

COVID-19 y determinación tributaria

COVID-19 and tax assessment

Serviliano ABACHE CARVAJAL[§]

Resumen: En la primera parte del estudio, se repasa brevemente el concepto del procedimiento de determinación tributaria y sus modalidades por el sujeto, para delimitar el alcance o ámbito procedimental de ejercicio del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*. En la segunda parte, se apela a la teoría de los enunciados jurídicos para caracterizar como norma práctica la contentiva del indicado *derecho subjetivo* regulado en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario, el cual es caracterizado como una «pretensión justificada», explicando a su vez la correlación «deber-derecho» y su relevancia en la situación bajo análisis. Luego, se analiza la norma práctica contenida en el numeral 3° del artículo 10 del Código Orgánico Tributario y la norma no práctica que contiene las definiciones legales de «días inhábiles» establecidas en el mismo artículo 10 del Código, delimitando el sentido de sus tres supuestos, a propósito de la declaratoria del «Estado de Alarma» y las Circulares N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 y N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 dictadas por la Superintendencia Nacional de Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN), para habilitar la aplicación de las normas prácticas y el ejercicio del

[§] Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica*, Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente*, Universidad de Alicante, España. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, España. Profesor de Postgrado en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello. Profesor de Pregrado de Argumentación Jurídica, Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de Número, Consejo Directivo y Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Representante Titular por Venezuela al Directorio, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la «Reseña de Fiscalidad Sudamericana» de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio *Doxa* de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante, España.

indicado derecho del contribuyente. Finalmente, a modo de conclusión precisamos la extensión de los ámbitos de ejercicio del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, y su corolario lógico: los supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria.

Palabras clave: Procedimiento de determinación tributaria, autodeterminación, determinación mixta, determinación de oficio, determinación judicial, determinación recursiva, procedimientos de primer grado (constitutivos), procedimientos de segundo grado (recursivos), COVID-19, pandemia, Estado de Alarma, teoría de los enunciados jurídicos, normas prácticas, normas no prácticas, derechos del contribuyente, derecho subjetivo, pretensión justificada, deber, derecho a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, días hábiles, días inhábiles, prórrogas automáticas, plazos, términos, declaración, liquidación, Código Orgánico Tributario.

Abstract: In the first part of the paper, the concept of the tax assessment procedure and its subjective modalities are briefly reviewed, to delimit the procedural scope of exercise of the *taxpayer's right that all assessment action is carried out in working days and hours*. In the second part, the theory of legal norms is used to characterize as a practical norm the one that contains the indicated *right* regulated in article 162 of the Organic Tax Code, which is characterized as a «justified claim», explaining in turn the «obligation-right» correlation and its relevance in the situation under analysis. Then, the practical norm contained in numeral 3 of article 10 of the Organic Tax Code and the non-practical norm that contains the legal definitions of «non-working days» established in the same article 10 of the Code are analyzed, delimiting the meaning of its three cases, regarding the Alarm State declaration and Rulings N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 and N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 issued by the National Superintendence of Institutions of the Banking Sector (SUDEBAN), to enable the application of the practical norms and the exercise of the indicated taxpayer's right. Finally, as our conclusion, we specify the extension of the areas of exercise of the *taxpayer's right that all assessment action is carried out in working days and hours*, and its logical corollary: the cases of automatic extensions of the periods and terms of the tax assessment procedures.

Keywords: Tax assessment procedure, self-assessment, mixed assessment, ex-officio assessment, judicial assessment, recursive assessment, first degree procedures (constitutive), second degree procedures (recursive), COVID-19, pandemic, Alarm State, theory of legal norms, practical norms, non-practical norms, taxpayer's rights, rights, justified claim, obligation, right that all assessment action is carried out in working days and hours, working days, non-working days, automatic extensions, periods, terms, declaration, liquidation, Organic Tax Code.

Sumario: 0. Introducción. PRIMERA PARTE. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA. CONCEPTO Y MODALIDADES POR EL SUJETO. 1. Concepto del procedimiento de determinación tributaria. 2. Modalidades por el sujeto del procedimiento de determinación tributaria. 2.1. Autodeterminación o por el sujeto pasivo. 2.2. Determinación mixta o por ambos sujetos. 2.3. Determinación oficiosa o por el sujeto activo. 2.4. Determinación judicial o por el órgano jurisdiccional. SEGUNDA PARTE. COVID-19 Y EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A QUE TODA ACTUACIÓN DETERMINATIVA SE REALICE EN DÍAS Y HORAS HÁBILES. 3. Las normas prácticas y no prácticas en la teoría de los enunciados jurídicos. Una breve (pero importante) distinción analítica. 4. El *derecho* (o «pretensión justificada») *del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, establecido en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario: un enunciado jurídico práctico que guía la *conducta determinativa*. 4.1. El *derecho subjetivo* como «pretensión justificada» y la *correlación* «deber-derecho». 4.2. El artículo 162 del Código Orgánico Tributario como enunciado jurídico práctico, el *derecho subjetivo* (o «pretensión justificada») *del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles* que establece, y la *correlación* «deber-derecho» que supone. 5. El artículo 10 del Código Orgánico Tributario y las definiciones legales de «días inhábiles» contenidas en su párrafo único: un enunciado jurídico práctico y no práctico de especial relevancia. 5.1. Análisis general del artículo 10 del Código Orgánico Tributario: el cómputo de plazos y términos. 5.2. Análisis particular del párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario: las definiciones legales de «días

inhábiles». 5.2.1. Días declarados feriados (*autodeterminación, determinación mixta, determinación oficiosa y recurso jerárquico*). 5.2.2. Días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público (*determinación mixta, determinación oficiosa y recurso jerárquico*). 5.2.3. Días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público (*autodeterminación*). **6. La declaratoria del «Estado de Alarma» y las Circulares N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 y N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 de la SUDEBAN, como concreción de una de las definiciones legales de «días inhábiles» que establece el enunciado jurídico no práctico.** 7. A modo de conclusión. La extensión procedimental de los ámbitos de ejercicio del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, y su corolario lógico: los supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria.

0. Introducción

El retropróximo 13 de marzo de 2020 se dictó el Decreto N° 4.160¹, mediante el cual se declaró el «Estado de Alarma»² para atender la emergencia sanitaria generada por el COVID-19 (acrónimo en inglés de *coronavirus disease 2019*) en el territorio nacional, con ocasión a la declaratoria del 11 de marzo de 2020 de pandemia por parte de la Organización Mundial de la Salud, que ha obligado a la mayoría de los países —como es suficientemente conocido, por lo que no profundizaremos en este aspecto— a declarar medidas de aislamiento social, cuarentena, estados de emergencia sanitaria y de higiene e, inclusive, acciones económicas en virtud del impacto que ha producido la propagación del virus en los distintos sectores productivos.

En este sentido, Venezuela no es la excepción, por lo que en el denominado Decreto de declaratoria de «Estado de Alarma» —y en las demás regulaciones dictadas posteriormente³— se han implementado medidas de distanciamiento social, lo que supone

¹ Publicado en Gaceta Oficial N° 6.519 Extraordinario, 13 de marzo de 2020; prorrogado por treinta días el 12 de abril de 2020, mediante Decreto N° 4.186 publicado en Gaceta Oficial N° 6.528 Extraordinario, de esa misma fecha; y al margen del contenido formal del recién dictado Decreto N° 4.198 publicado en Gaceta Oficial N° 6.535 Extraordinario, 12 de mayo de 2020, éste no «declaró», sino materialmente *prorrogó* —una vez más— por treinta días adicionales el «Estado de Alarma», evidenciándose la *manipulación semántica de dominación* del discurso normativo del mismo, pretendiendo alterar la realidad con el lenguaje empleado a fines de soslayar el artículo 338 de la Constitución (publicada inicialmente en Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpresa posteriormente con algunas «correcciones» en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000, cuya primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009), conforme con el cual: «Podrá decretarse el estado de alarma cuando se produzcan catástrofes, calamidades públicas u otros acontecimientos similares que pongan seriamente en peligro la seguridad de la Nación o de sus ciudadanos y ciudadanas. **Dicho estado de excepción durará hasta treinta días, siendo prorrogable hasta por treinta días más**» (resaltado agregado).

² Para varias críticas sobre el mismo, *vid.* BREWER-CARÍAS, Allan R., «El decreto del estado de alarma en Venezuela con ocasión de la pandemia del coronavirus: inconstitucional, mal concebido, mal redactado, fraudulento y bien inefectivo», en <https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2020/04/Brewer.-El-estado-de-alarma-con-ocasi%C3%B3n-de-la-pandemia-del-Coronavirus.-14-4-2020-1.pdf>.

³ En orden cronológico, las principales medidas a nivel nacional han sido las siguientes: (i) Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 dictada por la Superintendencia Nacional de Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN), titulada «Continuidad del servicio bancario en línea durante el estado de alarma», 15 de marzo de 2020, disponible en <https://twitter.com/SudebanInforma/status/1239288994061586437?s=20>; (ii) Decreto N° 4.166, mediante el cual «Se exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Importación y Tasa por Determinación del Régimen Aduanero, así como cualquier otro impuesto o tasa aplicable de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, a las importaciones definitivas de bienes muebles corporales (mascarillas, tapabocas y otros insumos relacionados) realizadas por los Órganos y Entes de la Administración Pública Nacional, destinados a evitar la expansión de la pandemia Coronavirus (COVID-19), que en él se señalan», publicado en Gaceta Oficial N° 41.841, 17 de marzo de 2020; (iii) Comunicado S/N dictado por el Instituto Nacional de Aeronáutica Civil (INAC), mediante el cual «informa al pueblo venezolano que desde este 17 de marzo, se restringen las operaciones aéreas de Aviación General y Comercial, hacia y dentro de la República Bolivariana de Venezuela», 17 de marzo de 2020, disponible en <https://www.instagram.com/p/B92ENpAHS2Q/?igshid=xocsw5k62zhg> y en https://twitter.com/IAIM_VE/status/1239981846106079233?s=19; (iv) Resolución N° 001-2020 dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), mediante la cual se establece que «Ningún Tribunal despachará desde el lunes 16 de marzo hasta el lunes 13 de abril del 2020, ambas fechas inclusive», 20 de marzo de 2020, disponible en <https://www.facebook.com/notes/tribunal-supremo-de-justicia/tsj-garantiza-continuidad-del-servicio-de-administraci%C3%B3n-de-justicia-durante-el-/2849828871791565/>; (v) Decreto

la suspensión o paralización de actividades —en general— de los sectores público y privado, cuestión que apareja diversas consecuencias jurídicas⁴, entre otras, las relativas al

N° 4.167, denominado «Decreto N° 1 en el marco del Estado de Alarma para atender la emergencia sanitaria del coronavirus (COVID-19), por medio del cual se ratifica la inamovilidad laboral de las trabajadoras y trabajadores del sector público y privado», publicado en Gaceta Oficial N° 6.520 Extraordinario, 23 de marzo de 2020; (vi) Decreto N° 4.168, denominado «Decreto N° 02 en el marco del Estado de Alarma para atender la emergencia sanitaria del coronavirus (COVID-19), por medio del cual se dictan las medidas de protección económica que se mencionan», publicado en Gaceta Oficial N° 6.521 Extraordinario, 23 de marzo de 2020; (vii) Decreto N° 4.169, denominado «Decreto N° 03 en el marco del Estado de Alarma para atender la emergencia sanitaria del coronavirus (COVID-19), por medio del cual se suspende el pago de los cánones de arrendamiento de inmuebles de uso comercial y de aquellos utilizados como vivienda principal», publicado en Gaceta Oficial N° 6.522 Extraordinario, 23 de marzo de 2020; (viii) Resolución N° 008.20 dictada por la SUDEBAN, sobre las «Normas relativas a las condiciones especiales para los créditos otorgados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 4.168 de fecha 23 de marzo de 2020», 23 de marzo de 2020, disponible en https://m.facebook.com/story.php?story_fbid=2491587947731911&id=1747022515521795; (ix) Resolución N° 20-03-01 dictada por el Banco Central de Venezuela (BCV), «mediante la cual se dictan las Normas que Regirán la Constitución del Encaje», 30 de marzo de 2020, publicada en Gaceta Oficial N° 41.850, 30 de marzo de 2020; (x) Resolución N° 023 dictada por el Ministerio del Poder Popular para Hábitat y Vivienda, «mediante la cual se suspende de manera especial y excepcional el pago de los cánones de arrendamientos de inmuebles utilizados para vivienda principal hasta el 1° de septiembre de 2020», 1 de abril de 2020, publicada en Gaceta Oficial N° 41.852, 1° de abril de 2020; (xi) Decreto N° 4.171, «mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta, el enriquecimiento anual de fuente territorial, obtenido por las personas naturales residentes en el país, durante el período fiscal del año 2019, cuyo salario normal o ingreso proveniente del ejercicio de su actividad, al cierre de dicho período no supere el monto equivalente a tres (3) salarios mínimos vigentes al 31 de diciembre de 2019», publicado en Gaceta Oficial N° 6.523 Extraordinario, 2 de abril de 2020; (xii) Resolución N° 079 dictada por el Ministerio del Poder Popular para la Salud, mediante la cual «Se exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Importación y Tasa por Determinación del Régimen Aduanero, así como cualquier otro impuesto o tasa aplicable de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, a las importaciones definitivas de bienes muebles corporales (mascarillas, tapabocas y otros insumos relacionados) realizadas por los Órganos y Entes de la Administración Pública Nacional, destinados a evitar la expansión de la pandemia Coronavirus (COVID-19)», publicada en Gaceta Oficial N° 41.854, 3 de abril de 2020; (xiii) Comunicado S/N dictado por el INAC, mediante el cual «informa al pueblo venezolano la extensión de la restricción de operaciones aéreas en todo el territorio nacional por 30 días, a partir del 12 de abril», 12 de abril de 2020, disponible en https://twitter.com/INAC_Venezuela/status/1249425115386908674?s=19; (xiv) Resolución N° 002-2020 dictada por la Sala Plena del TSJ, mediante la cual «Se prorroga por treinta (30) días, el plazo establecido en la Resolución número 001-2020, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia el 13 (sic) de marzo de 2020», 13 de abril de 2020, disponible en <https://www.facebook.com/notes/tribunal-supremo-de-justicia/tsj-prorroga-por-30-d%C3%ADas-sistema-de-guardias-para-garantizar-el-servicio-de-admi/2904426979665087/>; (xv) Comunicado S/N dictado por el INAC, mediante el cual «informa la extensión de la restricción de operaciones aéreas en el territorio nacional por 30 días, a partir del 12 de mayo hasta el próximo 12 de junio», 12 de mayo de 2020, disponible en <https://www.instagram.com/p/CAGXLVQHx6b/?igshid=mtibeitkvivl>; (xvi) Resolución N° 003-2020 dictada por la Sala Plena del TSJ, mediante la cual «Se prorroga por treinta (30) días, el plazo establecido en la Resolución número 002-2020, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia el 13 de abril de 2020», 12 de mayo de 2020, disponible en <https://m.facebook.com/notes/maikel-moreno-tsj/tsj-prorroga-por-30-d%C3%ADas-sistema-de-guardias-para-garantizar-servicio-de-adminis/1312207969113077/>; y (xvii) Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 dictada por la SUDEBAN, titulada «Continuidad del servicio bancario durante el estado de alarma y flexibilización de la cuarentena», 31 de mayo de 2020, disponible en <https://twitter.com/SudebanInforma/status/1267189484241719299?s=08> y en <https://www.instagram.com/p/CA3YoXCFPy0/?igshid=1rrrao3zbya5e>.

⁴ Para varios estudios sobre las distintas implicaciones jurídicas del COVID-19 en Venezuela, *vid.* AA.VV., «El COVID-19 y el Derecho: algunos temas para el debate», *Blog de Derecho y Sociedad*, en

cumplimiento de las obligaciones tributarias cuyo régimen está delimitado en el Código Orgánico Tributario⁵.

En el foro tributario venezolano se han preparado varios estudios que analizan las consecuencias del Decreto N° 4.160, con especial interés en su Disposición Final Sexta⁶, a propósito del debate sobre la suspensión o interrupción *ope legis* (o no) de los procedimientos administrativos, en general, y de los administrativos-tributarios, en particular y, con ello, la incertidumbre que ha imperado alrededor del cumplimiento de las obligaciones fiscales, presentándose sólidos argumentos que justifican —con razones de distinto cuño: derechos a la vida y a la salud por encima de deberes tributarios, causa extraña no imputable [caso fortuito o fuerza mayor], eximentes penales tributarios, etc.— el *no-deber* de cumplimiento por parte de los contribuyentes mientras que dure esta inédita situación⁷.

<http://www.derysoc.com/especiales/el-covid-19-y-el-derecho-algunos-temas-para-el-debate/>; y AA.VV., «Especial COVID-19», *Biblioteca AVEDA*, en <https://www.aveda.org.ve/biblioteca/>.

⁵ Publicada su reciente «reforma» en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 29 de enero de 2020, la cual fue dictada por la denominada «Asamblea Nacional Constituyente», que por razón de la inexistencia jurídica de las pretendidas «tipologías normativas» que emana («leyes constitucionales», «decretos constituyentes», etc.) y dada su patente inconstitucionalidad por violación del principio de reserva legal tributaria (*vid.* FRAGA PITTALUGA, Luis, «Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020», en <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>), la misma adolece de la más severa e insalvable *invalidéz*, en tanto no fue: (i) dictada por el órgano competente, (ii) siguiendo el procedimiento establecido, (iii) respetando las normas de rango superior. Debe siempre tenerse presente que la materia tributaria es de estricta reserva legal (*ley formal*: producto del parlamento), por lo que su pretendida regulación por parte de otro «poder» —como ocurrió con esta «reforma»—, atenta directamente contra la libertad individual y, en consecuencia, contra la Constitución misma. En efecto, *la autoimposición es libertad*, por lo que la «no-autoimposición» es una manifestación despótica, abusiva y, en fin, autoritaria del poder, mediante la cual se subvierte la libertad individual y se pulveriza la propiedad privada. Sobre el principio de reserva legal tributaria, *vid.* FRAGA PITTALUGA, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Caracas, 2012, p. 41-68. Nuestras consideraciones sobre este estándar de la tributación pueden consultarse en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013, p. 27-51; y su caracterización más reciente como *derecho subjetivo*, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «El derecho a la legalidad tributaria del contribuyente: una cuestión de libertad y propiedad privada», en ESPINOSA BERECOCHEA, Carlos (Coord.), *Derechos de los contribuyentes*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Ciudad de México, 2019, p. 31-70. Sobre ésta y tantas otras consideraciones que demuestran la abierta inconstitucionalidad de la «Asamblea Nacional Constituyente» y de sus «actos», *vid.* BREWER-CARIAS, Allan R., y GARCÍA SOTO, Carlos (Comp.), *Estudios sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su inconstitucional convocatoria en 2017*, Editorial Jurídica Venezolana - Editorial Temis, Caracas, 2017, *in totum*.

⁶ Disposición Final Sexta del Decreto N° 4.160: «La suspensión o interrupción de un procedimiento administrativo como consecuencia de las medidas de suspensión de actividades o las restricciones a la circulación que fueren dictadas no podrá ser considerada causa imputable al interesado, pero tampoco podrá ser invocada como mora o retardo en el cumplimiento de las obligaciones de la administración pública. En todo caso, una vez cesada la suspensión o restricción, la administración deberá reanudar inmediatamente el procedimiento».

⁷ Al respecto, *vid.* FRAGA PITTALUGA, Luis y TAGLIAFERRO, Andrés, «Implicaciones del COVID-19 sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias», en <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/24-implicaciones-del-covid-19-sobre-el-cumplimiento-de-las-obligaciones-tributarias>; MEIER, Eduardo, «Breves notas sobre la situación de los procedimientos tributarios ante la declaratoria de Estado de Alarma (COVID-19)», en

Nuestra aproximación es más modesta. Nos enfocamos —exclusivamente— en el *procedimiento de determinación de la obligación tributaria y los derechos del contribuyente*⁸, el cual, si bien se ha comentado en los trabajos referidos, no ha sido el *aspecto medular* de los mismos y que, en nuestra opinión, se presenta como un *tema clave* del asunto, que además habilita una *solución práctica* a la situación de los sujetos pasivos —con expreso fundamento normativo en el propio Código Orgánico Tributario y al margen de la Disposición Final Sexta del Decreto de «Estado de Alarma»— ante la inexistencia de *medidas de alivio fiscal coyuntural* (diferimiento, suspensión, fraccionamiento, entre otras)⁹ del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dictadas por parte de las autoridades competentes¹⁰. A estos fines, nos centraremos en un *derecho subjetivo* —en particular— de los sujetos pasivos, al cual nos referimos como: *el derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*.

Para lo anterior, en la primera parte repasaremos brevemente el concepto de determinación tributaria y sus distintas modalidades o tipologías por el sujeto (autodeterminación, determinación mixta, etc.), con la finalidad de precisar el alcance o ámbito procedimental de ejercicio de los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria.

En la segunda parte se atenderá de manera resumida la teoría de los enunciados jurídicos, específicamente las normas *prácticas* y *no prácticas*, para caracterizar como norma práctica la contentiva del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, regulado en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario, pasando por su concepción como «pretensión justificada» y la correlación «deber-derecho» que supone, cuya utilidad aplicativa resultará evidente. Luego, nos encargaremos de analizar la norma práctica contenida en el numeral 3° del artículo 10 del Código, así como la norma no práctica referida a las definiciones legales de «días inhábiles» establecidas en el párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario, cuyos sentidos precisaremos, a propósito de la declaratoria del «Estado de

<http://fragapitaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/23-breves-notas-sobre-la-situacion-de-los-procedimientos-tributarios-ante-la-declaratoria-de-estado-de-alarma-covid-19>, y en <http://www.derysoc.com/especial-nro-3/breves-notas-sobre-la-situacion-de-los-procedimientos-tributarios-ante-la-declaratoria-de-estado-de-alarma-covid-19/>; y CABALLERO, Rosa, «Algunas reflexiones en torno al cumplimiento de las obligaciones tributarias en el contexto del COVID-19», en <http://www.derysoc.com/especial-nro-3/algunas-reflexiones-en-torno-al-cumplimiento-de-las-obligaciones-tributarias-en-el-contexto-del-covid-19/>.

⁸ Nuestras más recientes consideraciones sobre este importante tema, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria», en RAMÍREZ LANDAETA, Belén (Coord.), *Jornadas académica en homenaje al profesor Allan R. Brewer-Carías. 80 años*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Universitas Fundación, Caracas, 2020, p. 88-123.

⁹ Sobre las medidas tributarias que pueden adoptarse en este contexto, *vid.* GARCÍA NOVOA, César, «La fiscalidad ante la crisis del Covid-19», *Revista de Derecho Tributario*, N° 166, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2020 (en edición); y FERNÁNDEZ, Daniel y DIRKMAAT, Olav, «Un plan económico sensato ante la emergencia COVID-19 para Guatemala», en <https://trends.ufm.edu/articulo/plan-economico-sensato-ante-la-emergencia-covid-19-para-guatemala/>

¹⁰ Salvo las dos ya relacionadas en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, y las dictadas —un poco más de una docena— por algunos Municipios.

Alarma» y las Circulares N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 y N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 dictadas por la SUDEBAN.

Finalmente, enfocaremos nuestra conclusión en la extensión de los ámbitos de ejercicio del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, y su corolario lógico: los supuestos de *prórrogas automáticas* de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria, en general, y durante esta situación, en particular.

PRIMERA PARTE. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA. CONCEPTO Y MODALIDADES POR EL SUJETO

1. Concepto del procedimiento de determinación tributaria

En doctrina son varias las nociones apuntadas y conceptos delimitados sobre el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. Según JARACH «la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva»¹¹.

Al respecto, GIULIANI FONROUGE considera que éste «consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación»¹².

Para VILLEGAS este procedimiento «es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeat*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*)»¹³.

Por su parte, Ilse VAN DER VELDE llegó a expresar que «debemos aplicar el vocablo *determinación* para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de ésta»¹⁴. Y también fue VAN DER VELDE¹⁵, una de las voces

¹¹ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 402.

¹² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, Ediciones Depalma, 2ª edición, Buenos Aires, 1970, p. 481.

¹³ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, 8ª edición, Buenos Aires, 2002, p. 395.

¹⁴ 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. 6.

¹⁵ «En efecto, en algunos casos se utiliza indistintamente la palabra “liquidación”, tal como lo hizo nuestro legislador tributario al definir el concepto en los términos siguientes: (...). Aparece así, frente al lector, la expresión “liquidación” como sinónimo de “determinación”, sin embargo técnicamente ello no es correcto, por cuanto si vamos a usar el término “liquidación” como sinónimo de “determinación” debemos distinguir entre la acepción de “liquidación” lato sensu y “liquidación” stricto sensu, es decir, la primera corresponde a identificar al acto o conjunto de actos que conducen a precisar la existencia de la obligación tributaria o su

de la doctrina venezolana que se encargó de precisar la diferencia —en no pocos casos obviada— entre la determinación y la liquidación tributarias, siendo ésta la fase final de aquélla: la *cuantificación* de la obligación.

Conjugando los conceptos anteriores, se puede afirmar que el procedimiento de determinación consiste en la realización de un acto o discurrir de un conjunto de éstos, por parte de los sujetos de la relación jurídico-tributaria (sujeto pasivo, sujeto activo o ambos de manera conjunta), así como por el propio juez —como se apreciará enseguida—, dirigidos a declarar o constituir (dependiendo de la naturaleza que se le reconozca¹⁶) la existencia del débito-crédito fiscal a cargo de un sujeto individualizado, por medio de la constatación particular del hecho imponible, y a cuantificar su extensión económica (liquidación).

2. Modalidades del procedimiento de determinación tributaria por el sujeto

A este respecto, el Código Orgánico Tributario señala en su artículo 140, que la determinación tributaria podrá realizarse por los sujetos pasivo y activo, de manera autónoma o conjunta, en los términos siguientes:

«Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.// No obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualesquiera de las siguientes situaciones: (...)».

Como se observa, la primera parte de la norma hace referencia a la denominada autodeterminación («... *deberán determinar y cumplir por sí mismos...*»); la segunda parte regula la determinación mixta («...o *proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria...*»); y, en tercer lugar, el

inexistencia y la segunda corresponde al aspecto final del procedimiento, identificada con la planilla o instrumento que contiene la cuenta o resultado cuantificado de aquella “operación”. De tal manera que, en una clara y acertada utilización de conceptos, debemos aplicar el vocablo *determinación* para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de ésta, etc.; en tanto debemos limitar el uso de la expresión *liquidación*, al acto último de la “determinación tributaria”, como ya antes expresamos, a la cuantificación de la deuda tributaria, o su liberación, como resultado de aquel acto o proceso realizado» (comillas y cursivas de la autora, y paréntesis agregado). *Ibíd.*, p. 5-6.

¹⁶ Para nuestra propuesta sobre la naturaleza jurídica del procedimiento 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.

segundo párrafo de la disposición en comentarios establece la determinación oficiosa («...la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio...»).

Por lo anterior, se ha considerado que existe un orden de prelación en cuanto a la determinación por el sujeto, de acuerdo con lo plasmado en el referido artículo 140, debiendo realizarse de la siguiente manera: (i) por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (ii) de forma mixta (sujetos pasivo y activo); y (iii) por el sujeto activo, esto es, la Administración Tributaria¹⁷.

2.1. Autodeterminación o por el sujeto pasivo

Se podría decir que la autodeterminación tributaria es la forma por excelencia, a través de la cual se declara (o constituye, dependiendo de la naturaleza que se le reconozca, en los términos anteriormente precisados) la existencia y cuantía de la obligación fiscal, modalidad ésta que realiza el propio sujeto pasivo, por medio de la declaración¹⁸ —y autoliquidación¹⁹— de impuestos. Su fundamento suele ubicarse en la incapacidad operativa que embarga a la Administración Tributaria para realizar las determinaciones de cada contribuyente²⁰.

Ejemplos de esta forma de determinación sobran en el ordenamiento tributario venezolano, a saber: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, entre otros, en los cuales el contribuyente autodetermina el nacimiento (declaración) y cuantía (liquidación) de la obligación tributaria, a través de su declaración de impuestos.

2.2. Determinación mixta o por ambos sujetos

En lo que corresponde a la determinación mixta, como su denominación apunta, la misma se realiza conjuntamente por los sujetos pasivo y activo de la obligación tributaria, en la cual el primero suministra la información necesaria y pertinente para declarar la existencia (o inexistencia) y cuantía de su eventual obligación al segundo, y éste procede a determinar dicho débito fiscal.

¹⁷ Cf. VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *op. cit.*, p. 14; y 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. 31-32.

¹⁸ Por declaración de impuestos debe entenderse el «acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación». JARACH, Dino, *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1ª edición, 2ª reimpresión, 1993, p. 435. Sobre la declaración de impuestos, también *vid.* SAMMARTINO, Salvatore, «La declaración de impuesto», en AMATUCCI, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho tributario*, tomo II, Temis, Bogotá, 2001, p. 311-348.

¹⁹ Al respecto, *vid.* FERNÁNDEZ PAVES, María José, *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1995, *in totum*.

²⁰ Cf. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *op. cit.*, p. 29.

Un ejemplo de esta modalidad determinativa mixta se presenta en la Ordenanza de Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IMAE) del Municipio Chacao²¹, en cuyo artículo 45 se establece que:

«Entre el 1° y el 31 de enero de cada año, el contribuyente deberá presentar su Declaración Definitiva de Ingresos ante la Administración Tributaria, a través de medios físicos o electrónicos, que contenga el monto de los ingresos brutos efectivamente obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior.// Parágrafo Único: Presentada la Declaración Definitiva de Ingresos, la Administración Tributaria Municipal procederá a emitir el documento respectivo, en el cual determinará el monto del impuesto definitivo a pagar por el contribuyente, durante el ejercicio fiscal correspondiente».

Como se observa, el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar ante la Administración Tributaria su declaración jurada de ingresos, con la cual ésta determinará (declarará la existencia y fijará cuantía) el impuesto a pagar.

2.3. Determinación oficiosa o por el sujeto activo

La determinación oficiosa es la realizada por la Administración Tributaria. En efecto, este tipo de determinación «está previsto para aquéllos 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»²², lo cual se materializa a través de los cauces formales previstos en el Código Orgánico Tributario relativos a los procedimientos de fiscalización y verificación, o lo que es lo mismo, tanto fiscalización cuanto verificación tributarias son modalidades de determinación oficiosa²³ o, bajo la forma de clasificar los procedimientos administrativos por el *grado*, se identifican como procedimientos de *primer grado* (o *constitutivos*) de la voluntad administrativa, por oposición a los de *segundo grado* o (*recursivos*), los cuales también gozan de *naturaleza determinativa*²⁴.

²¹ Publicada en Gaceta Municipal del Municipio Chacao N° 8.641 Extraordinario, 30 de noviembre de 2017.

²² SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *op. cit.*, p. 31.

²³ En igual sentido, *vid.* RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, «Los procedimientos administrativos previstos en el nuevo Código Orgánico Tributario», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 558.

²⁴ Si bien el procedimiento de recurso jerárquico no puede caracterizarse como un procedimiento de determinación oficiosa, entre otras razones, porque además de no ser iniciado por la Administración Tributaria, esa clasificación es sólo viable analíticamente para los procedimientos de *primer grado* o *constitutivos* de la voluntad administrativa, no es menos cierto que sí es un procedimiento *recursivo* o de *segundo grado determinativo*, en la medida que en el mismo también se declara la existencia y delimita la cuantía de la deuda, esto es, *se determina la obligación tributaria*. Así lo enseña RUAN SANTOS: «Este concepto (refiriéndose a la noción de determinación tributaria), cuyo núcleo está constituido por el objeto de las actuaciones —declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria— **refleja el enfoque global de la actividad determinativa y comprende, a la vez que vincula, todos los actos de gestión administrativa encaminados a ese objeto**, desde las declaraciones presentadas por los contribuyentes, pasando por todas las actuaciones administrativas de verificación, fiscalización, liquidación y **revisión hasta la decisión definitiva de la Administración**» (paréntesis y resaltados agregados). RUAN SANTOS, Gabriel, «La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho

A tenor del artículo 140 del Código Orgánico Tributario, 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, se puede llevar a cabo, como indican los artículos 140 y 141 del Código Orgánico Tributario, a través de los métodos conocidos como *base cierta* y *base presuntiva*, los cuales integran la clasificación de la tipología determinativa por el objeto.

2.4. Determinación judicial o por el órgano jurisdiccional

Finalmente, la determinación de la obligación tributaria no es exclusiva de los sujetos activo y pasivo de la misma. Ésta también tiene lugar en sede judicial, indistintamente de que el Código Orgánico Tributario nada dice expresamente al respecto, cuyo fundamento en el ordenamiento jurídico venezolano se ubica en las facultades de los jueces de lo contencioso tributario —como especie de los contencioso administrativos—, las cuales no se limitan a la declaratoria de la nulidad del acto sometido al control judicial de legalidad, sino que van más allá, siendo verdaderas potestades de plena jurisdicción²⁵, tal como lo ha sentado la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en los términos siguientes:

«De lo anterior se deriva que los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, pueden llevar a cabo la determinación de obligaciones tributarias así como de sus correspondientes sanciones; es decir,

Tributario, Caracas, 2002, p. 410. También resulta oportuno aclarar, que sólo nos referiremos a los *procedimientos determinativos* indicados por ser los principales —que no únicos— regulados en el Código Orgánico Tributario, debiendo tenerse en cuenta que todas las consideraciones que efectuaremos les son igualmente aplicables a los demás.

²⁵ Artículo 259 de la Constitución: «La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa».

proceder al cálculo de la deuda tributaria y sus accesorios, pues dicha determinación radica en la facultad de control que la Constitución y la Ley reconocen a la jurisdicción contencioso-administrativa —y a la especial contencioso-tributaria— sobre la actividad de la Administración, más aún cuando el objeto controvertido desde el punto de vista de ingresos del Estado, **es la certeza en la determinación de la cuota tributaria en un asunto determinado.**// En efecto, el control por parte de los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, no debe limitarse única y exclusivamente a precisar si la determinación efectuada por la Administración Tributaria fue ajustada a derecho o no, sino que puede llevar a cabo la restitución de la situación jurídica infringida por la actividad administrativa, pues la determinación no es un acto constitutivo de un derecho, sino un acto declarativo de la existencia o inexistencia de una obligación tributaria; es decir, **lo que se busca es la certeza de la cuota tributaria que debe exigirse**, la cual no puede ser ajena al control del órgano jurisdiccional competente.// Sobre la base de lo anteriormente expuesto, puede señalarse que la determinación de la obligación tributaria llevada a cabo por el órgano jurisdiccional, procede en aquellos casos en los cuales exista previamente un procedimiento de determinación realizado por la Administración o por el contribuyente y la cual fuere contraria a derecho. Asimismo, es necesario para que proceda la determinación por parte de los órganos jurisdiccionales que existan en autos elementos que permitan al juez precisar la exactitud de la obligación tributaria y sus accesorios.// En consecuencia, la jurisdicción contencioso-tributaria puede no sólo declarar la conformidad a derecho o no de la determinación que se somete a su examen, sino que podrá, tomando en cuenta los elementos de autos, restituir la situación jurídica infringida, llevando a cabo la determinación o los ajustes de la obligación tributaria y de sus accesorios, **estableciendo con certeza la cuota tributaria que corresponde pagar a la contribuyente**, tal como ocurrió en el presente caso.// Por ello, no encuentra esta Sala justificación alguna que impida a los órganos jurisdiccionales competentes, la facultad de llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria y sus accesorios, **más cuando la misma actúa en uso de sus facultades de control de la actividad administrativa, pues de esta manera se le brinda a las partes la efectividad de la tutela judicial solicitada**»²⁶ (resaltado agregado).

En efecto, y en los términos expuestos en la jurisprudencia citada, cuando la determinación tributaria es realizada por el órgano judicial, entonces —y sólo entonces²⁷—

²⁶ Sentencia de 22 de noviembre de 2006, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Editorial Diario Los Andes, C. A.*, consultada en *Revista de Derecho Tributario*, N° 113, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2007, p. 251.

²⁷ Así lo ha sentado la doctrina argentina, la cual en su momento cuestionó y rechazó mayoritariamente la teoría del maestro Dino JARACH, quien le reconoció naturaleza jurisdiccional al acto administrativo de determinación, argumentando la sustanciación de un contradictorio entre Administración y contribuyentes. Al respecto, *vid.* ZICCARDI, Horacio, «Derecho tributario administrativo o formal», en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I-Derecho Tributario, vol. II, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 226-228.

el acto determinativo tendrá naturaleza jurisdiccional, pues el mismo es dictado por un tercero independiente de las partes (Administración y contribuyente) del litigio²⁸.

SEGUNDA PARTE. COVID-19 Y EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A QUE TODA ACTUACIÓN DETERMINATIVA SE REALICE EN DÍAS Y HORAS HÁBILES

Repasadas la noción y las tipologías del procedimiento de determinación tributaria, corresponde atender —de manera bastante resumida— la teoría de los enunciados jurídicos, específicamente las normas *prácticas* y *no prácticas*²⁹, para caracterizar como norma práctica la contentiva del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, establecido en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario, así como su concepción como «pretensión justificada» y la correlación «deber-derecho» que supone.

Luego nos ocuparemos de la norma práctica contenida en el numeral 3° del artículo 10 del Código Orgánico Tributario, así como de la norma no práctica referida a las *definiciones legales* de «días inhábiles» establecidas en el parágrafo único del mismo artículo 10 del Código, que habilitará la aplicación de las normas prácticas indicadas, a propósito de la declaratoria del «Estado de Alarma» y las Circulares N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 y N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 dictadas por la SUDEBAN, todo lo cual nos permitirá delimitar los supuestos de *prórrogas automáticas* de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria, en respeto del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*.

3. Las normas prácticas y no prácticas en la teoría de los enunciados jurídicos. Una breve (pero importante) distinción analítica

Dentro de la teoría de los enunciados jurídicos, una clasificación bastante útil desde un sentido práctico, es la correspondiente a las normas *prácticas* y *no prácticas*. Así, las primeras *guían* la conducta desde las perspectivas *permisivas*, *prohibitivas* y *obligatorias*, mientras que las segundas establecen *definiciones* para delimitar la interpretación jurídica de las categorías definidas y, con ello, habilitan la aplicación de las normas *prácticas*. Las segundas (las *no prácticas*) sirven para concretar la aplicación de las primeras (las *prácticas*). Si bien, en principio, los enunciados *no prácticos* no guían propiamente la conducta —por lo menos no *directamente* hablando—, lo cierto es que sí lo hacen de manera *indirecta* al definir la categoría jurídica que es empleada en la norma práctica que guía la conducta directamente, gozando, así, de *finalidad práctica*.

Como explican ATIENZA y RUIZ MANERO: «dentro de los enunciados jurídicos, esto es, los pertenecientes a un determinado sistema jurídico, no todos tienen —o, al menos, no

²⁸ Cf. *Ibid.*, p. 228.

²⁹ Para nuestras consideraciones —más desarrolladas— sobre la teoría de los enunciados jurídicos, en particular sobre las *normas prácticas* y *no prácticas*, vid. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019, p. 194-200.

tienen de manera directa— carácter práctico, en cuanto que algunos de ellos (las definiciones) no tienen como función —o como función directa— guiar (o justificar) las conductas, sino identificar el significado de otros enunciados que sí tienen, de una u otra forma, esta última función»³⁰.

Los enunciados prácticos, por su parte, se pueden clasificar en *regulativos* (dirigidos a *guiar* la conducta de los individuos) y *constitutivos* (que también *guían* la «conducta», pero de los poderes públicos, mediante la atribución de competencias). A estos efectos basta con precisar que los primeros *guían* la conducta de los individuos, los particulares (en nuestro caso, contribuyentes y demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria), mientras que los segundos hacen lo propio con los órganos que integran los poderes públicos (legislativo, ejecutivo [Administración Tributaria] y judicial), esto es, delimitan su actuación al conferirles poderes o atribuirles competencias.

4. El derecho (o «pretensión justificada») del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, establecido en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario: un enunciado jurídico práctico que guía la conducta determinativa

4.1. El derecho subjetivo como «pretensión justificada» y la correlación «deber-derecho»

Han sido muchas las formas de explicar la categoría jurídica de *derecho subjetivo*. Así, HOHFELD³¹ recuerda el uso amplio y sin mayores discriminaciones que se suele hacer de la expresión «derecho subjetivo», dándole la mayor importancia a hallar algún indicio o pista en el lenguaje jurídico —como él mismo dice— que ayude a lograr un significado definido y apropiado. Y es en la «relación jurídica fundamental» que ubica, a modo de *correlativos*, entre el deber y el derecho subjetivo, donde encuentra su pista. En efecto, explica que el «deber» entraña una *relación correlativa* con el derecho subjetivo, así como el «no-derecho» (la ausencia de derecho subjetivo) traba una *relación de oposición* al derecho subjetivo. Con lo anterior, HOHFELD califica como sinónimo de derecho subjetivo —con razón— a la palabra «pretensión» o *claim*.

Y es en esa línea, que GUASTINI³² designa los derechos subjetivos como «pretensiones justificadas», en la medida que la categoría está integrada por dos elementos: (i) una pretensión o *claim*, y (ii) una justificación de dicha pretensión, que no es otra cosa que una norma. Explica que una pretensión sin fundamento normativo o, simplemente, «infundada», no pudiera denominarse derecho por su falta de justificación. En definitiva, un derecho subjetivo es una *pretensión* conferida a un sujeto —por una norma— frente a otro, a quien se le impone una obligación *correlativa*.

³⁰ ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2004, p. 189-190.

³¹ Cf. HOHFELD, Wesley Newcomb, *Conceptos jurídicos fundamentales*, Fontamara, 3ª edición, México, D. F., 1995, p. 47-50.

³² Cf. GUASTINI, Riccardo, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del Derecho*, Gedisa Editorial, Barcelona, 1999, p. 180-181.

Abonando en similar sentido, también resulta del mayor interés a nuestros fines la acepción de «derecho como correlato de una obligación activa (hacer) o pasiva (no hacer)». En efecto, ésta consiste —como lo explica NINO³³ siguiendo a KELSEN— en enfocar la relación jurídica desde la situación del *beneficiario* de un deber jurídico, en lugar de hacerlo desde la posición del *obligado*. En otras palabras, el *derecho subjetivo* no es más que el *correlato* de una obligación (de hacer o no hacer), razón por la cual esa categoría no denota una situación diferente de la referida por el *deber jurídico*.

4.2. El artículo 162 del Código Orgánico Tributario como enunciado jurídico práctico, el *derecho subjetivo* (o «pretensión justificada») del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles que establece, y la correlación «deber-derecho» que supone

El artículo 162 del Código Orgánico Tributario regula un enunciado jurídico de carácter *práctico* en la medida que *guía la conducta* de la Administración Tributaria y del contribuyente, al establecer la *obligación* en cabeza de aquélla de practicar sus *actuaciones* y atender las que éstos *practiquen ante ella*, en días y horas hábiles, *correlativamente* delimitando que los sujetos pasivos tienen el *derecho subjetivo* (o «pretensión justificada») a no atender³⁴ (comparecer o recibir)³⁵, ni realizar³⁶, dichas actuaciones en días y horas inhábiles. El enunciado delimita, a tenor literal, lo siguiente:

³³ Cf. NINO, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del Derecho*, Editorial Astrea, 2ª edición, 14ª reimpresión, Buenos Aires, 2007, p. 202-204.

³⁴ «1.4.5. Derecho a no atender actuaciones fiscalizadoras en días y horas inhábiles// Los artículos 152 [hoy 162] y 165 [hoy 175] del Código Orgánico Tributario expresamente establecen la obligación en cabeza de la Administración Tributaria de practicar sus actuaciones (y, dentro de ellas, sus notificaciones) en días y horas hábiles, de ahí que los sujetos pasivos tengan correlativamente el derecho a no atender dichas actuaciones en días y horas inhábiles» (corchetes agregados). ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La potestad fiscalizadora», en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 560.

³⁵ Unas aproximaciones anteriores a este *derecho*, si bien planteadas desde una perspectiva distinta a la del procedimiento de determinación tributaria, pero igualmente valiosas y de la mayor importancia como antecedentes del mismo, son las expuestas por FRAGA PITTALUGA y BLANCO-URIBE. Como lo explicara FRAGA PITTALUGA hace más de veinte años, en el marco del *deber de comparecer* del contribuyente: «el administrado tiene el derecho a que su comparecencia sea exigida sólo en días y horas hábiles, a menos que, en su interés, sea procedente la habilitación y asimismo, tiene derecho a que se deje constancia de su comparecencia en forma oficial». FRAGA PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Fundación Estudios en Derecho Administrativo, Caracas, 1998, p. 20. Por su parte, BLANCO-URIBE ha reflexionado sobre este derecho del contribuyente, bajo el enfoque siguiente: «Sobre este punto convendría denunciar la práctica administrativa, en consecuencia ilegal, de practicar notificaciones e incluso de inmediato proceder a ejecutar clausuras de establecimientos, en horas inhábiles del mediodía o hasta en días de fin de semana, que además de violar este mandato, pueden ocasionar mayores perjuicios, afectando la debida proporcionalidad y alteran (sic) el principio de presunción de inocencia.// ¿Cómo es posible que no se pueda presentar escritos ni acceder al expediente administrativo a la una de la tarde de un lunes, o a cualquier hora de un sábado, pero la Administración Tributaria esté en esos momentos practicando notificaciones y cierres?». 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. 141.

³⁶ Una aproximación nuestra reciente a este *derecho*, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Los derechos...» *cit.*, p. 102-104.

Artículo 162 del Código Orgánico Tributario: «**Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles**, sin perjuicio de las habilitaciones que autorice la Administración Tributaria de conformidad con las leyes y reglamentos» (resaltado y subrayado agregados).

Esta norma *práctica* es —a su vez— tanto *constitutiva* como *regulativa*. En efecto, la primera parte del artículo («*Las actuaciones de la Administración Tributaria*») se puede caracterizar como un enunciado *constitutivo*, debido a que guía la «conducta», pero de la Administración Tributaria como poder público, mediante la delimitación del ejercicio de sus competencias administrativas en días y horas hábiles como *obligación* y concreción del principio de legalidad administrativa, *ex* artículos 137³⁷ y 141³⁸ de la Constitución. Luego, la segunda parte del enunciado («*y las que se realicen ante ella*») es asimilable bajo el rótulo de los enunciados *regulativos*, en tanto *guía la conducta* de los sujetos pasivos tributarios, reconociéndoles el *derecho subjetivo* a no atender —ni realizar— dichas actuaciones en días y horas inhábiles.

Como puede observarse, la Administración Tributaria tiene la *obligación* —en general— de realizar sus actuaciones (de investigación, comprobación, recaudación, etc.) en días y horas hábiles, por lo que, partiendo de que la actuación —por excelencia— de ésta es su *actuación determinativa*³⁹, con más razón (argumento *a fortiori*, en su especie *a minore ad maiorem*⁴⁰), al igual que todas sus demás actuaciones, el ejercicio de la «función de determinación»⁴¹ *debe* —en particular— realizarla también en días y horas hábiles, *correlativamente* teniendo el contribuyente el *derecho a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*.

Ahora bien, en los términos recién explicados sobre la caracterización del *derecho subjetivo* como «pretensión justificada», en la norma bajo análisis se observa como la «pretensión» o *claim* se identifica con la realización de *actuaciones determinativas* en días

³⁷ Artículo 137 de la Constitución: «La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen».

³⁸ Artículo 141 de la Constitución: «La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en 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».

³⁹ Al punto que el maestro VALDÉS COSTA *define* al propio «Derecho tributario formal» o «Derecho administrativo tributario» desde la perspectiva del *procedimiento de determinación tributaria*, de la manera siguiente: «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** (*ascertamento, lançamento*, liquidación), y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados» (resaltado agregado). VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 14.

⁴⁰ «Si está prohibido lo menos, está prohibido lo más. Si no conviene lo menos, tampoco lo más», siendo «aplicable a deberes u obligaciones». VEGA REÑON, Luis, «A contrario / a fortiori / a pari / a simili, argumentos», en VEGA REÑON, Luis y OLMOS GÓMEZ, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, p. 15 y 16, respectivamente.

⁴¹ Cf. RUAN SANTOS, Gabriel, *op. cit.*, p. 405-449; y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La función de determinación. Dialogando con Gabriel Ruan Santos», en WEFTE H., Carlos E., y ATENCIO VALLADARES, Gilberto (Coords.), *Liber Amicorum: homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, p. 507-537.

y horas hábiles, y la «justificación» se ubica en el enunciado mismo contenido en el artículo 162 del Código.

Es importante precisar en que si el contribuyente tiene —como en efecto— el *derecho* a que toda determinación se lleve a cabo en días y horas hábiles por parte de (y para) la Administración Tributaria, con más razón (argumento *a fortiori*, ahora en su especie *a maiore ad minorem*⁴²) tiene el *derecho* a realizar sus propias autodeterminaciones en dichos días y horas hábiles (así se desprende del citado artículo 162 del Código: «*Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles*»), lo que, por argumento *a contrario*, le permite no materializar actuaciones determinativas en días y horas inhábiles, *e. g.* presentar sus declaraciones impositivas.

Inclusive, si todas las *actuaciones determinativas* (administrativas y del contribuyente) *deben* practicarse en días y horas hábiles, entonces también sería concebible que al igual que la Administración, el contribuyente —además del *derecho*— tendría la «obligación» de hacerlas en días y horas hábiles, lo que nuevamente por argumento *a contrario*, significaría que no está obligado (no-obligación) a realizarlas en días y horas inhábiles.

Se presenta evidente, entonces, que al tener la Administración Tributaria la *obligación* de realizar sus *actuaciones determinativas* en días y horas hábiles (hacer), o de no realizarlas en días y horas inhábiles (no hacer), *correlativamente* tienen los contribuyentes el *derecho subjetivo* —o «pretensión justificada»— de no recibir o atender las *actuaciones determinativas* de la Administración en días y horas inhábiles. Igualmente, al tener la Administración Tributaria la *obligación* de recibir y tramitar las *actuaciones determinativas* que los contribuyentes realicen ante ésta en días y horas hábiles (hacer), *correlativamente* tienen los contribuyentes el *derecho subjetivo* —o «pretensión justificada»— de realizar sus *actuaciones determinativas* en días y horas hábiles, o de no realizarlas en días y horas inhábiles.

Se aprecia de forma bastante manifiesta como el artículo en cuestión es, en efecto, una norma *práctica*, en tanto *guía la conducta* de la Administración y del contribuyente, estableciendo a favor de éste el *derecho a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles*, cuya aplicación (y ejercicio) es habilitada gracias a la norma *no práctica* establecida en el párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario, en tanto define qué se entiende por «día inhábil» y, por argumento *a contrario*, por «día hábil». Veamos, entonces, qué establece ese enunciado.

⁴² «Si vale para lo más, vale para lo menos. Quien puede lo más, puede lo menos», siendo «aplicable a derechos o autorizaciones». VEGA REÑON, Luis, *op. cit.*, p. 15 y 16, respectivamente.

5. El artículo 10 del Código Orgánico Tributario y las definiciones legales de «días inhábiles» contenidas en su párrafo único: un enunciado jurídico práctico y no práctico de especial relevancia

Llegamos, así, al muy importante —a nuestros fines— artículo 10 del Código Orgánico Tributario⁴³, el cual, en tanto *norma práctica* y *no práctica* se encarga, por un lado, de guiar la *actuación determinativa* de la Administración Tributaria y del contribuyente, y por el otro, en su párrafo único define legalmente qué se entiende por «días inhábiles», delimitando su interpretación jurídica (sentido) de cara a la aplicación de la *norma práctica* contenida en el recién analizado artículo 162 del Código que, en efecto, guía (directamente) la conducta de ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria a propósito del procedimiento de determinación (*declaración y liquidación*). A tenor literal, la norma en cuestión indica lo siguiente:

Artículo 10 del Código Orgánico Tributario: «Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:// 1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.// 2. Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos.// **3. En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.**// 4. En todos los casos los plazos establecidos en días hábiles se entenderán como días hábiles de la Administración Tributaria.// **Parágrafo Único. Se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley. Igualmente se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades**» (resaltado y subrayado agregados).

Como se observa, la norma se refiere en su encabezado y numerales a la forma del cómputo de los *plazos y términos* legales (y reglamentarios), bien se establezcan por años, meses o días hábiles, teniendo particular relevancia a nuestros fines lo dispuesto en el numeral 3°, sobre el cual volveremos en seguida. Por su parte, el párrafo único contempla, a propósito de la definición legal de «días inhábiles», dos supuestos *generales* y uno *especial*, a los cuales dedicaremos detenida atención.

⁴³ Para una aproximación anterior de nuestra parte al análisis de esta norma, *vid.* BAUMEISTER TOLEDO, Alberto y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «El síndrome de la iniquidad administrativa en los trámites sucesorales tributarios: un ensayo crítico», en DUPOUY, Elvira y DE VALERA, Irene (Coords.), *Temas de actualidad tributaria. Libro homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 129-150.

5.1. Análisis general del artículo 10 del Código Orgánico Tributario: el cómputo de plazos y términos

Esta norma se ocupa de indicar la forma en que deben computarse los plazos y términos legales (así como los reglamentarios), en la medida que éstos pueden fijarse por años, meses o días, refiriéndose éstos últimos, como lo indica expresamente la disposición (numeral 2°), a «días hábiles», entendiendo por los mismos los «*días hábiles de la Administración Tributaria*» (numeral 4°), salvo que se indique de manera excepcional por la ley que se contarán por «días continuos» (numeral 2°).

Especial mención amerita el numeral 3°, conforme con el cual «*En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente*» (resaltado y subrayado agregados). Luce evidente que esta norma *práctica* que guía la conducta de la Administración y del contribuyente no fue pensada —en detalle— para una situación tal como la actual, de duración prolongada y sucesión consecutiva de días inhábiles de forma indefinida, en tanto en cuanto no sólo es factible que se «venzan» *plazos y términos* en «días inhábiles determinados», sino que es perfectamente posible —como está ocurriendo y así lo demuestran los hechos— que los mismos *transcurran* durante un «período indeterminado de días inhábiles», habida cuenta que, en el caso de plazos establecidos por años o meses, los mismos se computan de forma *continua* (numeral 1°: «*Los plazos por años o meses serán continuos*»), en cuyas situaciones también se verán automáticamente «*prorrogados hasta el primer día hábil siguiente*» esos *plazos y términos* que *venzan* en un «día inhábil».

Lo que se quiere dejar claro es que, por ser los plazos y términos «anuales» o «mensuales» *continuos*, su *vencimiento* es el que *se prorroga hasta el primer día hábil siguiente*, no afectándose su *transcurso* —conforme las normas bajo análisis— durante «días inhábiles», mientras que en el caso de los plazos y términos contados por «días hábiles», evidentemente no sólo su *vencimiento* en un «día inhábil» *se prorroga hasta el primer día hábil siguiente*, sino que los mismos *no transcurren* (no pueden hacerlo) durante «días inhábiles consecutivos», por ser ésta —precisamente— su medida unitaria temporal de cómputo (e. g. el lapso de 180 días para presentar la declaración sucesoral⁴⁴).

A estos fines, deben tenerse en cuenta —claro está— los argumentos presentados por la doctrina (suspensión *ope legis* de los procedimientos administrativos, preeminencia de derechos constitucionales sobre deberes fiscales, presencia de causa extraña no imputable, etc.)⁴⁵, que sí pueden justificar el *no-transcurso* de estos plazos (anuales o mensuales) ante una *excepcional situación* como la generada por la declaratoria del «Estado de Alarma» en el marco del COVID-19, máxime si se repara en que, volviendo a un *enfoque determinativo*, al estar inoperativos Administración Tributaria y contribuyentes, no

⁴⁴ Artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (publicada en Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinario, 22 de octubre de 1999): «A los fines de la liquidación del impuesto, los herederos y legatarios, o uno cualquiera de ellos, deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado conforme a la presente Ley».

⁴⁵ Cf. MEIER, Eduardo, *op. cit.*, p. 6-14; y FRAGA PITTALUGA, Luis y TAGLIAFERRO, Andrés, *op. cit.*, p. 8-24.

sería razonable exigirles —por igual— que deban cumplir con *todas sus actuaciones determinativas anuales o mensuales pendientes* «el primer día hábil siguiente» luego de esta coyuntura.

5.2. Análisis particular del párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario: las definiciones legales de «días inhábiles»

En los términos que ya lo adelantáramos, la norma *no práctica* contenida en el párrafo único establece dos supuestos *generales* y uno *especial*, dentro de la definición legal de «días inhábiles», cuales son: (i) los días declarados feriados conforme con las disposiciones legales, y (ii) los días en los cuales la oficina administrativa de que se trate no hubiere estado abierta al público; ambos como supuestos *generales*; y (iii) «a los solos efectos de» la *declaración y pago de las obligaciones tributarias*, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales *no estuvieren abiertas al público*; como supuesto *especial*. Analicemos estos supuestos.

5.2.1. Días declarados feriados (*autodeterminación, determinación mixta, determinación oficiosa y recurso jerárquico*)

En cuanto a los supuestos *generales* de la definición de «días inhábiles», el primero no exige mayores comentarios, en la medida que éste se refiere —de manera precisa— a los *días feriados*, abarcando, así, como tampoco será difícil pensar, *todos* los procedimientos de determinación tributaria, tanto los indicados bajo la clasificación *por el sujeto* (autodeterminación, determinación mixta y determinación de oficio)⁴⁶, como el procedimiento *recursivo determinativo* (recurso jerárquico), debido a que durante días feriados, Administración Pública y sector privado —por igual— simplemente no trabajan, formalmente hablando.

Esto significa que los plazos y términos establecidos en días *no corren* —ni *vencen*, como será evidente— por computarse por «días hábiles», mientras que los fijados por años y meses, si bien en principio «transcurren» —con la salvedad señalada— en la medida que son *continuos*, *no vencen* hasta el primer día hábil siguiente.

5.2.2. Días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público (*determinación mixta, determinación oficiosa y recurso jerárquico*)

Por su parte, el segundo supuesto aunque también es bastante claro (*los días en los cuales la oficina administrativa de que se trate no hubiere estado abierta al público*), sí merece algunos comentarios. De un lado, el *escenario fáctico* que el mismo plantea (oficinas cerradas al público de la Administración Tributaria), deja ver que dicho supuesto circunscribe su ámbito de aplicación a los procedimientos de *determinación mixta*,

⁴⁶ Deliberadamente excluimos la *determinación judicial* a estos fines, debido a que, como es sabido, los tribunales se rigen por otra tipología de días, esto es, los «días de despacho», que en la actual situación de «Estado de Alarma» se encuentran suspendidos por las Resoluciones N° 001-2020, 002-2020 y 003-2020 dictadas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

determinación de oficio y el *recurso jerárquico* como procedimiento de segundo grado (recurso), en la medida que no es posible «sustanciar» —salvo que sea *a espaldas* del contribuyente, con todas las inconstitucionalidades que ello supone⁴⁷— ninguno de los anteriores si la oficina competente está cerrada al público y, con ello, los plazos y términos procedimentales no están *transcurriendo* (salvo los anuales o mensuales, con la aclaratoria expuesta), ni pueden *vencer*, en los términos ya precisados.

Por otro lado, teniéndose en cuenta que es un supuesto *general* y, por ello, no comprensivo del ámbito de aplicación *especial* de la *declaración y pago de las obligaciones tributarias*, el mero hecho de que la oficina estuviese abierta durante la pandemia, allende lo criticable de tal medida por el palpable riesgo (de contagio) que ello supondría para la *salud*⁴⁸ (y hasta la *vida*⁴⁹ misma) de las personas, tanto las que estuviesen trabajando como los particulares que asistiesen a las mismas —por demás contrariando lo establecido en el artículo 5⁵⁰ del Decreto de «Estado de Alarma»—, significaría que

⁴⁷ Sobre el tema de las pretendidas «sustanciaciones» de procedimientos tributarios *a espaldas* del contribuyente, en violación de sus derechos a la defensa, al debido proceso, de información y participación, a ser oído o de contradictorio, a promover y evacuar pruebas, y a la presunción de inocencia, hemos tenido la oportunidad de investigar desde hace algún tiempo, a propósito del denominado «procedimiento» de *verificación tributaria*. Al respecto, pueden —entre otros— consultarse los siguientes estudios: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del procedimiento de verificación tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001», *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, p. 227-280; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La responsabilidad patrimonial del Estado “administrador, juez y legislador” tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación» (Relatoría Nacional - Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Abeledo Perrot - Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010, p. 343-367; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual», *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010, p. 401-417; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La verificación a los 30 años de codificación tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, p. 99-144; y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales», en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 579-591.

⁴⁸ Artículo 83 de la Constitución: «**La salud es un derecho social fundamental, obligación del Estado, que lo garantizará como parte del derecho a la vida.** El Estado promoverá y desarrollará políticas orientadas a elevar la calidad de vida, el bienestar colectivo y el acceso a los servicios. Todas las personas tienen derecho a la protección de la salud, así como el deber de participar activamente en su promoción y defensa, y el de cumplir con las medidas sanitarias y de saneamiento que establezca la ley de conformidad con los tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados por la República» (resaltado agregado).

⁴⁹ Artículo 43 de la Constitución: «**El derecho a la vida es inviolable.** Ninguna ley podrá establecer la pena de muerte, ni autoridad alguna aplicarla. El Estado protegerá la vida de las personas que se encuentren privadas de su libertad, prestando el servicio militar o civil, o sometidas a su autoridad en cualquier otra forma» (resaltado agregado).

⁵⁰ Artículo 5 del Decreto N° 4.160: «Las personas naturales, así como las personas jurídicas privadas, **están en la obligación de cumplir lo dispuesto en este Decreto y serán individualmente responsables cuando su incumplimiento ponga en riesgo la salud de la ciudadanía** o la cabal ejecución de las disposiciones de este Decreto. Éstas deberán prestar su concurso cuando, por razones de urgencia, sea requerido por las autoridades competentes» (resaltado agregado).

necesariamente estará limitada la atención al público para procedimientos administrativos *distintos* —y ésta es la clave— de los correspondientes a la *declaración y pago de las obligaciones tributarias*.

Lo que se quiere dejar claro es que dicho enunciado no se basta por sí sólo para considerar, por el mero hecho de que las oficinas de la Administración Tributaria estuviesen abiertas, que los contribuyentes «pudiesen» —o, peor aún, estuviesen «obligados»— a *declarar y pagar* los distintos tributos, en la medida que debe tenerse en cuenta, a los efectos de interpretar cuándo se está ante un «día inhábil» para ese caso particular, el tercer y especial supuesto del mismo, conforme con el cual «*se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades*», esto es, aun cuando alguna oficina de la Administración Tributaria esté abierta para el público, lo cierto es que para los fines *especiales* —y expresamente indicados— de la «*declaración y pago*» de las obligaciones tributarias, deben —además— estar los bancos autorizados abiertos al público, como veremos enseguida.

Aunado a lo anterior, si bien —en *circunstancias ordinarias*— el hecho de que la respectiva oficina administrativa estuviere abierta al público se traduciría en la normal sustanciación de los indicados procedimientos de *determinación mixta, determinación de oficio y recurso jerárquico*, lo cierto es que en las actuales *circunstancias extraordinarias* de posible contagio y propagación de la pandemia COVID-19, y en acatamiento de las medidas declaradas con ocasión al «Estado de Alarma», los contribuyentes: (i) se encuentran en una situación de inoperatividad por *suspensión de sus actividades laborales*⁵¹, no estando el personal encargado del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en sus respectivas empresas⁵²; por lo que (ii) *no pueden* participar en dichos *procedimientos determinativos*⁵³, cuya eventual *pseudo-sustanciación* a espaldas (*inaudita*

⁵¹ «Nicolás Maduro ordena cuarentena y suspende actividades laborales en Caracas y seis estados», 15 de marzo de 2020, *Monitor ProDaVinci*, en <https://prodavinci.com/nicolas-maduro-ordena-cuarentena-y-suspende-actividades-laborales-en-caracas-y-seis-estados/>.

⁵² «*En materia tributaria*, en virtud de la suspensión de las actividades de la mayoría de los contribuyentes, el personal responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentra en sus casas acatando las medidas de aislamiento, y los flujos de efectivo necesarios para el pago de los tributos, y retenciones, se encuentran mermados por la parálisis derivada a las medidas de cuarentena. En virtud de ello, las distintas Administraciones Tributarias deben reconocer la complejidad de la situación actual, la cual configura un caso de fuerza mayor, que hace presumir una imposibilidad de cumplimiento tempestivo por los contribuyentes como de los responsables, tanto de obligaciones tributarias materiales como formales, incluidos accesorios; y de tomar alternativamente medidas dirigidas a mitigar sus efectos en el ámbito fiscal, como son por parte del Seniat y de las administraciones tributarias estatales y municipales: otorgar prórrogas para las declaraciones y pago de impuestos contribuyentes y responsables; fraccionamiento de pagos, así como, modificar los calendarios para la declaración y pago de los tributos» (cursivas del texto original). Academia de Ciencias Políticas y Sociales, «Pronunciamento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales sobre el Estado de Alarma decretado ante la pandemia del Coronavirus (COVID-19)», p. 6, en <https://www.acienpol.org/wp-content/uploads/2020/03/PRONUNCIAMIENTO-SOBRE-EL-ESTADO-DE-ALARMA-epidemia-coronavirus.pdf>.

⁵³ Artículo 36 del Decreto N° 4.160: «Los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, así como **las empresas** y demás formas asociativas privadas, **están en la obligación de colaborar con la Comisión COVID 19 en el ejercicio de sus funciones**» (resaltado agregado).

altera pars) de los sujetos pasivos, en los términos ya adelantados, atentaría abiertamente contra sus derechos a la defensa y al debido proceso, *ex* artículo 49⁵⁴ de la Constitución.

Y en cuanto a que la circunstancia de que la respectiva oficina no esté abierta al público «*deberá comprobar[la] el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley*» (corchetes agregados), resulta de la mayor importancia tener en cuenta, como con detenimiento lo ha desarrollado la doctrina, que en materia de carga probatoria deben tenerse presentes —a efectos de su flexibilización— los principios *favor probationis* y de *proximidad, cercanía o facilidad a la obtención de la prueba*, conforme con los cuales la producción de la prueba debe situarse en *la parte que esté en mejores condiciones para demostrar los hechos controvertidos*⁵⁵, en este caso, la Administración Tributaria (*parte en mejores condiciones*) para demostrar el hecho controvertido en cuestión (*que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público*)⁵⁶.

Además, la jurisprudencia⁵⁷ ha atribuido —exclusivamente— a la Administración Tributaria la carga de la prueba cuando, entre otros supuestos, el contribuyente alega un *hecho negativo absoluto*, como lo es que la «la respectiva oficina administrativa no estaba abierta al público».

En definitiva, al margen del discurso normativo del enunciado bajo análisis, corresponderá a la Administración Tributaria —por la necesaria flexibilización de la carga

⁵⁴ Artículo 49 de la Constitución: «El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia:// 1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y en la ley».

⁵⁵ Así lo explica GONZÁLEZ PÉREZ: «En aplicación del principio de la buena fe en su vertiente procesal, con el criterio de la facilidad se puede llegar a desplazar la carga de la prueba a aquella parte a la que resulte más fácil su prueba». GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Manual de Derecho procesal administrativo*, Editorial Civitas, 3ª edición, Madrid, 2001, p. 328.

⁵⁶ En este sentido, se ha indicado que una de las ventajas y consecuencias más importantes de la aplicación del principio *favor probationis*, ha sido la creación de *presunciones hominis de culpa* en contra de la parte obligada a probar —por su facilidad a la obtención de la prueba en cuestión, que esclarecerá los hechos controvertidos—, y no lo hace. Cf. QUINTERO TIRADO, Mariolga, «Algunas consideraciones sobre la prueba en el ámbito civil con algunas menciones en el área mercantil», *Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal*, N° 2, Livrosca, C. A., Caracas, 2000, p. 136 y s.

⁵⁷ En materia *administrativa*, entre otras, *vid.* sentencia de 25 de abril de 1985, Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, caso *Raquel A. Villalón v. República (Consejo Nacional para el Desarrollo de la Industria Nuclear)*, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 22, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1985, p. 183-184; y sentencia de 24 de marzo de 1994, Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 57-58, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994, p. 350. En materia *tributaria*, *vid.* las sentencias a continuación identificadas y relacionadas de los siguientes Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario: Segundo, de 31 de octubre y 29 de noviembre 1984; Tercero, de 8 octubre de 1984; Quinto, de 1° noviembre 1984; Séptimo, de 11 de octubre y 29 de noviembre de 1984; Octavo, de 23 y 29 octubre de 1984; y Noveno, de 8 y 18 octubre de 1984, en PIERRE TAPIA, Óscar, *Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario*, N° 1, p. 5-9, 19-26, 15-19, 9-15; y N° 2, p. 53-58, 5-9, 9-13, respectivamente, inventariadas y citadas en: BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «La ejecutoriedad de los actos administrativos», *Revista de Derecho Público*, N° 27, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, p. 153-154.

probatoria ante la aplicación de los principios indicados—, demostrar en todo caso que *su* respectiva oficina administrativa «*hubiere estado abierta al público*», para lo cual, de haber sido así, no tendrá mayor dificultad de probarlo por tratarse de una dependencia interna de su propia estructura administrativa⁵⁸.

5.2.3. Días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público (autodeterminación)

Se hace evidente, entonces, que el tercer y *especial* supuesto contemplado dentro de la definición legal de «días inhábiles», delimita su ámbito de aplicación «*a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias*», que es otra forma de decir «a los efectos de la *autodeterminación de las obligaciones tributarias*», que comprende por parte del contribuyente tanto la *declaración* (existencia) como la *liquidación* (cuantía) de los tributos, para cuyo caso se entienden «inhábiles» los días en que «*las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades*».

Si bien el «pago» de las obligaciones fiscales no forma parte del procedimiento de determinación, su inclusión en el discurso normativo («*declaración y pago*») de esta definición legal de «día inhábil», permite desentrañar el sentido contextual de la primera parte de la expresión «*declaración*» y, con ello, del supuesto *especial*, en su acepción de sinónimo o equivalente a *autodeterminación tributaria*, debido a que ésta es la única modalidad determinativa que puede —sin ser ello forzoso— estar acompañada del posterior «pago» de los tributos *declarados y liquidados* por el propio contribuyente.

De otro lado, el enunciado también admite entender que se refiere a la «presentación de declaración» (y subsiguiente pago) de las obligaciones fiscales, cuya vinculación con la autodeterminación tributaria resulta manifiesta, en tanto que es en la declaración impositiva donde se concreta esta modalidad determinativa por el sujeto pasivo, partiendo de que es el propio contribuyente quien declara y cuantifica el tributo.

Lo anterior supone, entonces, que se encontraría fuera de su ámbito de aplicación la *determinación mixta*, la *determinación de oficio* como procedimiento de primer grado (constitutivo) y el *recurso jerárquico* como procedimiento de segundo grado (recursivo), los cuales si bien son *procedimientos determinativos*, no se identifican —por las razones precisadas— con el supuesto definitorio *especial* de «*declaración y pago*» de tributos. Si no fuese por el agregado del expediente del «pago», o si en su lugar se refiriese a la «*declaración y liquidación*» de tributos, también se ubicarían (conceptualmente) dentro de su ámbito de aplicación la *determinación mixta*, la *determinación de oficio* y el propio *recurso jerárquico*, en la medida que *todos* suponen la «*declaración*» de la *existencia* de la obligación tributaria, así como —en caso de existir— la «*liquidación*» de su *cuantía*, esto es, su *determinación tributaria*, debiendo tenerse en cuenta, claro está, la consideración del

⁵⁸ Sobre la carga probatoria en los procedimientos y procesos tributarios, nuestras consideraciones en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos N° 93, Caracas, 2012, p. 252-274.

necesario *escenario fáctico* comentado (oficinas competentes de la Administración Tributaria abiertas al público), como condición necesaria para la *sustanciación* de esos procedimientos en *circunstancias normales*, como ya fue comentado.

En este supuesto *especial* referido, entonces, a la modalidad de *autodeterminación tributaria* o por el sujeto pasivo, al igual que fuera precisado en relación con los supuestos *generales* de definiciones de «días inhábiles» (*días declarados feriados y días en los cuales la oficina administrativa de que se trate no hubiere estado abierta al público*), los plazos y términos *distintos* a los fijados por días, si bien «transcurren» —otra vez, con la salvedad presentada—, no *vencen* hasta el primer día hábil siguiente, mientras que los indicados en días no *corren ni vencen*, por computarse por «días hábiles».

Antes de pasar al próximo punto vale precisar, dada la parte *in fine* del párrafo único bajo análisis («*conforme lo determine su calendario anual de actividades*»), que si bien la regla general de operatividad funcional regular de las instituciones financieras y, con ello, que las mismas estén abiertas al público, viene dado por su calendario anual de actividades, no es menos cierto que *circunstancias excepcionales* (v. g. el COVID-19), perfectamente pueden dar lugar a que las autoridades competentes resuelvan, como en este caso y en ejercicio de la *potestad de policía administrativa*⁵⁹, que entidades públicas y privadas (e. g. bancos y demás instituciones financieras) no abran sus puertas al público por razones de *seguridad y salud pública*. De esto, nos encargaremos a continuación.

6. La declaratoria del «Estado de Alarma» y las Circulares N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 y N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 de la SUDEBAN, como concreción de una de las definiciones legales de «días inhábiles» que establece el enunciado jurídico no práctico

La parte *in fine* del artículo 9 del Decreto N° 4.160, mediante el cual se declaró el «Estado de Alarma», señaló que correspondería a la SUDEBAN divulgar —a la brevedad— las condiciones de prestación del servicio bancario público y privado, así como su «régimen de suspensión», en los términos siguientes:

«La Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario, SUDEBAN, sin dilación alguna, divulgará por todos los medios disponibles las condiciones de prestación de los servicios de banca pública y privada, así como el **régimen de suspensión de servicios**, incluidos los conexos, y el de actividades laborales de sus trabajadores» (resaltado y subrayado agregados).

Atendiendo ese precepto, a dos días de la declaratoria del «Estado de Alarma», esto es, el 15 de marzo de 2020, la SUDEBAN dictó en ejercicio de sus competencias administrativas la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02415, de conformidad con la cual:

⁵⁹ Que consiste, como es sabido y sin entrar en mayores consideraciones —descriptivas y críticas— sobre su concepción, en esa facultad de *ordenación y limitación* de la Administración Pública, mediante la cual se regula la *actividad económica* del administrado, con la finalidad de garantizar el *orden público* en sus tres clásicas vertientes, a saber: (i) *seguridad pública*, (ii) *salud pública*, y (iii) tranquilidad (paz) pública.

«(...) estarán excepcionalmente **suspendidas** todas las **actividades que impliquen atención directa a los clientes, usuarios y usuarias y el público en general a través de su red de agencias, taquillas, oficinas y sedes administrativas en todo el país.** // Asimismo, deberán garantizarse la asistencia del personal mínimo requerido para el funcionamiento y uso óptimo de los cajeros automáticos, banca por internet, medios de pagos electrónicos, tales como Pago Móvil Interbancario (P2P, P2C, C2P), Transferencias, Puntos de Venta y cualquier otra modalidad de **servicios bancarios en línea considerados en los respectivos planes de prestación de servicios para días no laborables**, todo ello, en atención a la naturaleza de servicio público de las actividades que prestan, bajo la estricta observancia de las medidas preventivas instruidas por el Ejecutivo Nacional y la Organización Mundial de la Salud (O.M.S). // La presente medida mantendrá su rigor hasta tanto este Ente Rector modifique los términos de la presente Circular» (resaltado y subrayado agregados).

Es claro el mandato normativo dirigido a todos los bancos en el país, teniendo la mayor relevancia para la cuestión bajo estudio, debido a la limitación y ordenación de las actividades bancarias expresamente decidida, siendo éste —precisamente— el supuesto *especial* que caracteriza como «inhábiles» los días a efectos *autodeterminativos tributarios*, de conformidad con el analizado parágrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario («los días en que **las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público**»).

Igualmente reviste importancia la mención sobre la prestación de servicios bancarios *on-line* (banca por internet, medios de pagos electrónicos, etc.) para «días no laborables», con lo cual expresamente se acepta que dicha modalidad de servicios se prestan de manera especial en el supuesto de tratarse —precisamente— de «días no laborales» —por ser un servicio de interés público—, que no es otra cosa que decir: «días inhábiles»⁶⁰.

⁶⁰ Aunque el supuesto *especial* del parágrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario es preciso —por lo que no admite una interpretación diferente— al establecer que: «Igualmente se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, **los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público**, conforme lo determine su calendario anual de actividades» (resaltado y subrayado agregados), teniendo en cuenta las más creativas fórmulas *contra legem* que, en más de una ocasión, se han pretendido sustentar para que el contribuyente realice actuaciones a las que —simplemente— *no está obligado*, luce oportuna la ocasión para indicar que el hecho de que (i) los bancos estén, como lo dice la propia circular, continuando con el «funcionamiento y uso óptimo de los cajeros automáticos, banca por internet, medios de pagos electrónicos, tales como Pago Móvil Interbancario (P2P, P2C, C2P), Transferencias, Puntos de Venta y cualquier otra modalidad de servicios bancarios en línea considerados en los respectivos planes de prestación de servicios para días no laborables», (ii) las declaraciones impositivas se puedan cargar *electrónicamente*, y (iii) los pagos de tributos se puedan efectuar mediante *transferencias bancarias*; lo cierto es que *ninguna* de esas circunstancias fácticas encuadra o se subsume en el *supuesto especial definitorio* de «día inhábil» regulado por la norma en cuestión, cual es —única y exclusivamente— que *las oficinas bancarias receptoras de fondos nacionales no estén abiertas al público*, como en efecto debe entenderse en cumplimiento de la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02315 de la SUDEBAN. A otras voces: los *sistemas y plataformas electrónicas* no son oficinas receptoras de fondos nacionales abiertas al público. Cualquier intento de justificar lo contrario —por no tener basamento legal— se presentará como una actuación al

Y como expresamente lo indica la Circular, la misma «*mantendrá su rigor*» (es decir, estará *vigente y aplicable*) hasta que la propia SUDEBAN modifique sus términos. O lo que es lo mismo, a efectos *autodeterminativos* se entienden «inhábiles» los días que transcurran durante la «suspensión excepcional» de todas las actividades que impliquen atención directa a los clientes y al público en general, de conformidad con el tantas veces referido párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario, estando automáticamente «*prorrogados hasta el primer día hábil siguiente*» todos los plazos y términos correspondientes a los *procedimientos de autodeterminación tributaria*, como ha sido desarrollado.

Al respecto, la SUDEBAN acaba de «dictar» el domingo 31 de mayo de 2020 —a modo de *alcance* de la anterior— la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02793, a tenor de la cual:

«(...) este Órgano Supervisor instruye lo siguiente, a partir del día lunes 1 de junio de 2020, en virtud del **inicio de la fase de flexibilización de la cuarentena, que contempla un período de cinco (5) días de labores y diez (10) de suspensión de actividades, exclusivamente para los sectores priorizados**, dentro de los que se incorporó al Sector Bancario (...). La atención al público se deberá dispensar de acuerdo al terminal de número de cédula de identidad, bajo el siguiente esquema:// **Lunes:** 0, 1, 2, 3 y 4// **Martes:** 0, 1, 2, 3 y 4// **Miércoles:** 5, 6, 7, 8 y 9// **Jueves:** 5, 6, 7, 8 y 9// **Viernes:** Usuarios Personas Jurídicas.// (...) Ahora bien, en cuanto a los días estipulados bajo la **modalidad de suspensión de actividades**, adicionalmente los servicios bancarios en línea ya descritos en la presente Circular deberán tomarse las previsiones para asegurar complementariamente el desarrollo de las siguientes actividades:// Procesos para la concesión de créditos asociados a la preservación del aparato productivo del país y especialmente los referidos a la cartera productiva única nacional.// Soporte tecnológico e infraestructura necesario para la continuidad de los proyectos de tecnología críticos, y especialmente los referidos a banca electrónica y medios de pago.// Atención de fallas tecnológicas y físicas en la infraestructura.// Entrega de tarjetas de débito y crédito a pensionados y otros clientes.// Asignación del servicio de punto de venta.// Atención y resolución de fraudes y reclamos.// Contención y mitigación de fraudes tecnológicos.// Finalmente, las instrucciones respecto al período de 5 días de la fase de flexibilización de la cuarentena, en el Sector Bancario, no serán aplicables a las agencias que se encuentren ubicadas en las Zonas donde el Ejecutivo Nacional mantenga la rigurosidad de las medidas» (resaltado del texto original).

Lo primero que hay que señalar sobre esta Circular es que, como se presenta evidente, al regularse en la misma «*La atención al público*» en la forma que enseguida analizaremos, no está haciendo otra cosa que *ratificar* que *todos* los días que han

margen de la ley, carente de fuerza vinculante alguna y, por ello, incapaz de guiar la *conducta determinativa* del contribuyente.

transcurrido desde la emisión de la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02415 hasta la nueva (en los términos que veremos), indiscutiblemente han sido «días inhábiles» a efectos *autodeterminativos*, debido a que los bancos no estuvieron abiertos al público.

Dicho lo anterior, teniendo en cuenta —conforme la nueva Circular de SUDEBAN— que no todos los días serán «hábiles» *para todas las personas*, sino que los mismos serán «hábiles» (i) dependiendo del último número de la cédula, para las *personas naturales*, y (ii) sólo los días viernes, para las *personas jurídicas en sentido estricto*; se entiende entonces que para las personas naturales el primer día hábil siguiente para *autodeterminar* (declarar y liquidar) tributos, será el lunes 1° de junio de 2020 (cuyas cédulas de identidad terminen en los números 0, 1, 2, 3 y 4) y el miércoles 3 de junio (cuyas cédulas de identidad terminen en los números 5, 6, 7, 8 y 9); y para las personas jurídicas en sentido estricto el primer día hábil siguiente —también a fines *autodeterminativos*— será el viernes 5 de junio, mientras que su próximo día hábil será el 26 de junio, por razón de la metodología adoptada de flexibilización de cinco (5) días de actividades y diez (10) de suspensión, como se indica en la Circular, en cumplimiento del «Plan de Medidas de Flexibilización de la Cuarentena Nacional, Consciente y Voluntaria»⁶¹.

También debe repararse en la nueva mención que se hace en esta Circular sobre los servicios bancarios *on-line* para los «*días estipulados bajo la modalidad de suspensión de actividades*», refiriéndose expresamente —una vez más— a los servicios que se prestan de forma especial los «días no laborales» o «días inhábiles», en cuyo listado nada se indica sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias, en sintonía con lo ya precisado al respecto.

Finalmente, luce evidente que «*en las Zonas donde el Ejecutivo Nacional mantenga la rigurosidad de las medidas*», los días seguirán siendo «inhábiles» a efectos *autodeterminativos*, habida cuenta que en las mismas no se aplicarán las instrucciones correspondientes a la flexibilización de cinco (5) días de actividades y, con ello, las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales seguirán cerradas al público, manteniéndose esta situación fáctica subsumida en la tercera definición de «días inhábiles» del parágrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario.

7. A modo de conclusión. La extensión procedimental de los ámbitos de ejercicio del derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, y su corolario lógico: los supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria

La relación entre la norma contenida en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario y la establecida en el parágrafo único de su artículo 10, como se ha podido observar, se plantea de la siguiente manera:

El artículo 162 del Código establece que «*Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles*», enunciado éste que califica —en los términos ya precisados— como uno de carácter

⁶¹ Disponible en <https://t.co/Doy7dNg27H>.

práctico, en tanto en cuanto expresamente *guía* la conducta de la Administración (*obligada*) y del contribuyente (*beneficiado*). Por su parte, el párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario define *qué* se entiende por «día inhábil», conforme los tres supuestos recién analizados (*días declarados feriados; días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público; y días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público*), calificando, en este sentido, como norma *no práctica*, porque delimita el sentido de la interpretación que debe dársele a la categoría jurídica «día inhábil» y si bien no *guía* (directamente) la conducta de los contribuyentes, habilita la *aplicación* de la norma práctica que sí lo hace, así como el *ejercicio* del derecho subjetivo que regula. Si no se definiese *qué* se entiende por «día inhábil», la norma práctica que reconoce el derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles no sería aplicable —o sería difícil hacerlo—, ante la incertidumbre sobre el sentido de esa categoría.

En suma, las distintas definiciones legales (supuestos *generales* y supuesto *especial*) de la categoría jurídica «día inhábil» establecidas en el párrafo único del artículo 10 del Código Orgánico Tributario y su utilización para lograr la *aplicación práctica* de su artículo 162 y del numeral 3° del mismo artículo 10, permiten delimitar —en cualquier situación— la extensión procedimental de los ámbitos de ejercicio del *derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles* que, como corolario lógico, habilitan precisar los tres supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación en dichos «días inhábiles», a saber:

- (i) «*Días declarados feriados*»: comprenden *todos* los procedimientos de determinación, tanto los que atienden a la clasificación *por el sujeto* (autodeterminación, determinación mixta y determinación oficiosa), como el de *determinación recursivo* (recurso jerárquico), razón por la cual *todos* los vencimientos de sus plazos y términos —así como los transcurros de los que estén establecidos en días— se prorrogan automáticamente hasta el primer día hábil siguiente;
- (ii) «*Días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público*»: comprenden los procedimientos de *determinación mixta* y *determinación oficiosa* (fiscalización y verificación), así como el procedimiento de *determinación recursivo* (recurso jerárquico), razón por la cual *todos* los vencimientos de sus plazos y términos —así como los transcurros de los que estén establecidos en días— se prorrogan automáticamente hasta el primer día hábil siguiente;
- (iii) «*Días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público*»: comprenden *todos* los procedimientos de *autodeterminación* (declaraciones y liquidaciones de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etc.), razón por la cual *todos* los vencimientos de sus plazos y términos —así como los transcurros de los que estén establecidos en días— se prorrogan automáticamente hasta el primer día hábil siguiente.

Es así como, en la situación actual, *todos* los vencimientos de plazos y términos — así como los transcurros de los que estén establecidos en días— de los procedimientos de

determinación mixta y determinación de oficio (fiscalizaciones y verificaciones), y de los procedimientos de *determinación recursivos* (recursos jerárquicos) estarán automáticamente prorrogados hasta el primer día hábil siguiente en la medida que «*la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público*».

Por su lado, *todos* los vencimientos de plazos y términos —así como los transcurros de los que estén establecidos en días— de los procedimientos de *autodeterminación* (declaraciones y liquidaciones de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etc.) están automáticamente prorrogados durante el tiempo que «*las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público*», esto es, desde el dictado de la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02315 de la SUDEBAN el 15 de marzo de 2020 y hasta el primer día hábil siguiente que, en los términos propuestos, de conformidad con la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02793 de la SUDEBAN el 31 de mayo de 2020, será el lunes 1° de junio de 2020, para las personas naturales cuyas cédulas de identidad terminen en los números 0, 1, 2, 3 y 4, y el miércoles 3 de junio, para las personas naturales cuyas cédulas de identidad terminen en los números 5, 6, 7, 8 y 9; así como el viernes 5 de junio, para las personas jurídicas en sentido estricto; excepción hecha de «*las Zonas donde el Ejecutivo Nacional mantenga la rigurosidad de las medidas*», en los términos precisados⁶².

Lo anterior supone, por vía de consecuencia, que tampoco se causarán *intereses moratorios*, ni serán aplicables *sanciones*, por razón de la (inexistencia de) falta o retardo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, dado el estado de *prórroga automática* de los plazos y términos de los procedimientos de determinación.

Caracas, 1° de junio de 2020

Bibliografía

AA.VV, «El COVID-19 y el Derecho: algunos temas para el debate», *Blog de Derecho y Sociedad*, en <http://www.derysoc.com/especiales/el-covid-19-y-el-derecho-algunos-temas-para-el-debate/>.

AA.VV, «Especial COVID-19», *Biblioteca AVEDA*, en <https://www.aveda.org.ve/biblioteca/>.

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria», en RAMÍREZ LANDAETA, Belén (Coord.), *Jornadas académica en*

⁶² Huelga decir que —evidentemente— los «*días declarados feriados*» que coincidan con esta coyuntura también serán «*días inhábiles*» a fines determinativos, razón por la cual *todos* los vencimientos de plazos y términos —así como los transcurros de los que estén establecidos en días— de los procedimientos de *autodeterminación*, *determinación mixta* y *determinación de oficio* (fiscalizaciones y verificaciones), y de los procedimientos de *determinación recursivos* (recursos jerárquicos), estarán automáticamente prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

homenaje al profesor Allan R. Brewer-Carías. 80 años, Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Universitas Fundación, Caracas, 2020.

_____, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019.

_____, «El derecho a la legalidad tributaria del contribuyente: una cuestión de libertad y propiedad privada», en ESPINOSA BERECHOCHA, Carlos (Coord.), *Derechos de los contribuyentes*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Ciudad de México, 2019.

_____, «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.

_____, «La función de determinación. Dialogando con Gabriel Ruan Santos», en WEFPE H., Carlos E., y ATENCIO VALLADARES, Gilberto (Coords.), *Liber Amicorum: homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

_____, «Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013.

_____, «La potestad fiscalizadora», en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

_____, «El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales», en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

_____, «La verificación a los 30 años de codificación tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial», en García Pacheco, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.

_____, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos N° 93, Caracas, 2012.

_____, «Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual», *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010.

_____, «La responsabilidad patrimonial del Estado “administrador, juez y legislador” tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación» (Relatoría Nacional - Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Abeledo Perrot - Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010.

_____, «Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del procedimiento de verificación tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001», *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, «Pronunciamento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales sobre el Estado de Alarma decretado ante la pandemia del Coronavirus (COVID-19)», en <https://www.acienpol.org.ve/wp-content/uploads/2020/03/PRONUNCIAMIENTO-SOBRE-EL-ESTADO-DE-ALARMA-epidemia-coronavirus.pdf>.

ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2004.

BAUMEISTER TOLEDO, Alberto y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «El síndrome de la iniquidad administrativa en los trámites sucesorales tributarios: un ensayo crítico», en DUPOUY, Elvira y DE VALERA, Irene (Coords.), *Temas de actualidad tributaria. Libro homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

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.

_____, «La ejecutoriedad de los actos administrativos», *Revista de Derecho Público*, N° 27, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986.

BREWER-CARÍAS, Allan R., «El decreto del estado de alarma en Venezuela con ocasión de la pandemia del coronavirus: inconstitucional, mal concebido, mal redactado, fraudulento y bien inefectivo», en <https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2020/04/Brewer.-El-estado-de-alarma-con-ocasi%C3%B3n-de-la-pandemia-del-Coronavirus.-14-4-2020-1.pdf>.

_____, y GARCÍA SOTO, Carlos (Comp.), *Estudios sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su inconstitucional convocatoria en 2017*, Editorial Jurídica Venezolana - Editorial Temis, Caracas, 2017.

CABALLERO, Rosa, «Algunas reflexiones en torno al cumplimiento de las obligaciones tributarias en el contexto del COVID-19», en <http://www.derysoc.com/especial-nro-3/algunas-reflexiones-en-torno-al-cumplimiento-de-las-obligaciones-tributarias-en-el-contexto-del-covid-19/>.

FERNÁNDEZ, Daniel y DIRKMAAT, Olav, «Un plan económico sensato ante la emergencia COVID-19 para Guatemala», en <https://trends.ufm.edu/articulo/plan-economico-sensato-ante-la-emergencia-covid-19-para-guatemala/>.

FERNÁNDEZ PAVES, María José, *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1995.

FRAGA PITTALUGA, Luis, «Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020», en <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9- algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>.

_____, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Caracas, 2012.

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

_____, y TAGLIAFERRO, Andrés, «Implicaciones del COVID-19 sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias», en <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/24-implicaciones-del-covid-19-sobre-el-cumplimiento-de-las-obligaciones-tributarias>.

GARCÍA NOVOA, César, «La fiscalidad ante la crisis del Covid-19», *Revista de Derecho Tributario*, N° 166, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2020 (en edición).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, Ediciones Depalma, 2ª edición, Buenos Aires, 1970.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Manual de Derecho procesal administrativo*, Editorial Civitas, 3ª edición, Madrid, 2001

GUASTINI, Riccardo, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del Derecho*, Gedisa Editorial, Barcelona, 1999.

HOHFELD, Wesley Newcomb, *Conceptos jurídicos fundamentales*, Fontamara, 3ª edición, México, D. F., 1995.

JARACH, Dino, *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1ª edición, 2ª reimpresión, 1993.

_____, *Curso Superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

MEIER, Eduardo, «Breves notas sobre la situación de los procedimientos tributarios ante la declaratoria de Estado de Alarma (COVID-19)», en <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/23-breves-notas-sobre-la-situacion-de-los-procedimientos-tributarios-ante-la-declaratoria-de-estado-de-alarma-covid-19>, y en <http://www.derysoc.com/especial-nro-3/breves-notas-sobre-la-situacion-de-los-procedimientos-tributarios-ante-la-declaratoria-de-estado-de-alarma-covid-19/>.

Monitor ProDaVinci, «Nicolás Maduro ordena cuarentena y suspende actividades laborales en Caracas y seis estados», en <https://prodavinci.com/nicolas-maduro-ordena-cuarentena-y-suspende-actividades-laborales-en-caracas-y-seis-estados/>.

NINO, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del Derecho*, Editorial Astrea, 2ª edición, 14ª reimpresión, Buenos Aires, 2007.

QUINTERO TIRADO, Mariolga, «Algunas consideraciones sobre la prueba en el ámbito civil con algunas menciones en el área mercantil», *Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal*, N° 2, Livrosca, C. A., Caracas, 2000.

RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, «Los procedimientos administrativos previstos en el nuevo Código Orgánico Tributario», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

RUAN SANTOS, Gabriel, «La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

SAMMARTINO, Salvatore, «La declaración de impuesto», en AMATUCCI, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho tributario*, tomo II, Temis, Bogotá, 2001.

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.

VEGA REÑON, Luis, «A contrario / a fortiori / a pari / a simili, argumentos», en VEGA REÑON, Luis y OLMOS GÓMEZ, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, 8ª edición, Buenos Aires, 2002.

ZICCARDI, Horacio, «Derecho tributario administrativo o formal», en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I-Derecho Tributario, vol. II, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.