprecian comparando la ordenanza reformada versus la ordenanza objeto de reforma, a saber:

- (i) Posibilidad jurídica que el Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria modifique la *declaración del impuesto* realizada por el contribuyente, a través de la emisión de una *declaración sustitutiva*, la cual deberá ser pagada dentro de los cinco (05) días continuos siguientes a su notificación

---

<sup>4</sup>Cfr., SC del TSJ, sentencia n° 2884 de fecha 04 de noviembre de 2003. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/2884-041103-00-1245.htm>

<sup>5</sup> El Concejo del Municipio Angostura del Orinoco del Estado Bolívar, cumplió con esta técnica en la Ordenanza que se derogó. Cfr. Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas del Municipio Angostura del Orinoco (Gaceta Municipal (Ordinaria) n° 013 de fecha 10 de septiembre de 2020).

Julio Díaz Valez.

- (ii) Posibilidad jurídica de realizar *correcciones inmediatas* a las declaraciones presentadas por el contribuyente sin la instauración de los procedimientos administrativos idóneos y disponibles en la propia Ordenanza. Es decir, se faculta a la Administración Tributaria modificar la autodeterminación tributaria realizada por el contribuyente con prescindencia del procedimiento de determinación de oficio<sup>6</sup>.
- (iii) Posibilidad jurídica de exigir información de terceros –propia de la determinación fiscal sobre la base presuntiva<sup>7</sup>– en el momento que realiza la pseudo-determinación, i.e., Estados de Cuentas Bancarias sin agotar el procedimiento de determinación sobre la base cierta.
- (iv) Se extiende *el plazo* para presentar y pagar la declaración de ingresos brutos de 10 a 20 días.
- (v) Se modifica *el periodo de la licencia* de actividades económicas para equipararlo al año civil. Por lo tanto, tendrá una vigencia desde su emisión hasta el 31 de diciembre de cada año, y deberá renovarse anualmente dentro del primer trimestre.
- (vi) Se incorpora como *requisito* para la actualización o renovación de la licencia de actividades económicas: i) Solvencia Única Municipal o comprobantes de cancelación de todas las obligaciones tributarias, ii) Copia de la Licencia de Actividades Económicas del Periodo Anterior, iii) Fecha de inscripción en el Registro de Información fiscal (RIF).

No fueron incluidas en la nueva redacción de la norma las *exenciones de pago* del Impuesto, aquellas actividades económicas realizadas por: i) Los vendedores ambulantes de

---

<sup>6</sup> «(...) el procedimiento de determinación tributaria que de oficio realiza la Administración tributaria, 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 este no hizo o la hizo insuficientemente». Salvador Sánchez González, *El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria* (Caracas: Editorial Torino, 2005), 35.

<sup>7</sup> El procedimiento administrativo que se realiza bajo este sistema de determinación sobre la base presuntiva solo es procedente cuando la administración tributaria no disponga de los elementos que permitan conocer de manera directa los hechos imponibles. Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 00581 de fecha 22 de abril de 2003, Caso: PABLO ELECTRONICA, C.A.

**Julio Díaz Valez.**

diarios, revistas y libros, ii) Las personas minusválidas o con discapacidad aunque estas sean eventuales, iii) Las Fundaciones y Asociaciones sin fines de lucro aun cuando los ingresos obtenidos sean utilizados para el cumplimiento de sus objetivos y no se reparta entre sus miembros, iv) Los profesionales de naturaleza civil, v) Los Servicios de educación prestados en los niveles educativos previstos por la Ley de Educación.

Además, se incorpora como *exoneraciones* del impuesto hasta el 75% del causado establecido en esta Ordenanza: Los Servicios de educación prestados en los niveles educativos previstos por la Ley de Educación. Asimismo, se adiciona a la figura de *desacato*, la omisión en la aplicación del tipo de cambio oficial establecido por el Banco Central de Venezuela, por la venta de un bien o el cobro de un servicio, cuyo ilícito será sancionado con multa de dos Petros (2 PTRS.), y con cierre temporal del establecimiento respectivo de hasta cinco (5) días hábiles. La reincidencia será penada con el doble de la sanción impuesta.

También se incorpora como obligación a *las entidades financieras* establecidas en jurisdicción del Municipio Angostura del Orinoco: 1. la exigencia de la licencia de actividades económicas para abrir cuentas bancarias que tengan asociados puntos de ventas; y 2. la remisión mensual de una relación (detallada) de las cuentas bancarias abiertas al Servicio Autónomo de la Administración Tributaria. Finalmente, se incrementaron las alícuotas en la mayoría de las actividades económicas.

Ahora bien, no obstante, la relevancia de las modificaciones señaladas, este trabajo estará circunscrito a la declaración del impuesto sobre las actividades económicas y la sustitutiva *impropia* pretendida en la «reforma» de la ordenanza del municipio Angostura del Orinoco de 2022<sup>8</sup>.

## **2. El Impuesto Sobre las Actividades Económicas (IAE).**

El ISAE es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser

---

<sup>8</sup> Publicada en Gaceta Municipal N° 390 del 07 de junio de 2022

**Julio Díaz Valez.**

vinculadas con el territorio del municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, que en el caso de las actividades industriales y comerciales implican la existencia de un establecimiento permanente<sup>9</sup>.

La *base imponible* para la determinación y liquidación del referido impuesto, está conformada por los *ingresos brutos* –efectivamente percibidos<sup>10</sup>– obtenidos por el ejercicio de las actividades industriales, comerciales o económicas de naturaleza similar que se desarrollen en el ámbito territorial del municipio, o que por su índole se consideren ejercidas en dicha jurisdicción.

El ISAE se caracteriza por ser *directo, real, periódico y territorial*. Es un impuesto *directo* pues su regulación tiene en consideración las condiciones subjetivas del contribuyente a través de estándares socioeconómicos (clasificadores de actividades, niveles mínimos de ingresos, diversidad de alícuotas, etc.) y atiende a la capacidad económica del contribuyente reflejada en diversos signos (ingresos propios, ventas, capital, exclusión de ciertas operaciones, etc.).<sup>11</sup>

Es *real* porque para su cuantificación se toma en cuenta sólo la actividad que los sujetos pasivos ejercen habitualmente, sin atender a las condiciones subjetivas de los contribuyentes para la fijación de la base imponible ni de la alícuota.

---

<sup>9</sup> Cfr. Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Gaceta Oficial n° 6.015 de fecha 28 de diciembre de 2010), ex artículo n° 218.—Se entiende por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio. Las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, se consideran establecimientos permanentes de quienes los empleen para la prestación de tales servicios.

<sup>10</sup> Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 01442 de fecha 8 de octubre de 2009, Caso: BANCO PLAZA, C.A. «...para calcular la base imponible sobre la cual debe aplicarse la alícuota del impuesto a las actividades económicas, es determinante que el “ingreso bruto” esté efectivamente recibido en el período impositivo correspondiente». <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Octubre/01442-81009-2009-2007-0194.html>

<sup>11</sup> Gabriel Ruan Santos, «Medidas tributarias expropiatorias», *Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*, (2010): 33.

**Julio Díaz Valez.**

Es un *tributo periódico* porque su determinación se verifica a través de una alícuota fija aplicada a los ingresos brutos efectivamente percibidos de la actividad que se declara mensualmente.

Es un *impuesto territorial* en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. De tal manera, para que un contribuyente sea sujeto pasivo del aludido tributo, debe existir una conexión entre el territorio del municipio exactor y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, esto es, el lugar de la fuente productora y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo<sup>12</sup>.

Por su parte, el hecho imponible, según la ley es *el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*<sup>13</sup>. Es decir, este hecho revela un índice de capacidad contributiva<sup>14</sup>

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), por su parte señala en el artículo 05 que el *hecho imponible* del ISAE, «... es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente. (...)» y así lo ha reconocido la Sala Político Administrativa (SPA) del TSJ<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 00473 de fecha 23 de abril de 2008, Caso: Comercializadora Snacks, S.R.L. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00473-23408-2008-2005-4985.HTML>

<sup>13</sup> Cfr. Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial n° 6.507 (Extraordinario) de fecha 29 de enero de 2020), artículo 36.

<sup>14</sup> Cfr., SC del TSJ, sentencia n° 301 de fecha 27 de febrero de 2007. «el hecho imponible es el presupuesto fáctico de relevancia económica (en cuanto revela un índice de capacidad contributiva) cuya realización -en principio- da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; la base imponible es la concreción cuantificada en un determinado sujeto pasivo de aquella manifestación riqueza» <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/301-270207-01-2862.HTM> // Dino Jarach, *El hecho imponible, teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, (Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 2011), 73, señala que: «Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible».

<sup>15</sup> Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 00043 de fecha 19 de enero de 2011, Caso: Banco de Venezuela. «El impuesto municipal mencionado es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del Municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, que en el caso de las actividades industriales y comerciales se reconducen a la existencia de un establecimiento permanente». <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00043-19111-2011-2010-0016.HTML>

**Julio Díaz Valez.**

De igual manera, el Municipio autónomo Angostura del Orinoco, estableció en la Ordenanza del ISAE que el hecho imponible es, el ejercicio habitual<sup>16</sup>, en o desde el municipio Angostura del Orinoco, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente.<sup>17</sup>

En sintonía con lo antes señalado, la LOPPM excluyó de la base imponible siete (7) rubros que, aun cuando son ingresos brutos, gozan de inmunidad tributaria porque no guardan relación directa con la actividad lucrativa gravada o no constituyen manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo<sup>18</sup>.

Sin embargo, contrario a lo establecido en la LOPPM<sup>19</sup> –que establece la derogatoria de todas las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales que la contravengan–, lamentablemente existen ordenanzas y/o funcionarios encargados de la recaudación que consideran gravables los ingresos excluidos de la base imponible por disposición de la LOPPM, violando en consecuencia los principios constitucionales de legalidad y el de capacidad contributiva, entre otros.

En efecto, establece el artículo 214 de LOPPM, que no forman parte de la base imponible: 1. El Impuesto al Valor Agregado, 2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal. 3. Los ajustes meramente contables en el valor de los

---

<sup>16</sup> SPA del TSJ, sentencia n° 00649 de fecha 20 de mayo de 2009, Caso: Sociedad mercantil Corporación Inlaca, C.A., versus la resolución identificada con las letras y números DA/ 1762/05 de fecha 11 de julio de 2005, dictada por el Alcalde del municipio Valencia del estado Carabobo, de fecha 20 de mayo de 2009. «... **El carácter habitual** de la actividad que desarrolla el contribuyente en el municipio de que se trate, ostenta un carácter predominante a los efectos del impuesto objeto de análisis, ya que **los proventos que puedan generar determinadas actividades aisladas o casuísticas, no podrán ser gravadas por el referido tributo por no estar conectadas con el giro comercial, industrial o de servicios para el que se encuentra autorizado un contribuyente en un determinado** ente local, en relación directa con el clasificador de actividades que contienen las Ordenanzas reguladoras del tributo.» <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00649-20509-2009-2007-0653.HTML> // Cfr., SC del TSJ, sentencia n° 1115 de fecha 10 de julio de 2008, Caso: Comercializadora Snacks, S.R.L. «...los entes locales lo relevante es el ejercicio de actividad lucrativa dentro de su jurisdicción, a fin de exigir parte de los ingresos brutos, ya que el Municipio en el que se asienta una actividad que reporta ganancias a quien la hace, debe tener derecho a participar en las mismas y, con el producto de lo recaudado, emprender obras o prestar servicios útiles a la comunidad. Por eso, todo Municipio tiene interés en fomentar la actividad económica en su territorio, sabiendo que así obtendrá también el beneficio correspondiente, que deberá trasladar a la sociedad (Vid. Sentencia de esta Sala N° 59/2004).» <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1115-100708-08-0502.HTM>

<sup>17</sup> OISAE (2022), artículo n° 4.

<sup>18</sup> ex art. 214 de la LOPPM

<sup>19</sup> Cfr., *Disposición denegatoria única de la LOPPM, 2010.*

**Julio Díaz Valez.**

activos 4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas 5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio 6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros 7. El ingreso bruto atribuido a otros municipios.

La situación anterior de lejos demuestra que dada la naturaleza y características del ISAE, es muy complejo y laborioso para que la Administración Tributaria proponga al sujeto obligado la modificación (corrección) de la declaración del impuesto con base en la realidad de los hechos, y menos que esta corrección se lleve a cabo de manera inmediata. Por lo tanto, lo legal, correcto y razonable es que la Administración Tributaria en uso de sus facultades instaure el procedimiento administrativo de fiscalización<sup>20</sup> para declarar la existencia y cuantía de la obligación. Además, así se garantiza la defensa del contribuyente frente a expresiones falsas o ilegales de la administración pública. El autor volverá sobre esto más adelante.

### **3. La declaración según la Ordenanza de ISAE en el Municipio Angostura del Orinoco del estado Bolívar.**

La declaración tributaria es un acto del contribuyente dirigido a la administración Tributaria competente para recaudar el impuesto. Su recepción –por parte de los funcionarios de la administración– no puede estar limitada por razones de tiempo<sup>21</sup> ni condicionada,<sup>22</sup> salvo la advertencia a los interesados de las omisiones e irregularidades de que estas adolezcan.

La declaración es un acto que manifiesta el *saber* y la *voluntad* de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial. Por tanto, es un acto del

---

<sup>20</sup> SPA del TSJ, sentencia n° 123 de fecha 29 de enero de 2009, Caso: Zaramella & Pavan Construction Company, S.A. «...el procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria es el instrumento por medio del cual la administración tributaria, de oficio procede a declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia...». <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00123-29109-2009-2007-0815.HTML>

<sup>21</sup> Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Región Capital, sentencia de fecha 8 de mayo de 2001, Caso: Rustiaco Caracas, S.A.

<sup>22</sup> Cfr., Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Gaceta Oficial n° 2.818 (Extraordinaria) de fecha 1° de julio de 1981), ex art. 45°, «Los funcionarios del registro que reciban la documentación advertirán a los interesados de las omisiones y de las irregularidades que observen, pero sin que puedan negarse a recibirla».

**Julio Díaz Valez.**

contribuyente<sup>23</sup> y está establecido como *deber formal* –de los contribuyentes y responsables– tanto en el Código Orgánico Tributario<sup>24</sup> como en la última reforma de la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>25</sup>.

El Código orgánico tributario (COT), del año 2020, el cual es el instrumento jurídico de aplicación supletoria en estos casos, dispone que las declaraciones o manifestaciones que se formulen presumen fiel reflejo de la verdad. –Está revestida de la presunción legal relativa (*presunción iuris tantum*) de veracidad– y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban y se tendrán como definitivas aun cuando podrán ser modificadas espontáneamente.

La administración tributaria para constatar la veracidad de las declaraciones y en todo caso, determinar la procedencia o no de la obligación tributaria, deberá crear el procedimiento de fiscalización y determinación<sup>26</sup>. El resultado del procedimiento producirá una resolución (acto administrativo), donde se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa y se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda. Aunado a lo anterior, la resolución a los fines de lograr su eficacia deberá ser notificada<sup>27</sup>. Sin el cumplimiento del procedimiento administrativo, no puede legalmente la Administración modificar la declaración del contribuyente.

La declaración del ISAE en el municipio Angostura del Orinoco, está regulada en la Ordenanza, en el título VII intitulado «De la Declaración, Determinación, Liquidación y Pago del Impuesto», contenido del artículo n° 17 a saber:

**Artículo 17:** La Declaración de Ingresos Brutos reflejará todas las actividades económicas que realice el o la contribuyente o responsable en jurisdicción del

---

<sup>23</sup> ex art. 17 de la OISAE (2022) «La Declaración de Ingresos Brutos reflejará todas las actividades económicas que realice el o la contribuyente o responsable en jurisdicción del Municipio Angostura del Orinoco (...)»

<sup>24</sup> Cfr., COT (2020), artículo n° 103, «Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de presentar declaraciones y comunicaciones: 1. No presentar las declaraciones o presentarlas con un retraso superior a un (1) año. (...)» .

<sup>25</sup> Cfr., OISAE (2022), artículo n° 21, «Los sujetos pasivos a que se refiere esta Ordenanza, deberán presentar y pagar la Declaración de Ingresos Brutos del período correspondiente, dentro de los veinte (20) días continuos del mes siguiente».

<sup>26</sup> ex artículo 157 del COT, 2020 // Cfr., ex art. 23 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos (Gaceta Oficial n° 40.549 de fecha 26 de noviembre de 2014).

<sup>27</sup> Cfr., COT (2020), artículo n° 171.

Julio Díaz Valez.

Municipio Angostura del Orinoco, independientemente que se encuentren autorizadas o no. (...)

Esta disposición constituye un reconocimiento de que la declaración es un *deber* del contribuyente, un acto de voluntad y de conocimiento, dado que es el propio sujeto pasivo el que en principio sabe que operaciones realizó y cuáles de ellas –a los fines del ISAE– son gravables en este municipio.

Sin embargo, el mismo artículo establece una especie de *pseudo-procedimiento*, que, dado sus particularidades, contraría los derechos garantizados en la Constitución y la ley. Señala la disposición que –si lo estima conveniente– el funcionario podrá *examinar, investigar, requerir*: libros y documentos para verificar la exactitud de la declaración y consecuentemente *corregirla de manera inmediata*, pero –como se aprecia en el párrafo segundo del mismo artículo– prescindiendo del procedimiento administrativo de determinación.

Artículo 17. Párrafo primero: Efectuada la declaración y pago del impuesto por parte del sujeto pasivo, el Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria, si lo estimare conveniente, *examinará* las declaraciones, realizará *investigaciones* y podrá *pedir la exhibición de los libros y de los comprobantes del contribuyente o responsable*, para verificar la exactitud de los datos suministrados o la sinceridad de las actividades realizadas y los ingresos declarados. Si se comprobare que el sujeto pasivo declaró y pagó menos impuestos a los realmente causados, **el Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria, procederá a emitir la declaración sustitutiva correspondiente** y a expedir la planilla de liquidación complementaria, la cual deberá ser pagada dentro de los cinco (05) días continuos siguientes a su notificación, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a que hubiere lugar. (Resaltado del autor)

Entonces, como se puede inferir del artículo antes transcrito, el Servicio Autónomo Municipal de la administración Tributaria (SAMATH), podrá realizar un *examen*, una *investigación* y además *requerir* de cualquier documento con el objetivo de verificar la exactitud de la declaración realizada por el contribuyente, prescindiendo –como se evidencia en el párrafo segundo del mismo artículo– del procedimiento administrativo previsto en la

Julio Díaz Valez.

Ordenanza de ISAE (2022)<sup>28</sup> y el COT (2020)<sup>29</sup> por tanto, sin la autorización (providencia Administrativa)<sup>30</sup>. Pero, es que además, ese parágrafo *in comento*, contempla una irracional facultad al SAMATH, al establecer que «el Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria, procederá a emitir la declaración sustitutiva correspondiente».

La disposición jurídica así creada, posibilita en la práctica, que aquellos «funcionarios» con fines de realizar recaudación voraz, se decanten por este *pseudo* procedimiento en vez de aquellos establecidos tanto en el COT como en la propia Ordenanza de ISAE, 2020, que por un lado evitan los *actos y lapsos* propios del cauce formal de un procedimiento *contradictorio*,

---

<sup>28</sup> ex artículo 79, «Cuando de la fiscalización practicada, resultare que un sujeto pasivo no ha efectuado las declaraciones a que está obligado por ésta Ordenanza, **cuando las mismas no contengan los datos exigidos por ellas, cuando sus datos no corresponden con los que aparezcan en la contabilidad, cuando no exhiban los libros y documentos respectivos, o no ha pagado los impuestos correspondientes, o surgieren indicios de que ha declarado una base imponible menor de la obtenida realmente, o ha realizado actividades a cuya base imponible sea de una alícuota mayor, o ha incumplido en cualquier forma a las obligaciones que le impone esta Ordenanza, el funcionario fiscal competente iniciará el procedimiento de determinación de impuestos, accesorios y multas**, de todo lo cual se dejará constancia en la respectiva Acta de Reparación, (...)» en la cual se indicará lo siguiente: a. Lugar y fecha de emisión. b. Identificación del contribuyente o responsable. c. Indicación del tributo, alcance de la verificación, documentación analizada, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible, e identificación de las actividades del sujeto pasivo dentro del Clasificador de Actividades Económicas. d. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización. e. Discriminación de los montos por concepto de tributos a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario. f. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de libertad, si los hubiere. g. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado. h. **Señalamiento del plazo para formular los descargos correspondientes**. i. El Acta de Reparación se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en el Código Orgánico Tributario. El Acta de Reparación hará de plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

<sup>29</sup> ex artículo n° 187, «Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o la procedencia de las devoluciones otorgadas conforme a lo previsto en la Sección Octava de este Capítulo o en las leyes y demás normas de carácter tributario, así como cuando proceda a la determinación a que se refieren los artículos 141, 142 y 143 de este Código, y, en su caso, aplique las sanciones correspondientes, se sujetará al procedimiento previsto en esta Sección.»

<sup>30</sup> COT (2020), artículo n° 188, «Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 190 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales. La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.»

**Julio Díaz Valez.**

legítimo y válido<sup>31</sup> y por el otro proscribire el derecho que tiene el contribuyente de contradecir la falsa-determinación realizada por el Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria, bajo la figura de una *declaración sustitutiva*, que no es otra cosa, que una declaración impropia, ya que es emitida por ellos mismos; todo esto en franca violación a las disposiciones establecidas en los artículos 26 y 49 de la CRBV<sup>32</sup>.

En efecto, la violación de los derechos y garantías antes delatados alcanza su máxima expresión con el precepto establecido en el segundo párrafo del artículo 17 de dicha Ordenanza establece:

**PARÁGRAFO SEGUNDO:** Los datos suministrados en las planillas de declaración de ISLR o planillas de declaración de IVA presentadas por el contribuyente, solo se considerarán como un indicador y que podrán servir de base para el cálculo y fijación provisional del impuesto a pagar, y para la determinación de la capacidad contributiva del contribuyente en el lapso que se declaró. Si los datos suministrados por el contribuyente en la declaración, difiere de lo establecido en esta ordenanza, *El Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria o los funcionarios que esta designe procederá a la corrección inmediata.* (Resaltado por el autor)

---

<sup>31</sup> Cfr., Luis Fraga-Pittauga, *La defensa del Contribuyente* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2021), 82. «El procedimiento administrativo pretende garantizar que el poder inmanente en toda potestad administrativa, no se ejerza de cualquier forma, en cualquier momento y en cualquier lugar, según el libre -y abusivo- arbitrio del funcionario de turno, sino cumpliendo unas formalidades previamente definidas por la ley, que propenden a que la actividad administrativa se desenvuelva de acuerdo con los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho como lo exige el artículo 141 de la Constitución y lo desarrolla, in extenso, la Ley Orgánica de la Administración Pública, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos».

<sup>32</sup> Cfr., SC del TSJ, sentencia n° 1316 de fecha 8 de octubre de 2013, Caso: Osmar Buitrago Rodríguez y Clemente José Quintero Rojo, «...a partir del momento en que se dicta un acto administrativo **írrito en ausencia absoluta de procedimiento y sin la participación del administrado cuando a éste no se le ha emplazado, genera una vulneración constitucional del derecho a la defensa y al debido proceso en los términos establecidos en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; determinando una inmediata contravención a la norma fundamental que no puede ser reparada mediante intervenciones posteriores del propio afectado.** Su obligatoria y tardía intervención por razones ajenas a su voluntad no pueden modificar, de modo alguno, ese daño que previamente se le ha ocasionado, tanto por la ausencia forzada de defensa como por la consecuencia derivada de los efectos perniciosos de un acto administrativo dotado de ejecutividad y ejecutoriedad desde el primer momento de su promulgación cuya nulidad absoluta se encuentra prevista en el referido artículo 19.4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.» <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/157249-1316-81013-2013-12-0481.HTML>

**Julio Díaz Valez.**

Cabe destacar que el párrafo único del artículo 51 de la Ordenanza de ISAE (2009)<sup>33</sup> tenía el mismo contenido que el párrafo mencionado anteriormente, pero debido a su contrariedad a derecho y violación a los principios constitucionales tributarios (como son debido proceso y el derecho a la defensa), fue muy cuestionado por las instituciones y los profesionales del área. La norma estaba redactada así:

**PARÁGRAFO ÚNICO:** Los datos suministrados en la declaración anual por el contribuyente, solo se considerarán como un indicador y que podrán servir de base para el cálculo y fijación provisional del impuesto a pagar del año siguiente, y para la determinación de la capacidad contributiva del contribuyente en el lapso que declaro, a los fines de calcular el ajuste impositivo anual. Si los datos suministrados por el contribuyente en la declaración anual, difiere del procedimiento establecido en esta ordenanza, la administración tributaria o los funcionarios que esta designe, **procederá a la corrección inmediata.** (Resaltado del autor)

Es decir, el segundo párrafo del artículo n° 17 de la Ordenanza de ISAE, 2022, constituye una *reedición* del párrafo único del artículo 51 de la Ordenanza de ISAE (2009), reanima el conflicto entre los sujetos de la relación tributaria en el Municipio.

El párrafo único del artículo 51 de la Ordenanza de ISAE (2009), y otros, fue objeto de una acción popular de nulidad, dado que, si el «funcionario» representante del órgano exactor del tributo –a su juicio–, corrige o modificaba –de manera inmediata– la declaración de ingresos brutos–, se imponía la voluntad del «funcionario» sin que la obligación haya sido determinada conforme con los procedimientos administrativos establecidos en la ley y en la Ordenanza

Así, la Administración Tributaria Municipal, subvertía el debido proceso<sup>34</sup> y se menoscaba el legítimo derecho a la defensa, que está garantizado en el CRBV en el artículo n°

---

<sup>33</sup> Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar (Gaceta Municipal (Extraordinaria) n° 0328 de fecha 23 de noviembre de 2009.

<sup>34</sup> Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 20 de fecha 4 de marzo de 2021. «...el derecho al debido proceso conjuntamente con el derecho a la defensa, constituyen garantías inherentes a la persona humana y en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos, por tal razón, no puede la Administración, en uso de su potestad sancionatoria, actuar con carácter meramente discrecional, sin observar los procedimientos establecidos normativamente. En otras palabras, no puede actuar sin la necesaria observancia de los principios constitucionales relacionados al debido

**Julio Díaz Valez.**

49. El contribuyente está en plena indefinición, pues no cuenta con oportunidad para ejercer descargos<sup>35</sup> o de alguna manera hacer uso de los mecanismos de defensa a los cuales tiene derechos.

Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta que, la *declaración impropia*, i.e., realizada por la Administración, puede ocasionar además que el contribuyente sea objeto de sanciones<sup>36</sup> y estas también sin la mediación del procedimiento debido (sanciones de plano<sup>37</sup>). Por lo que es *menester* recordar que, la calificación de una conducta como ilícito y la correspondiente sanción requieren la constatación de los hechos por parte de la autoridad administrativa, a través de *procedimientos administrativos sancionatorios* y así lo ha dejado sentado la SPA del TSJ<sup>38</sup>, al establecer que: «...la determinación del ilícito y la correspondiente sanción, requiere la verificación de la ocurrencia de los hechos por parte de la autoridad administrativa, por ser quien tiene la carga de la prueba en los procedimientos administrativos sancionatorios.»

De vuelta con la declaración sustitutiva impropia, es importante señalar que la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) en la apuntada acción de nulidad

---

proceso y a la defensa, pues ello implicaría un total menoscabo a dichos derechos, y una contravención a los postulados y principios del Estado Social de Derecho y de Justicia. En efecto, la Ley le confiere a la Administración la potestad para imponer sanciones, pero para ello, tal como se señaló, la Constitución consagra el derecho al debido proceso tanto en las actuaciones judiciales como en las administrativas, máxime si éstas son expresiones del ejercicio de la potestad sancionatoria, siendo el procedimiento una condición de suma importancia a los fines de imponer sanciones disciplinarias. Es por ello, que **el procedimiento sancionatorio constituye una verdadera garantía para el pleno ejercicio del derecho a la defensa consagrado en el artículo 49 de la Constitución**, pues implica la participación efectiva de los interesados en la defensa de sus derechos, la cual encuentra concreción en la estructura misma del procedimiento, es decir, en sus fases de acceso al expediente, alegatos, pruebas e informes. (negritas del autor). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/311368-00020-4321-2021-2017-0651.HTML>

<sup>35</sup> Cfr., COT (2020), artículo n° 198. —Vencido el plazo establecido en el artículo 195 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa...

<sup>36</sup> Cfr., Artículo n° 17. Parágrafo primero de la OISAE, 2022.

<sup>37</sup> Las sanciones de plano, están prohibida en los sistemas de normas positivas debido a las garantías procesales o «principios de legalidad procesal», exigen procedimientos previos de tramitación para imponer efectivamente las sanciones administrativas. Cfr., José Peña Solís. *La potestad sancionatoria de la administración pública venezolana*. Tribunal Supremo de Justicia Colección Estudios Jurídicos n° 10. Caracas: 2005.p. 392

<sup>38</sup> Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 00929 de fecha 3 de agosto de 2017. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) apela de la sentencia de fecha 15/04/2015, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con motivo del recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Mallas del Centro Mallacentro, C.A. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/201939-00929-3817-2017-2015-0814.HTML>

**Julio Díaz Valez.**

interpuesta respecto a la disposición re-editada de manera muy similar en el segundo párrafo del artículo n° 17 de la Ordenanza de ISAE, 2022, en principio— señaló que esta *corrección inmediata* realizada o impuesta al contribuyente, escapaba de sus competencias, porque para las actuaciones materiales de la Administración Tributaria, el contribuyente *dispone de los mecanismos judiciales ordinarios para controlar la legalidad de las actuaciones de la Administración Pública*<sup>39</sup>. Pero, advirtió (en referencia al artículo 51), la diferencia existente entre las deficiencias en cuanto al procedimiento y otra es el *elemento sustantivo* (como puede ser la base imponible). Esta es la base en la que se sustenta la interpretación de la Sala:

... debe acotarse que el artículo 51 en su párrafo único cuando se consagra la corrección inmediata se refiere a la deficiencia en cuanto al procedimiento establecido en la Ordenanza y no al elemento sustantivo del mismo, el cual se genera a través de un acta de reparo, que está regulado su procedimiento en los artículos 84 y siguientes de la Ordenanza, razón por la cual, a diferencia de lo indicado por éste la norma impugnada es clara cuando se refiere a elementos procedimentales sobre la determinación del tributo y no a la fiscalización cuantitativa del tributo, cuando expone: “(...) Si los datos suministrados por el contribuyente en la declaración anual, difiere del procedimiento establecido en esta ordenanza, la administración tributaria o los funcionarios que esta designe, procederá a la corrección inmediata” (Subrayado de la Sala).

De esta manera, se aprecia que el ser la divergencia sobre un elemento procedimental en cuanto a la determinación del tributo, éste puede ser corregido de manera inmediata por el funcionario instructor respectivo, y de considerar violados o amenazados sus derechos constitucionales, el contribuyente puede ejercer los recursos administrativos pertinentes o la acción contencioso tributaria respectiva ante el órgano jurisdiccional competente conjuntamente con el amplio catálogo de medidas cautelares disponibles a los administrados.

Sin embargo, esta parte de la sentencia, resultó —al inicio— de difícil comprensión por parte de la administración tributaria municipal, a pesar de que claramente la SC del TSJ deja establecido que la administración tributaria sí puede realizar *correcciones de manera inmediata*, en tanto y en cuanto estas se refieran a errores u omisiones de carácter procedimentales, porque, las modificaciones **al elemento**

---

<sup>39</sup> SC del TSJ, sentencia n° 278 de fecha 29 de abril 2014, Caso: Julio César Díaz y otros, versus Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del estado Bolívar, publicada en la Gaceta Municipal Extraordinaria n.° 0328 del 23 de noviembre de 2009. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038.HTML>

**sustantivo llamado también el hecho imponible<sup>40</sup>**, deben ventilarse a través de un procedimiento que finaliza con el acta de reparo, el cual estaba regulado en los artículos 79<sup>41</sup> y siguientes de la Ordenanza objeto de acción popular de nulidad y en los arts. 187 al 193<sup>42</sup> del COT-2014<sup>43</sup>. (Resaltado del autor)

En la sentencia de la SC del TSJ N° 278 que se comenta, la Magistrada Carmen Zuleta de Merchán salvó su voto por considerar que en ellas existen falencias con respecto al párrafo único del artículo 51 de la referida Ordenanza y señaló que esta normativa debió ser anulada, por ser excesivamente invasiva de los derechos constitucionales de los contribuyentes. Ahora bien, dado su relevancia y pertinencia a continuación se transcribe en extenso el voto salvado.

... la Ordenanza objeto de impugnación tiene serias deficiencias con respecto a la forma como se practica el cómputo del impuesto, por cuanto la normativa permite prescindir de las informaciones presentadas por el contribuyente, fungiendo las mismas como un mero indicativo para la estimación de la base imponible.

A modo de ejemplo, el Código Orgánico Tributario –que si bien es de aplicación supletoria para los Estados y Municipios- delimita correctamente (arts. 130 y ss. [hoy arts. 140 y ss]) la modalidad del cálculo del impuesto en atención a las denominadas base cierta y base presuntiva. Se hace esta acotación por cuanto en materia tributaria general el cálculo sobre base presunta solamente procede cuando

<sup>40</sup> Dino Jarach. *El hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo* 2011, 16, «...conjunto de normas jurídicas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo»

<sup>41</sup> Artículo 79: Cuando de la fiscalización practicada, resultare que un sujeto pasivo no ha efectuado las declaraciones a que está obligado por ésta Ordenanza, cuando las mismas **no contengan los datos exigidos por ellas, cuando sus datos no corresponden con los que aparezcan en la contabilidad**, cuando no exhiban los libros y documentos respectivos, o no ha pagado los impuestos correspondientes, **o surgieren indicios de que ha declarado una base imponible menor de la obtenida realmente**, o ha realizado actividades a cuya base imponible sea de una alícuota mayor, o ha incumplido en cualquier forma a las obligaciones que le impone esta Ordenanza, **el funcionario fiscal competente iniciará el procedimiento de determinación de impuestos**, accesorios y multas, de todo lo cual se dejará constancia en la respectiva Acta de Reparación...”

<sup>42</sup> Cfr., COT (2020), artículo n° 193. —Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación...»// Cfr., SPA del TSJ, sentencia n° 01368 de fecha 01 de agosto de 2007, Caso: Corporación Eurocars, C.A., que señaló: «...Tal exigencia consiste, y así lo ha sostenido innumerable jurisprudencia de esta Máxima Instancia, en la necesidad de que los **actos que la Administración emita deberán señalar, en cada caso, el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a la decisión, de manera que el administrado pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron tal acto, permitiéndole oponer las razones que crea pertinentes a fin de ejercer su derecho a la defensa**. Serán inmotivados los actos administrativos, en aquellos casos en los cuales los interesados quedan impedidos para conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron las bases o motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión.»

<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/01368-1807-2007-2006-1102.HTML>

<sup>43</sup> ex artículos nros. 187 al 193 del COT-2020.

el contribuyente, de manera artera o involuntaria, oculta datos de información para la determinación del monto del pago.

En el presente caso, no se comparte el contenido del párrafo único del artículo 51, por establecer que, independientemente de la información suministrada por el contribuyente, el Municipio elaborará su propia determinación (“...los datos suministrados en la declaración anual por el contribuyente, solo se considerarán como un indicador y que podrán servir de base para el cálculo y fijación provisional del impuesto a pagar del año siguiente...”), esta preposición normativa es fallida constitucionalmente toda vez que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el único que puede, dentro de su margen de libertad, determinar cuál es su verdadero ingreso bruto (entendido como base imponible) lo que abarca tanto el total de lo obtenido, como el procedimiento a partir de la cual, dicho resultado arroja posteriormente el pago del impuesto.

No puede el Fisco local implementar una norma que decida libremente si la cantidad definitiva arrojada por el sujeto pasivo, y los mecanismos para computarla, son correctos o no para así luego proceder a modificar cualquier aspecto de la declaración que éste aporta para fijar una cantidad a sufragar en los términos que ella misma considere. Solo cuando existen discrepancias, la Administración Fiscal sí tiene el derecho de llevar a cabo (sic) el procedimiento de fiscalización (en el cual el administrado podrá defenderse presentado todas las documentaciones en las que sostiene haber cumplido cabalmente con todos los aspectos del tributo), donde analizará si hubo estricto apego a las normas contables (aquellas relacionadas con la procedimentalización para el cálculo del impuesto), así como de los resultados obtenidos, siendo la última decisión la que es factiblemente analizable en el contencioso tributario.

En opinión de quien suscribe el presente voto, el Fisco local no puede constreñir a priori la manera como el administrado determine el tributo, objetándole y rechazándole la declaración sobre la cual procede al pago. Establecer un impedimento de esta índole generaría indirectamente –así sea por un cuestionamiento procedimental en la estimación- que deba “pagar primero y reclamar después” (solve et repete), tan cuestionado en la doctrina fiscal.

El criterio establecido en el fallo también incurre en otra deficiencia al concluir que los únicos aspectos que puede el Fisco local cuestionar y refrenar el sufragio del tributo es cuando se presente inconexidades de índole procedimental por cuanto las mismas no inciden en los otros aspectos del impuesto. Resulta lógico indicar, que si se cuestiona el procedimiento de determinación bajo las normas contables, el efecto inmediatamente posterior es un cambio matemático de la cantidad a pagar, siendo un elemento que el Fisco no puede modificar directamente, sino que debe realizar los procedimientos de fiscalización y determinación correspondientes –con las defensas expuestas por el contribuyente- para así cuando su decisión tenga carácter de título ejecutivo, proceder a exigir el pago de manera conjunta con las multas e intereses que diera lugar.

En atención a la anterior consideración, se estima que la presente decisión debió estimar la intromisión que representa la norma sobre los derechos fundamentales

**Julio Díaz Valez.**

de los contribuyentes, por lo que la disposición debió anularse, y no salvaguardar la misma asumiendo que esa incidencia solo es permisible sobre el “diferimiento del procedimiento establecido en la ordenanza”, pues pueden existir discrepancias de esta índole entre el destinatario pasivo y el Fisco local que potencialmente tendrían ser resueltas ante los tribunales contenciosos tributarios. Por tanto, no puede conferirse normativamente ese poder por ser excesivamente invasivo de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Como consecuencia de la sentencia proferida por la SC del TSJ, el Consejo Legislativo Municipal reformó la Ordenanza de ISAE y en ella proscribió la figura de *corrección inmediata* establecida artículo nº 51 desde la ordenanza de 2009 y 2014. De modo que esa figura quedo expulsada del sistema jurídico municipal, a partir de la reforma de la Ordenanza del año 2018<sup>44</sup>, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 20º: Los sujetos pasivos a que se refiere esta Ordenanza deberán presentar deberá presentar a través de medios físicos o electrónicos la Declaración de Ingresos Brutos Mensualmente, sobre la base del cien (100%) de los ingresos brutos percibidos en el mes inmediatamente anterior, dentro de los DIEZ (10) primeros días continuos del siguiente mes, por cada una de la actividades o ramos a que se refiere el Clasificador de Actividades Económicas, y en las oficinas receptoras u otros canales que establezca el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria de Heres (SAMATH).

PARÁGRAFO PRIMERO: El pago deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración. Los pagos realizados fuera de la fecha indicada en este Parágrafo, incluso los provenientes de ajustes y reparos se consideraran (sic) extemporáneos y generaran los intereses moratorios y sanciones previstos en esta Ordenanza.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los contribuyentes que tengan un ejercicio inferior al mes de actividad para la fecha al que estén obligados a presentar la declaración jurada, la formularán abarcando el lapso comprendido desde el día de su instalación hasta el último día del mes correspondiente.

PARÁGRAFO CUARTO: La obligación de la declaración de ingresos brutos mensual establecida en este artículo se aplicará igualmente, en los casos en que el titular de la Carta Patente o Licencia Provisional sea objeto de alguna exoneración u otro beneficio fiscal, respecto de la declaración de la base imponible.

(...)

No obstante, lo anterior, en la actualidad se *reedita* el artículo 51 de la OISAE (2009) derogada y se incorpora en el segundo párrafo del artículo 17 de la *reforma* OISAE (2022), la

---

<sup>44</sup> Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (Gaceta Municipal (Extraordinaria) nº 188 de fecha 27 de noviembre de 2018).

Julio Díaz Valez.

posibilidad de que, en los casos que la declaración realizada por el contribuyente, difiera –a juicio del «funcionario»– de lo establecido en esta ordenanza: «*El Servicio Autónomo Municipal de la Administración Tributaria o los funcionarios que esta designe procederá a la corrección inmediata*».

La OISAE, (2022), Sancionada –sin discusión, participación ni justificación–, plantea la posibilidad de que el funcionario viole el debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, al tiempo que probablemente estimulará las arbitrariedades con fines recaudatorios, lo cual –por cierto– puede configurar un delito penal conforme a lo establecido en Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley contra la corrupción<sup>45</sup> (ex art. 76)<sup>46</sup>.

Es decir, la Administración tributaria con esta manera irracional de determinar la obligación tributaria de manera irracional sin la instauración del procedimiento administrativo, pretende emitir e imponer una declaración sustitutiva y exigir el pago resultante al contribuyente en un plazo tan solo de cinco (5) días.

Sin embargo, el contribuyente, como bien lo ha sostenido la Magistrada de la SC del TSJ Zuleta de Merchán en la sentencia n° 278 de fecha 29 de abril de 2014, es el único que puede dentro de su margen de libertad, determinar cuál es su verdadero ingreso bruto (entendido como base imponible) lo que abarca tanto el total de lo obtenido, como el procedimiento a partir del cual, dicho resultado arroja posteriormente el pago del impuesto.

Ciertamente, la administración tributaria dispone de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>47</sup>. No

---

<sup>45</sup> Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley contra la corrupción (Gaceta Oficial n° 6.699 (Extraordinaria) de fecha 2 de mayo de 2022).

<sup>46</sup> Artículo 76. La *funcionaria* pública o *funcionario* público que arbitrariamente exija o cobre algún impuesto o tasa indebidos, o que, aun siendo legales, **emplee para su cobranza medios no autorizados por la ley, será penada** o penado con prisión de un (1) mes a un (1) año y multa de hasta el veinte por ciento (20%) de lo cobrado o exigido.

<sup>47</sup> ex art. 137 del COT, 2020: Artículo 137. La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente: 1. Practicar fiscalizaciones las cuales se autorizarán a través de providencia administrativa. Estas

**Julio Díaz Valez.**

obstante, si la declaración del contribuyente ofrece dudas u opera cualquiera de las circunstancias previstas en la ley, entonces, puede instaurar el procedimiento administrativo de fiscalización y determinación, y en el marco de él determinar de oficio la obligación tributaria sobre la base cierta o presuntiva según las circunstancias<sup>48</sup>.

---

fiscalizaciones podrán efectuarse de manera general sobre uno o varios períodos fiscales, o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible. 2. Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. 3. Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general. 4. Requerir a los contribuyentes, responsables y terceros que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes. 5. Practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, en cualquier lugar del territorio de la República Bolivariana de Venezuela. 6. Recabar de los funcionarios o empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones. 7. Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, y tomar las medidas necesarias para su conservación. A tales fines se levantará un acta en la cual se especificarán los documentos retenidos. 8. Requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software, sin importar que el procesamiento de datos se desarrolle con equipos propios o arrendados, o que el servicio sea prestado por un tercero. 9. Utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos contenidos en los equipos informáticos de los contribuyentes o responsables, y que resulten necesarios en el procedimiento de fiscalización y determinación. 10. Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija conforme las disposiciones de este Código, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la Administración Tributaria, cuando éste se encuentre en poder del contribuyente, responsable o tercero. 11. Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones, y que se vinculen con la tributación. 12. Practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables. Para realizar estas inspecciones y fiscalizaciones fuera de las horas hábiles en que opere el contribuyente o en los domicilios particulares, será necesario orden judicial de allanamiento de conformidad con lo establecido en las leyes especiales, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de solicitada, habilitándose el tiempo que fuere menester para practicarlas. 13. Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario o de cualquier fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones y ello fuere necesario para el ejercicio de las facultades de fiscalización. 14. Tomar posesión de los bienes con los que se suponga fundadamente que se ha cometido ilícito tributario, previo el levantamiento del acta en la cual se especifiquen dichos bienes. 15. Adoptar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código.

<sup>48</sup> ex artículo 34 Ley de Simplificación de Trámites Administrativos: El control posterior comprende la verificación y el seguimiento que realiza la Administración Pública a las declaraciones formuladas por las personas interesadas o su representante, con el objeto de identificar y corregir posibles desviaciones, abusos o fraudes. Este control se ejecutará de forma permanente, sin que implique la paralización de la tramitación del expediente respectivo, ni gasto alguno para las personas interesadas. Las autoridades encargadas de la prestación de los servicios serán responsables de asegurar el control posterior.

**Julio Díaz Valez.**

Implementar un *pseudo procedimiento* con el propósito de recaudar impuestos a toda costa, puede conducir al sujeto pasivo destinatario de la «declaración sustitutiva» emitida por la Administración Tributaria, a una situación gravosa –pagar más de lo debido– y sin garantía del debido proceso, puesto que de esa manera lo más seguro es que el contribuyente claudique ante las pretensiones del ente exactor.

## **CONCLUSIONES**

La declaración del ISAE es un acto de voluntad y de conocimiento que realiza el contribuyente conforme a la ley. Esto en virtud, de que es el único que tiene la capacidad técnica inmediata, de auto-determinar su obligación tributaria y declararla en el ejercicio pleno de su derecho constitucional de libertad.

La capacidad técnica para declarar el ISAE, es dada por un lado, como expresión del cumplimiento de otros deberes formales exigidos en las leyes tributarias, *p.e.*, registros de operaciones contables en los libros oficiales y auxiliares de contabilidad y por el otro, del conocimiento de la base imponible de este impuesto, constituido por aquellos ingresos brutos gravables y efectivamente percibidos, los cuales no necesariamente tienen coincidencia con aquellos reportados en otras declaraciones de impuesto cuyo control y recaudación le corresponde a la Administración Tributaria Nacional: Impuesto Sobre la Renta, e Impuesto al Valor Agregado.

En el *procedimiento administrativo*, la fiscalización (investigación, averiguación, examen) sirve a un doble propósito: (i) que el procedimiento administrativo encauce de manera organizada y racional, el ejercicio de las potestades administrativas, y así se cumpla el objetivo establecido en la ley. (ii) el procedimiento administrativo se presenta como una garantía del sujeto obligado (contribuyente), que evita las arbitrariedades, el abuso de poder, y las veleidades del funcionario.

La declaración del ISAE es un deber del sujeto obligado, como lo establece la OISAE, por tanto, la propuesta de una corrección inmediata en el marco de una figura de declaración

sustitutiva expedida por la Administración es un intento de burlar el estado de Derecho y con él la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa.

## **Bibliografía**

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinari n° 5.908 de fecha 19 de febrero de 2009).

Constitución del estado Bolívar. (Gaceta Oficial del estado Bolívar Extraordinaria n° 90 de julio de 2001).

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos (Gaceta Oficial n° 40.549 de fecha 26 de noviembre de 2014).

Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario. (Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020).

Fraga-Pittaluga, Luis. *La defensa del contribuyente*. Vol. Serie Estudios n° 130. Caracas: Editorial jurídica venezolana, 2021.

González, Salvador Sánchez. *El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria*. Caracas: Editorial Torino, 2005.

Jarach, Dino. *El hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Tercera edición. Argentina: AbeledoPerrot, 2011.

Ley de Publicaciones Oficiales. (Gaceta Oficial de los Estados unidos de Venezuela n° 20.546 de fecha 22 de julio de 1941).

Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Contra la Corrupción. (Gaceta Oficial n.° 6.699 Extraordinario de fecha 02 de mayo de 2022).

Ley Orgánica de la Administración Pública (Gaceta Oficial n° 6.147 Extraordinario de fecha 17 de noviembre de 2014).

Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (Gaceta Oficial n° 6.015 de fecha 28 de diciembre de 2010).

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (Gaceta Oficial n° 2.818 Extraordinaria de fecha 01 de julio de 1981).

Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Angostura del Orinoco del Estado Bolívar. (Gaceta Municipal Ordinaria n° 390 de fecha 07 de junio de 2022).

**Julio Díaz Valez.**

Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar. (Gaceta Municipal Extraordinaria n° 188 de fecha 27 de noviembre de 2018).

Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar. (Gaceta Municipal Extraordinaria n° 0328 de fecha 23 de noviembre de 2009).

Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar. (Gaceta Municipal Ordinaria n° 013 de fecha 10 de septiembre de 2020).

Rojas, Freddy Escobar. «Algunas Cuestiones Fundamentales en Torno al Deber Jurídico.» *En Derecho*, n° 52 (2000): 308. <https://cupdf.com/document/algunas-cuestiones-fundamentales-sobre-el-deber-juridico.html?page=5>

Santos, Gabriel Ruan. «Medidas tributarias expropiatorias.» *Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)* n° 126 (2010): 33.

Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Región Capital: Sentencia de fecha 08 de mayo de 2001. Caso: Rustiaco Caracas, S.A.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia n° 1115 de fecha 10 de julio de 2008. Caso: Comercializadora Snacks, S.R.L. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1115-100708-08-0502.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 123 de fecha 29 de enero de 2009. Caso: Zaramella & Pavan Construction Company, S.A. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00123-29109-2009-2007-0815.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia n° 1316 de fecha 08 de octubre de 2013. Caso: Osmar Buitrago Rodríguez y Clemente José Quintero Rojo. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/157249-1316-81013-2013-12-0481.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia n° 278 de fecha 29 de abril de 2014. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia n° 2884 de fecha 04 de noviembre de 2003. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/2884-041103-00-1245.htm>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia n° 301 de fecha 27 de febrero de 2007. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/301-270207-01-2862.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 00043 de fecha 19 de enero de 2011. Caso: Banco de Venezuela. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00043-19111-2011-2010-0016.HTML>

**Julio Díaz Valez.**

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 00473 de fecha 23 de abril de 2008. Caso: Comercializadora Snacks, S.R.L. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00473-23408-2008-2005-4985.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 00581 de fecha 22 de abril de 2003. (Caso: PABLO ELECTRONICA, C.A.).

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 00649 de fecha 20 de mayo de 2009. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00649-20509-2009-2007-0653.HTML>.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 00929 de fecha 3 de agosto de 2017. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Vs. Mallas del Centro Mallacentro, C.A. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/201939-00929-3817-2017-2015-0814.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 01368 de fecha 01 de agosto de 2007. Caso: Corporación Eurocars, C.A. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/01368-1807-2007-2006-1102.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 01442 de fecha 08 de octubre de 2009. Caso: BANCO PLAZA, C.A. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Octubre/01442-81009-2009-2007-0194.html>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia n° 20 de fecha 04 de marzo de 2021. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/311368-00020-4321-2021-2017-0651.HTML>