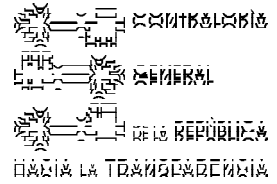


Dictámenes es una publicación
de la **Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela**
Dirección de Información Técnica y Cooperación,
piso 18, edificio de la Contraloría General de la República,
Avenida Andrés Bello, sector Guaicaipuro, Caracas 1050 - Venezuela.
Teléfonos: 508-3402 y 508-3656 **Fax:** 571-8402
Correo electrónico: ditc@cgr.gov.ve
Diseño de portada: Oscar Hurtado Matthey
Diagramación: Sabú Tovar M.
Depósito Legal: PPO 196308DF15
ISBN: 980-6151-24-0



dictámenes

de la Dirección General
de los Servicios Jurídicos de la
Contraloría General de la República

2001-2002

N° XVII

EDICIONES DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

CONTENIDO

	Pág.
PRESENTACIÓN	12
ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA	
Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras. Aplicabilidad de la normativa prudencial dictada por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras en materia de prevención y control de legitimación de capitales, a las entidades bancarias y financieras estatales que actúen dentro del sistema microfinanciero (Memorándum N° 04-02-135 del 10 de junio de 2002).....	15
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	
Viabilidad de solicitar la presentación de garantías en las contrataciones celebradas entre entes del Estado (Memorándum N° 04-02-40 del 4 de febrero de 2002).....	33
Alcance de la facultad de revisión de los Decretos, Resoluciones y demás documentos que lo requieran, prevista en el artículo 5° numeral 5, del Reglamento Orgánico del Ministerio de la Secretaría de la Presidencia, G.O. N° 36.807 del 14-10-99. (Memorándum N° 04-02-207 del 2 de octubre de 2002).....	35
AVERIGUACIONES ADMINISTRATIVAS	
Copias certificadas. Derecho de acceso al expediente administrativo (Oficio N° 04-02-01 del 3 de enero de 2001).....	39
Posibilidad de abrir una averiguación administrativa a ex-funcionarios del Fondo Especial de Jubilaciones y Pensiones del Personal Obrero de la Gobernación del Distrito Federal (Memorándum N° 04-02-18 del 15 de enero de 2001).....	45

Competencia de la Contraloría General de la República para conocer de las violaciones de la Ley de Licitaciones ocurridas antes de la reforma de ésta en 1999. Competencia de este Organismo para abrir una averiguación administrativa por “prescindencia de los procedimientos establecidos en la Ley de Licitaciones”. Alcance de este supuesto. Revisión del Dictamen N° 04-00-01-253 del 7-5-97 (Dictamen N° 04-02-04 del 22 de enero de 2001).....	52
Notificaciones. Procedencia de practicar la notificación por correo, de conformidad con los artículos 215 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (Memorándum N° 04-02-184 del 19 de agosto de 2002).....	60

CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

Procedimiento que debe seguir el CNE para el pago de prestaciones cumplidas a su favor sin que existan contratos formalmente suscritos u órdenes de servicio o de compra (Memorándum N° 04-02-154 del 20 de junio de 2001).....	65
---	----

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

Interpretación del artículo 334 de la Constitución emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Control difuso y concentrado de la constitucionalidad. Imposibilidad del Organismo Contralor de ejercer el control de la constitucionalidad (Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre de 2001).....	73
---	----

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Régimen Presupuestario. Adecuación de las Disposiciones Generales del Proyecto de Ley de Presupuesto 2003 a las disposiciones especiales para la elaboración y ejecución del presupuesto de la Contraloría General de la República - Ref: Memorándum N° 02-00-107 del 07-11-2002 (Memorándum N° 04-02-251 del 4 de diciembre de 2002).....	77
--	----

CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Viabilidad de que se reconozca y cancele a diferentes entes contratistas, o bien ajustes de precios o bien el diferencial cambiario en la forma como ha sido solicitado por los respectivos contratistas, con fundamento en la variación del tipo de cambio de nuestra moneda frente al dólar de los Estados Unidos de Norteamérica (Memorándum N° 04-02-187 del 28 de agosto de 2002)..... 87

CONTRATOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Procedimiento que debe seguirse en los casos de prestaciones cumplidas a favor de la República, a través de alguno de sus órganos, sin que exista contrato suscrito formalmente (Memorándum N° 04-02-154 del 20 de junio de 2001)..... 99

CONTROL FISCAL

Oportunidad en la cual el órgano de control interno debe emitir la certificación de cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Oficio N° 05-01-02366 del 27 de septiembre de 2001)..... 103

Procedencia de la emisión del dictamen previsto en el artículo 41 de la recién derogada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Memorándum N° 04-02-76 del 21 de marzo de 2002)..... 109

CONTROL INTERNO

Procedencia de la suspensión de la elección de Contralor Interno, a pesar de estar vacante el cargo, en virtud de las modificaciones que supone la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Fecha de entrada en vigencia de esta Ley (Memorándum N° 04-02-56 del 8 de marzo de 2001)..... 115

CRÉDITO PÚBLICO

Intereses pactados en Convenio de Préstamo entre la República e instituciones financieras internacionales. Anatocismo. Intereses de mora sobre intereses de mora (Memorándum N° 04-02-131 del 14 de mayo de 2001)..... 119

DERECHO ADUANERO

Atenuación del principio de legalidad en materia aduanera. Supuesta contradicción entre el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas y el 239 de su Reglamento (Dictamen N° 04-02-03 del 17 de enero de 2001)..... 131

DERECHO CONSTITUCIONAL

Posibilidad de que la Contraloría General de la República aplique directamente los artículos 316 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 25 ejusdem, ante la presunta inconstitucionalidad del artículo 87, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999. Control de la constitucionalidad. Interpretación del artículo 334 de la Constitución emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre 2001)..... 177

DERECHO TRIBUTARIO

Determinar si el Impuesto al Valor Agregado debe tomarse en cuenta para establecer el monto de la licitación (Dictamen N° 04-02-14 del 22 de mayo de 2001)..... 181

Gravabilidad o no con el impuesto sobre la renta, de las ganancias obtenidas como resultado de las operaciones de compra-venta de Bonos Brady en el mercado secundario nacional, específicamente bajo el imperio de la Ley del año 1995. Alcance de la exención tributaria consagrada en la denominada “Ley de Refinanciamiento” (Memorándum N° 04-02-161 del 3 de julio 2001)..... 188

Fraccionamientos y plazos. Convenimientos de pagos con agentes de retención (Dictamen N° 04-02-16 del 20 de julio de 2001)... 199

Posibilidad de que la Contraloría General de la República aplique directamente los artículos 316 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 25 ejusdem, ante la presunta inconstitucionalidad del artículo 87, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 (Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre de 2001).....	209
Impuesto al Débito Bancario. Debe este Organismo Contralor asumir este impuesto por concepto de cheques que se emitan a favor de los funcionarios de esta Contraloría que reciben viáticos durante la vigencia del Impuesto al Débito Bancario - IDB (Memorándum N° 04-02-73 del 19 de marzo de 2002).....	215
La compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias, prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994. Imposibilidad de compensar lo facturado por concepto de suministro de energía eléctrica con el importe del impuesto de patente de industria y comercio (Memorándum N° 04-02-161 del 4 de julio de 2002).....	216
Valor de la Unidad Tributaria en materia impositiva. Su empleo en otras materias, particularmente en la presupuestaria. Su adopción como medida de referencia en procedimientos internos de Fundaciones del Estado, a los efectos de autorizaciones de desembolsos (Memorándum N° 04-02-210 del 4 de octubre de 2002).....	224

EMPRESAS DEL ESTADO

Cadela. Determinación del quórum reglamentario para la validez de constitución de la Junta Directiva (Oficio N° 06-00-1153 del 18 de septiembre de 2001).....	237
---	-----

ESTADOS Y MUNICIPIOS

Aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario en materia de tributos municipales. La compensación como medio de extinción de la obligación tributaria en el caso del impuesto denominado "Patente de Industria y Comercio" (Memorándum N° 04-02-161 del 4 de julio de 2002).....	245
---	-----

FUNCIÓN PÚBLICA

Procedencia del pago por concepto de alimentación cancelado por la Unidad Básica, durante el ejercicio fiscal 1998, al personal que se encontraba de vacaciones (Memorándum N° 04-02-139 del 11 de junio de 2002)..... 249

FUNDACIONES

Determinación acerca de la aplicabilidad, a la Fundación Gumersindo Torres, del artículo 7, numeral 2, de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en el cual se define a los entes descentralizados con fines empresariales (Memorándum N° 04-02-215 del 4 de septiembre de 2001)..... 255

GASTOS DESTINADOS A SEGURIDAD Y DEFENSA

Diversas cuestiones relativas al control de los gastos nacionales destinados a la seguridad y defensa (Dictamen N° 04-02-15 del 4 de junio de 2001)..... 265

INSTITUTOS AUTÓNOMOS

Procedencia del cobro de dietas del Presidente y Vicepresidente de Ipostel por la asistencia a las reuniones de sus Directorios. Determinar si dichas dietas forman parte del salario, como base para calcular las prestaciones sociales (Dictamen N° 04-02-06 del 1° de marzo de 2001)..... 307

LEYES

Ley que crea el Fondo de Inversión para la Estabilización Macroeconómica. Qué debe entenderse como “gastos de inversión” a fin de dar cumplimiento a la norma prevista en el literal b) del artículo 16 de la Ley que Crea el Fondo de Inversión para la Estabilización Macroeconómica - FIEM (Memorándum N° 04-02-176 del 31 de julio de 2002)..... 323

LICITACIONES

Interpretación y aplicabilidad del artículo 94 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.556, Extraordinario, de fecha 13 de noviembre de 2001 (Memorándum N° 04-02-219 del 11 de octubre de 2002)..... 341

Régimen jurídico aplicable a la empresa (...), especialmente sobre la viabilidad de que la misma en su carácter de empresa pública con forma de derecho privado, contrate con otros Organismos del Estado venezolano mediante Adjudicación Directa, sin necesidad de acudir al Procedimiento de Licitación (Memorándum 04-02-221 del 15 de octubre de 2002)..... 343

PRESUPUESTO

Ejecución presupuestaria. Posibilidad de pagar con recursos presupuestarios del ejercicio de 2001 en el caso de un contrato cuya ejecución se extiende a los dos años siguientes a ese ejercicio (Memorándum N° 04-02-301 del 27 de noviembre de 2001)..... 355

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

Imputación bajo la cual se deben procesar las órdenes de pago para cancelar obligaciones derivadas de operaciones de crédito público, cuyo ente ejecutor es el Ministerio de la Defensa (Oficio N° 02-00-076 del 17 de abril de 2001)..... 365

Necesidad de someter el Presupuesto de la Fundación “Gumerindo Torres” a la Oficina Central de Presupuesto - OCEPRE (Memorándum N° 04-02-135 del 22 de mayo de 2001)..... 366

Valor de la Unidad Tributaria en materia presupuestaria. Su adopción como medida de referencia en procedimientos internos de Fundaciones del Estado, a los efectos de autorizaciones de desembolsos (Memorándum N° 04-02-210 del 4 de octubre de 2002)..... 367

PRESENTACIÓN

Esta nueva publicación de los Dictámenes elaborados por la Dirección General de los Servicios Jurídicos, constituye la continuación de un esfuerzo por divulgar las opiniones jurídicas emitidas durante los años 2001-2002 por la Contraloría General de la República sobre los asuntos sometidos a su consideración, en atención a las funciones que le son propias.

Los dictámenes han sido agrupados por temas relacionados con Administración Descentralizada, Administración Pública, Averiguaciones Administrativas, Consejo Nacional Electoral, Constitución de la República, Contraloría General de la República, Contratos Administrativos, Contratos de la Administración, Control Fiscal, Control Interno, Crédito Público, Derecho Aduanero, Derecho Constitucional, Derecho Tributario, Empresas del Estado, Estados y Municipios, Función Pública, Fundaciones, Gastos Destinados a Seguridad y Defensa, Institutos Autónomos, Leyes, Licitaciones, Presupuesto y Régimen Presupuestario.

Esperamos que este tomo, el décimo séptimo desde que se inició la publicación de estos volúmenes en tiempos en que el Dr. Luis A. Pietri era titular del Organismo Contralor, sirva como herramienta de trabajo para los interesados en conocer las opiniones jurídicas de la Contraloría General de la República.

CLODOSBALDO RUSSIÁN UZCÁTEGUI
Contralor General de la República

ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA

Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras. Aplicabilidad de la normativa prudencial dictada por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras en materia de prevención y control de legitimación de capitales, a las entidades bancarias y financieras estatales que actúen dentro del sistema microfinanciero.

De las normas contenidas en los artículos 2º, 521, 522 y 523 así como de la Exposición de Motivos de la nueva Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras (nueva LGB) se deriva, como regla general, desde la entrada en vigencia de dicha ley, las entidades bancarias y financieras estatales que actúen dentro del sistema microfinanciero (carácter que tienen el Banco del Pueblo Soberano y el Banco de Desarrollo de la Mujer) dejaron de quedar sometidos a control por parte de la SUDEBAN. E igualmente, que la normativa prudencial previamente dictada por ésta, dejó de ser aplicable a esas instituciones bancarias.

No obstante, existen excepciones a esa regla general, que están referidas a la materia de prevención y control sobre la legitimación de capitales y otras actividades ilícitas vinculadas con las sustancias estupefacientes y psicotrópicas.

La primera de ellas es la relativa al caso específico del Banco del Pueblo Soberano, C.A., en cuyos Estatutos Sociales (artículo 36) se prevé que su Comité contra la Legitimación de Capitales actuará de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, así como en las normas dictadas por la SUDEBAN. Esa previsión estatutaria constituye una “autovinculación” del Banco del Pueblo Soberano, C.A., a las normas que en materia de prevención y detección de legitimación de capitales, dicte la SUDEBAN. En cambio, las referidas normas prudenciales no resultan aplicables en la actualidad al Banco de Desarrollo de la Mujer. Ello, en virtud de lo dispuesto en las citadas normas de la nueva LGB y porque sus Estatutos Sociales no contienen una norma equivalente a la establecida en el artículo 36 de los Estatutos Sociales del Banco del Pueblo Soberano.

La otra excepción a la regla general mencionada en la primera conclusión, está referida a la aplicación preferente que, debido al carácter orgánico y especialísimo de la Ley Orgánica Sobre Sustancias Estupefacientes

y Psicotrópicas (LOSSEP), tienen las normas de dicha ley, la cual dedica todo un “Capítulo” (el I del Título VIII) a regular la “Prevención, Control y Fiscalización de Capitales”, donde se le asignan deberes, sin excepción alguna, a todas las entidades bancarias (incluyendo, claro está, a las entidades estatales que actúan en el sistema microfinanciero) y donde igualmente, se le asignan un conjunto de atribuciones al Ejecutivo Nacional y a la SUDEBAN. Tales deberes, establecidos en ese Capítulo, deben ser cumplidos por el Banco del Pueblo Soberano, por el Banco de Desarrollo de la Mujer y por todas las demás entidades estatales que actúen en el sistema microfinanciero. Asimismo, la SUDEBAN conserva todas las competencias que dicho Capítulo le atribuye en materia de prevención, control y fiscalización de la legitimación de capitales, incluyendo, a las de carácter sancionatorio.

En cuanto respecta a los entes privados que también actúen o vayan a actuar dentro de dicho sistema, basta con señalar que por no encuadrar dentro del supuesto de exclusión contemplado en el artículo 2° de la nueva LGB (carácter estatal de la respectiva entidad) les son totalmente aplicables las normas prudenciales dictadas por la SUDEBAN.

Memorándum N° 04-02-135 del 10 de junio de 2002.

El quinto (y último) aparte del artículo 2° del Decreto con Fuerza de Ley de Reforma de la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras¹ (al cual en lo sucesivo convencionalmente denominaremos “nueva LGB”) dispone de manera expresa lo siguiente:

“El presente Decreto Ley **no será aplicable al Banco del Pueblo Soberano, C.A. y (sic) al Banco de Desarrollo de la Mujer, C.A.**, los cuales se regirán por lo que dispongan sus respectivos **instrumentos de creación**; tampoco será aplicable a todas aquellas instituciones establecidas o por establecerse por el Estado, que tengan por objeto crear, estimular, promover y desarrollar el siste-

¹ G.O. N° 5.555 Extraordinario, del 13-11-2001.

ma microfinanciero del país, para atender la economía popular y alternativa, conforme a la legislación especial, dictada al efecto. (*Omissis*) En consecuencia, a los efectos del presente Decreto Ley, **la referencia a las personas sometidas al control** de la Superintendencia de Bancos, así como cualquier expresión similar, **excluye** a los entes señalados del (*sic*) presente aparte”. (Destacado nuestro).

En la Exposición de Motivos del mencionado instrumento normativo, en el Capítulo II, relativo al “ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVA DE LA LEY”, se hacen, entre otras, precisiones, la siguiente:

“Con el objeto de preservar la gestión autónoma de las instituciones públicas que actúan en el **sistema microfinanciero**, como lo son en **la actualidad el Banco del Pueblo y el Banco de la Mujer, se excluyen del ámbito de aplicación de la Ley** las Instituciones establecidas o por establecerse por el Estado, que tengan por objeto crear, estimular, promover y desarrollar el sistema microfinanciero del país, para atender la economía popular y alternativa”. (Destacado nuestro).

En los artículos 521 y 522 ejusdem, se establece, respectivamente, la derogatoria (total) de la anterior LGB² y la **derogatoria (parcial) de las disposiciones contenidas en la normativa prudencial previamente dictada** por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras **“que contravengan este Decreto Ley”**. (Destacado nuestro).

Finalmente, el artículo 523 de la nueva LGB previó que entraría en vigencia el 1° de enero de 2002, con la excepción de los artículos contenidos en el Capítulo II³ del Título VIII.⁴

² G.O. N° 4.649 Extraordinario del 19-11-93.

³ Denominado “Régimen Transitorio”.

⁴ Denominado “De La Emergencia Financiera, el Régimen Transitorio y Disposiciones Finales”.

Del conjunto de disposiciones y del fragmento de la Exposición de Motivos transcritos *supra*, se evidencia la voluntad legislativa, de excluir del ámbito de aplicación de la nueva LGB, al Banco del Pueblo Soberano, C.A. y al Banco de Desarrollo de la Mujer, C.A. así como a cualquier institución establecida o por establecerse por el Estado, que tengan por objeto crear, estimular, promover y desarrollar el sistema microfinanciero del país; de lo que se deriva a su vez, entonces, que a los entes **estatales** que se desempeñen dentro de dicho “sistema”, no les serán aplicables las normas contenidas en la nueva LGB.

Asimismo, se indica que tales entes no quedarán sometidos al control a ser ejercido por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), lo cual incluso queda enfatizado por la ordenada derogatoria parcial de la normativa prudencial dictada por la SUDEBAN con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva LGB, en cuanto respecta a aquellas normas que contravengan las disposiciones de ésta.

Ello implica en resumen, y como regla general, que desde la entrada en vigencia de la nueva LGB, lo cual ocurrió a partir del primero de enero de 2002, los mencionados Bancos dejaron de quedar sometidos a control por parte de la SUDEBAN y que la normativa prudencial previamente dictada por ésta, dejó de ser aplicable a esas instituciones bancarias, pues en tal inaplicabilidad es en lo que realmente se traduce la derogatoria parcial prevista en el artículo 522 de la nueva LGB.

Sin embargo, cabe hacer las siguientes advertencias, que en definitiva vienen a constituirse en excepciones a esa regla general y que están referidas a la materia de prevención y control sobre la legitimación de capitales y otras actividades ilícitas vinculadas con las sustancias estupefacientes y psicotrópicas.

1) En primer lugar, en el caso específico del Banco del Pueblo Soberano, C.A., tal como lo indica la Dirección General Consultante, sus propios Estatutos Sociales ordenan en el artículo 36, que dicho banco cuente con un “Comité contra la Legitimación de Capitales” el cual tendrá a su cargo una serie de atribuciones en materia de preven-

ción y detección de operaciones que pudiesen realizarse a través del banco para la legitimación de capitales provenientes de actividades ilícitas; atribuciones que según ese mismo artículo deberá ejercer “de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas y **las normas dictadas por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras**”. (Destacado nuestro).

Tal circunstancia significa entonces, en relación con la Resolución N° 185.01 contentiva de las “Normas sobre Prevención, Control y Fiscalización de las Operaciones de Legitimación de Capitales Aplicables a los Entes Regulados por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras” que dichas normas resultan aplicables **en la actualidad** al Banco del Pueblo Soberano, C.A., pese a la exclusión y a la derogatoria parcial previstas respectivamente en los artículos 2° y 522 de la nueva LGB.

Ello, en virtud de que esa previsión estatutaria constituye una “**autovinculación**” del Banco del Pueblo Soberano, C.A., a las normas que en materia de prevención y detección de legitimación de capitales, dicte la SUDEBAN. Téngase presente al respecto que de conformidad con el propio artículo 2° in fine de la nueva –y vigente– LGB, el Banco del Pueblo Soberano, y el Banco de Desarrollo de la Mujer, C.A., se regirán por lo que dispongan sus respectivos instrumentos de creación.

Consideramos, sin embargo, que de no mediar la autovinculación antedicha, las aludidas normas prudenciales no serían aplicables al Banco del Pueblo Soberano; precisamente debido a la exclusión y a la derogatoria parcial establecidas en los citados artículos de la LGB. Y que justamente por este motivo, en la actualidad tales normas no resultan aplicables, en cambio, al Banco de Desarrollo de la Mujer.

Por otra parte, a través de la creación de ese Comité, ordenada por el citado artículo estatutario (como también lo expresa la Dirección General Consultante) se dota al mencionado Banco, de la mínima estructura necesaria para cumplir de manera más adecuada con las normas que, en materia de prevención, control y vigilancia contra la legitimación de capitales, han sido previstas en la Ley Orgánica Sobre

Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas⁵ (LOSSEP); texto normativo al cual haremos referencia *infra*.

2) **Como segunda excepción a lo que hemos denominado “regla general”** derivada de los artículos 2º y 522 de la nueva LGB y de su exposición de motivos, cabe precisar que la exclusión de su ámbito de aplicación que dicha ley hace, respecto a las entidades financieras estatales que actúen dentro del sistema microfinanciero, así como la consecuente “pérdida de competencias” de control sobre esas entidades por parte de la SUDEBAN, deben entenderse referidas a las actividades y competencias que de modo **general** (como su propia denominación lo indica) dicha ley regula; sin que pueda interpretarse, en modo alguno, que las mencionadas exclusión y pérdida de competencia se extiendan a la materia, actividades y competencias reguladas por la LOSSEP.

En efecto, además de tener el referido carácter orgánico, la LOSSEP es una ley especialísima en la materia de prevención y control sobre todas aquellas actividades ilícitas relacionadas con las sustancias estupefacientes y psicotrópicas, incluyendo dentro de tales actividades, a la legitimación de capitales, a la cual dedica todo un Capítulo: el I del Título VIII, relativo a “la Prevención, control y Fiscalización contra la legitimación de Capitales”, en donde se atribuyen una serie de competencias específicas a la SUDEBAN.

Debido a ese doble carácter de ley Orgánica y especial en dicha materia, consideramos que la LOSSEP es de **aplicación preferente**, por sobre la nueva LGB, **en cuanto atañe a la prevención, control y fiscalización contra la legitimación de capitales**.

El artículo 214 de la LOSSEP establece, en su encabezamiento, lo siguiente:

“Las entidades regidas por la Ley General de Bancos y otros Institutos de Crédito, por la Ley General de Seguros y Reaseguros, por la Ley de Mercados de Capitales y demás leyes bancarias o financieras, están obligadas a colaborar con el Ejecutivo Nacional para el control

⁵ G.O. N° 4.636 Extraordinario del 30-09-93.

y fiscalización de sumas de dinero u otros bienes presuntamente provenientes, directa o indirectamente, de los delitos establecidos en esta Ley o de actividades vinculadas con los mismos, de conformidad con lo establecido en la ley”.

Cabe señalar que el Banco del Pueblo Soberano, C.A., y el Banco de Desarrollo de la Mujer, C.A., aunque se encuentran actualmente excluidos de la aplicación de las normas de la nueva LGB, son entidades estatales con forma de Derecho Privado, que además de registrarse por sus **propios estatutos**, se encuentran también **regidas por dos instrumentos normativos con el rango de leyes especiales de carácter financiero**: El Decreto con Rango y Fuerza de Ley Marco que regula el Sistema Financiero Público⁶ y el Decreto con Fuerza de Ley de Creación, estímulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Financiero.⁷

Por tal motivo, en los términos del artículo 214 de la LOSSEP, esas entidades bancarias se encuentran **obligadas a colaborar con el Ejecutivo Nacional** para el control y fiscalización de sumas de dinero u otros bienes presuntamente provenientes, directa o indirectamente, de los delitos establecidos en esa ley Orgánica o de actividades vinculadas con los mismos, de conformidad con lo establecido en dicha ley. De acuerdo con la misma norma, “el no cumplimiento” de esa obligación se sancionará con “multa equivalente entre trescientos treinta y cinco (335) a seiscientos setenta (670) días de salario mínimo urbano, para la persona natural, y de mil seiscientos setenta (1.670) a tres mil trescientos treinta y cinco (3.335) días de salario mínimo urbano, para la persona jurídica. Estas multas serán acumulativas, si la persona afectada se negare reiteradamente a cumplir con sus obligaciones, no obstante el requerimiento de la autoridad competente”.

En el artículo 213 de la misma ley, se prevé la participación de la SUDEBAN, conjuntamente con otros entes y organismos (todos bajo la coordinación de la Comisión Nacional contra el Uso Ilícito de las

⁶ G.O. Nº 5.396 Extraordinario del 25-10-99.

⁷ G.O. Nº 37.164 del 22-03-2001.

Drogas) en la elaboración de un “plan operativo que contenga las medidas preventivas que eviten, a nivel nacional, la utilización del sistema bancario e instituciones financieras, con el propósito de legitimar capitales y bienes económicos provenientes de la comisión de los delitos establecidos en esta Ley o de actividades relacionadas con la misma”.

En el artículo 215 *ejusdem*, se establece lo siguiente:

A los fines de implementar el plan operativo que evite la utilización del sistema bancario e instituciones financieras, con el propósito de legitimar capitales y otros bienes económicos provenientes de la comisión de los delitos previstos en esta Ley o en actividades relacionadas con la misma, **el Ejecutivo Nacional deberá establecer las normas generales** para la identificación de clientes, registros, limitaciones al secreto bancario, deber de informar, protección de empleados e instituciones y programas internos, **en base a las siguientes disposiciones:**

1. No podrán abrir ni mantener cuentas anónimas o cuentas con nombres ficticios. La identificación del cliente ocasional o usual se hará con la cédula de identidad, si fuera una persona natural, con documentos del Registro Mercantil o del Registro Civil, cuando se trate de persona jurídica; y con documentos oficiales legalizados por los respectivos consulados del país de origen, si se trata de extranjeros, cuando establezcan o intenten establecer relaciones de negocios o se propongan celebrar transacciones de cualquier índole, como abrir cuentas, entrar en transacciones fiduciarias, contratar el arrendamiento de cajas de seguridad o realicen transacciones de dinero en efectivo.

2. Deberán conservar por cinco (5) años todos los registros necesarios sobre sus transacciones, tanto nacionales como internacionales, que les permitan cumplir oportuna y eficazmente con la solicitud de información que las autoridades competentes soliciten, como cantidad, tipo de divisas involucradas, identidad del cliente, fecha de

transacción, archivo de cuenta, correspondencia de negocios, autorizaciones y otros datos que las autoridades competentes consideren necesarios.

Estos documentos deberán estar disponibles para las autoridades competentes en el contexto de una investigación policial o judicial, sin que se pueda invocar el secreto bancario para eludir estas disposiciones.

3. Todas las personas y entidades afectadas por esta Ley, según lo dispuesto anteriormente, deberán establecer mecanismos que permitan conocer y controlar cualquier transacción compleja, desusada o no convencional, tengan o no algún propósito económico aparente o visible, así como también las transacciones en tránsito o aquellas cuya cuantía lo amerite, a juicio de la institución o según lo establezca el Ejecutivo Nacional.

El propósito y destino de tales transacciones deberán ser objeto de minucioso examen y cualquier hallazgo o conclusión deberá conservarse por escrito y estar disponible para los organismos de supervisión y control, los auditores de la **Superintendencia de Bancos**, del Ministerio de Hacienda y de los órganos de Policía Judicial.

La Superintendencia de Bancos impondrá multas equivalentes entre tres mil trescientos treinta y cinco (3.335) a cinco mil (5.000) días de salario mínimo urbano a quienes incumplan con los deberes establecidos en estos tres (3) numerales, a cuyo efecto abrirá el proceso correspondiente, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

4. **Todas** las personas y **entidades afectadas por esta Ley**, cuando tengan sospechas o indicios fundados de que los fondos involucrados en una operación o negocio de su giro, puedan provenir de una actividad ilícita conforme a esta Ley, deberán informar, sin pérdida de tiempo, lo que fuera conducente a las autoridades competentes de Policía Judicial. Los clientes, personas naturales o

personas jurídicas, no podrán invocar las reglas de la confidencialidad bancaria ni las leyes sobre privacidad o intimidad que estuvieron vigentes, con el objeto de exigir responsabilidades civiles o penales a los funcionarios o empleados o a las instituciones o empresas a las que éstos presten sus servicios, por la revelación de cualquier secreto o información, siempre que reporten la existencia de fundadas sospechas de actividades delictivas a las autoridades competentes, sin que estén obligadas a adelantar ninguna calificación jurídica de los hechos y aún cuando la actividad presuntamente delictiva o irregular no se hubiera realizado.

Ningún compromiso de naturaleza contractual, relacionado con la confidencialidad o secreto de las operaciones o relaciones bancarias, ni ningún uso o costumbre relacionado con tales conceptos, podrá ser alegado, a los efectos del ejercicio de acciones civiles, mercantiles o penales, cuando se trate de un suministro de información en los términos de esta Ley. Los empleados de las instituciones sujetas a las disposiciones de esta Ley, no podrán advertir al cliente acerca del suministro de informaciones, cuando las hicieren, ni negarle asistencia bancaria o financiera ni suspender sus relaciones con él o cerrar sus cuentas, mientras dure el procedimiento policial o judicial, a menos que exista autorización previa del Juez competente. Todo el que incumpla lo dispuesto en este numeral quedará incurso en el delito previsto en el artículo 37 de esta Ley.

5. Deberán diseñar y desarrollar programas que tengan como finalidad evitar la legitimación de capitales, incluyendo como mínimo:

a) Desarrollo de políticas, procedimientos y controles internos, incluyendo la designación de funcionarios para cumplimiento a nivel de gerencia, así como procedimiento eficientes, y eficaces de seguimientos adecuados para asegurar altos niveles al contratar empleados;

- b) Programas continuos de entrenamiento de funcionarios o empleados que trabajan en áreas sensibles, relacionadas con las materias reguladas por esta Ley; y
- c) Mecanismos eficientes de auditoría para controlar sistemas y actividades.

La Superintendencia de Bancos es responsable del cumplimiento de estas disposiciones, de su implementación y fiscalización. (Destacado nuestro).⁸

Como puede apreciarse, la norma reproducida le atribuye al **Ejecutivo Nacional**, (no a la SUDEBAN) el establecimiento de las normas **generales** para los fines en ella previstos, a ser dictadas con base en un conjunto de disposiciones que la propia norma contempla en una serie de numerales. En cambio le confiere a la SUDEBAN, otras específicas competencias, asociadas con esas disposiciones. La primera de ellas, consiste en imponer multas a quienes incumplan con los deberes establecidos en los primeros tres numerales de la norma. La segunda se traduce en su atribución de velar por el cumplimiento de esas disposiciones, de su implementación (es decir, de su puesta en funcionamiento,⁹ de su materialización) y de la fiscalización correspondiente.

De manera equivalente, en el artículo 216 *ejusdem*, le confiere al Ejecutivo Nacional la competencia de crear “los mecanismos de fiscalización y control necesarios para que el dinero en efectivo no sea legitimado a través del sistema bancario o financiero” e igualmente prevé que a tales efectos velará porque las instituciones bancarias y financieras cumplan con una serie de disposiciones; asignándole a continuación a la SUDEBAN otras específicas funciones (en el numeral 1 y en el aparte final de dicha norma).

⁸ Dejamos de transcribir, por no tener relación con lo tratado en el presente memorándum, los dos últimos apartes del artículo 215 de la LOSSEP.

⁹ De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española (Vigésima segunda edición, 2001, Tomo 6 -por Espasa-pág. 849) de la Real Academia, la implementación es la “Acción y efecto de implementar” e implementar es “Poner en funcionamiento, aplicar métodos, medidas, etc., para llevar algo a cabo”.

Respecto a ambos artículos de la LOSSEP, debe advertirse que desde la anterior LGB, la SUDEBAN dejó de ser un órgano del Ejecutivo Nacional (originariamente era una dependencia del anterior Ministerio de Hacienda) para convertirse en un instituto autónomo, y que en consecuencia, entre sus atribuciones directamente derivadas de lo establecido en la LOSSEP no cabe incluir a la potestad de dictar las referidas normas generales previstas en el artículo 215 de dicha ley, ni la de crear los mecanismos de fiscalización a que se refiere el artículo 216 *ejusdem*.

Su competencia para dictar las “normas prudenciales” en materia de prevención de legitimación de capitales en realidad, con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva LGB, se derivaba de un conjunto de normas contenidas en la anterior LGB.¹⁰ En la actualidad esa competencia ha sido establecida de manera específica, incluso empleando la denominación “normativa prudencial” en el artículo 236 de la nueva LGB.

Ahora bien, consideramos que debido a lo establecido de manera enfática en las normas contenidas en los artículos 2º y 522 *ejusdem*, precedentemente comentados, esas normas prudenciales sólo serán aplicables y exigibles a los entes financieros **estatales** que actúen en el sistema microfinanciero, en aquellos casos como el del Banco del Pueblo Soberano, en que tal aplicabilidad haya sido establecida en los propios estatutos sociales del respectivo ente estatal.

Pero, en cambio, sí les serán aplicables y exigibles a todos esos entes, las disposiciones previstas en los artículos 215 y 216 de la LOSSEP y aquellas normas que dicte el Ejecutivo Nacional en ejercicio de las competencias establecidas en ambos. Asimismo, cabe señalar que la SUDEBAN conserva todas las competencias que directamente le han sido atribuidas por los artículos 213, 215, 216, 217 y 220 *ejusdem*, incluidas las de carácter sancionatorio.

¹⁰ Las que se citan como fundamentación de la Resolución N° 185.01 contentiva de las “Normas sobre Prevención, Control y Fiscalización de las Operaciones de Legitimación de Capitales Aplicables a los Entes Regulados por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras”.

Ahora bien, debido a la exclusión y a la inaplicabilidad (derogatoria parcial) establecidas en los artículos 2º y 522 de la nueva LGB, se hace necesario que el Ejecutivo Nacional, de conformidad con lo establecido en los artículos 215 y 216 de la LOSSEP, dicte normas ad hoc para la prevención y control de la legitimación de capitales en las entidades bancarias estatales que actúan dentro del sistema microfinanciero.

Finalmente, en cuanto respecta a los entes privados que también actúen o vayan a actuar dentro de dicho sistema, basta con señalar que por no encuadrar dentro del supuesto de exclusión contemplado en el artículo 2º de la nueva LGB (carácter estatal de la respectiva entidad) les son totalmente aplicables las normas prudenciales dictadas por la SUDEBAN.

Conclusiones:

- 1) De las normas contenidas en los artículos 2º, 521, 522 y 523 así como de la Exposición de Motivos de la nueva LGB, se deriva, **como regla general, desde la entrada en vigencia de dicha ley**, lo cual ocurrió a partir del primero de enero de 2002, las entidades bancarias y financieras **estatales** que actúen dentro del sistema microfinanciero (carácter que tienen el Banco del Pueblo Soberano y el Banco de Desarrollo de la Mujer) dejaron de quedar sometidos a control por parte de la SUDEBAN. E igualmente, que la normativa prudencial previamente dictada por ésta, dejó de ser aplicable a esas instituciones bancarias, pues en tal inaplicabilidad es en lo que realmente se traduce la derogatoria parcial prevista en el artículo 522 de la nueva LGB.
- 2) Sin embargo, existen excepciones a esa regla general, que están referidas a la materia de prevención y control sobre la legitimación de capitales y otras actividades ilícitas vinculadas con las sustancias estupefacientes y psicotrópicas.
- 3) La primera de ellas es la relativa al caso específico del Banco del Pueblo Soberano, C.A., en cuyos Estatutos Sociales (artículo 36) se prevé que su Comité contra la Legitimación de Capitales actuará de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica sobre Sustan-

cias Estupefacientes y Psicotrópicas, así como en las normas dictadas por la SUDEBAN. Tal circunstancia implica entonces, que la Resolución N° 185.01 contentiva de las “Normas sobre Prevención, Control y Fiscalización de las Operaciones de Legitimación de Capitales Aplicables a los Entes Regulados por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras”, resulta aplicable en la actualidad al Banco del Pueblo Soberano, C.A., pese a la exclusión y a la derogatoria parcial previstas respectivamente en los artículos 2° y 522 de la nueva LGB.

Ello, en virtud de que esa previsión estatutaria constituye una “**autovinculación**” del Banco del Pueblo Soberano, C.A., a las normas que en materia de prevención y detección de legitimación de capitales, dicte la SUDEBAN. Al respecto debe tenerse en cuenta que de conformidad con el propio artículo 2° in fine de la nueva -y vigente- LGB, el Banco del Pueblo Soberano, y el Banco de Desarrollo de la Mujer, C.A., se regirán por lo que dispongan sus respectivos instrumentos de creación. De no mediar tal autovinculación, las aludidas normas prudenciales no serían aplicables al mencionado Banco, debido justamente a la exclusión del ámbito de aplicación y a la derogatoria parcial previstas respectivamente, en los artículos 2° y 522 de la nueva LGB.

- 4) En cambio, las referidas normas prudenciales no resultan aplicables en la actualidad al Banco de Desarrollo de la Mujer. Ello, en virtud de lo dispuesto en las citadas normas de la nueva LGB y porque sus Estatutos Sociales no contienen una norma equivalente a la establecida en el artículo 36 de los Estatutos Sociales del Banco del Pueblo Soberano.
- 5) La otra excepción a la regla general mencionada en la primera conclusión, está referida a la aplicación preferente que, debido al carácter orgánico y especialísimo de la LOSSEP, tienen las normas de dicha ley, la cual dedica todo un “Capítulo” (el I del Título VIII) a regular la “Prevención, Control y Fiscalización de Capitales”, donde se le asignan deberes, sin excepción alguna, a todas las entidades bancarias (incluyendo, claro está, a las entidades estatales que actúan en el sistema microfinanciero) y donde igualmente, se le asig-

nan un conjunto de atribuciones al Ejecutivo Nacional y a la SUDEBAN.

- 6) Tales deberes, establecidos en ese Capítulo, deben ser cumplidos por el Banco del Pueblo Soberano, por el Banco de Desarrollo de la Mujer y por todas las demás entidades estatales que actúen en el sistema microfinanciero. Asimismo, la SUDEBAN conserva todas las competencias que dicho Capítulo le atribuye en materia de prevención, control y fiscalización de la legitimación de capitales, incluyendo, a las de carácter sancionatorio.
- 7) Debido a la exclusión y a la inaplicabilidad (derogatoria parcial) establecidas en los artículos 2º y 522 de la nueva LGB, se hace necesario que el Ejecutivo Nacional, de conformidad con lo establecido en los artículos 215 y 216 de la LOSSEP, dicte normas ad hoc para la prevención y control de la legitimación de capitales en las entidades bancarias estatales que actúan dentro del sistema microfinanciero.
- 8) Por último, en cuanto respecta a los entes privados que también actúen o vayan a actuar dentro de dicho sistema, basta con señalar que por no encuadrar dentro del supuesto de exclusión contemplado en el artículo 2º de la nueva LGB (carácter estatal de la respectiva entidad) les son totalmente aplicables las normas prudenciales dictadas por la SUDEBAN.

Memorándum N° 04-02-135 del 10 de junio de 2002.

ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Viabilidad de solicitar la presentación de garantías en las contrataciones celebradas entre entes del Estado.

Dentro del marco de las licitaciones se desprende de las normas antes citadas, que cuando la contratación es celebrada entre dos entes del Estado y uno de ellos es el obligado de manera directa a suministrar los bienes, prestar el servicio o ejecutar la obra, queda a salvo de presentar las garantías previstas en el marco regulatorio de las licitaciones.

Memorándum N° 04-02-40 del 4 de febrero de 2002.

A este respecto debe señalarse, que como regla general en toda contratación celebrada por entes del Estado, debe exigirse la constitución de las garantías necesarias para asegurar al acreedor (Estado), el cumplimiento de la obligación principal por parte del deudor, a los fines de resguardar los intereses del Estado. No obstante, esta regla tiene su excepción establecida en los artículos 79, 83, numeral 1 y 89 del vigente Reglamento de la Ley de Licitaciones (G.O. N° 34.628 del 04-01-91), los cuales señalan lo siguiente:

“Artículo 79.- Los participantes deberán obligarse a sostener sus ofertas hasta el otorgamiento de la buena pro. A tales efectos deberán presentar junto con las ofertas, salvo aquellos interesados que formen parte del sector público, caución o garantía suficiente por el monto fijado por el organismo o ente licitante, para asegurar la celebración del contrato en caso de otorgamiento de la buena pro”.

“Artículo 83.- La Comisión de Licitación declarará inadmisibles las ofertas que se encuentren dentro de alguno de los siguientes supuestos:

1.- Las que no hubieren sido acompañadas de la caución o garantía a que se refiere el artículo 43 de la Ley, o cuando la caución acompañada fuere insuficiente o no cumpla con las condiciones establecidas en la publicación o invitación a que se refieren los artículos 75 y 76 de este Reglamento, salvo que la oferta hubiere sido presentada

por algunos de los sujetos a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Licitaciones...”.

“Artículo 89.- En la misma notificación se dará al contratista beneficiario de la buena pro, un plazo no menor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación, para que presente las garantías establecidas en las condiciones de licitación, a satisfacción del ente licitante, sin lo cual no se otorgará el contrato. Cuando el beneficiario de la buena pro fuere un organismo de los señalados en el artículo 2 de la Ley, no será necesario el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”.

En este sentido, dentro del marco de las licitaciones se desprende de las normas antes citadas, que cuando la contratación es celebrada entre dos entes del Estado y uno de ellos es el obligado de manera directa a suministrar los bienes, prestar el servicio o ejecutar la obra, queda a salvo de presentar las garantías previstas en el marco regulatorio de las licitaciones. Esto es así, por cuanto se presume que el Estado es solvente, y asimismo, que honrará sus obligaciones.

Ahora bien, cuando el ente del Estado que está contratando con el propio Estado, no actúa en nombre propio sino en representación de otra persona jurídica, ya sea nacional o extranjera, como en el caso que nos ocupa, entendemos que la excepción a la que hemos hecho referencia supra, no opera, ello en virtud de que sólo actúa como un intermediario y se estaría desvirtuando la finalidad de dicha excepción.

En lo que respecta a la cláusula penal, ésta es la estipulación mediante la cual las partes acuerdan una pena o multa en caso de incumplimiento de la obligación. En esta materia rige el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, por lo que la misma podrá ser libremente acordada por éstas.

Por lo anteriormente expuesto, considera esta Dirección procedente que el Ministerio de la Defensa requiera la presentación de garantías en los contratos y órdenes de compra celebrados con la Compañía Anónima Venezolana de Industrias Militares (CAVIM), cuando ésta actúe como intermediario de otra persona jurídica, sea ésta nacional o

extranjera, no así cuando actúe en nombre propio y sea la obligada directa a cumplir la obligación objeto del contrato u orden de compra.

Memorándum N° 04-02-40 del 4 de febrero de 2002.

Alcance de la facultad de revisión de los Decretos, Resoluciones y demás documentos que lo requieran, prevista en el artículo 5° numeral 5, del Reglamento Orgánico del Ministerio de la Secretaría de la Presidencia (G.O. N° 36.807 del 14-10-99).

Tal revisión no puede estimarse sino como meramente instrumental, es decir, a fin de evitar reimpressiones por errores de copia o la publicación de actos respecto de los cuales resulte manifiesto que no la requieren, pero en modo alguno dicha atribución implica la revisión de la validez de los actos que deban publicarse.

Memorándum N° 04-02-207 del 2 de octubre de 2002.

Cabe advertir, no obstante, que si bien es cierto que el artículo 5°, numeral 5, del Reglamento Orgánico del Ministerio de la Secretaría de la Presidencia (G.O. N° 36.807 del 14-10-99), atribuye a la Oficina de la Secretaría del Consejo de Ministros, "Revisar, organizar y tramitar la publicación de Decretos, Resoluciones y demás documentos que lo requieran, en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y velar por su correcta impresión", no menos cierto es que tal revisión no puede estimarse sino como meramente instrumental, es decir a fin de evitar reimpressiones por errores de copia o la publicación de actos respecto de los cuales resulte manifiesto que no la requieren, pero en modo alguno dicha atribución implica la revisión de la validez de los actos que deban publicarse, pues si así se estimare llegaríamos a la absurda conclusión de que las leyes sancionadas por la Asamblea Nacional o las sentencias emanadas del Tribunal Supremo de Justicia o los propios Decretos del Presidente de la República y demás actos del Poder Ejecutivo, tendrían una instancia revisora de su validez en el órgano encargado de la publicación de tales actos.

Memorándum N° 04-02-207 del 2 de octubre de 2002.

AVERIGUACIONES ADMINISTRATIVAS

Copias certificadas. Derecho de acceso al expediente administrativo.

El interesado tiene derecho de acceder al expediente administrativo, a partir del momento en que es citado, de conformidad con el artículo 119 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y es desde ese momento, cuando puede solicitar copias certificadas de las actuaciones que cursen en el expediente administrativo.

Oficio N° 04-02-01 del 3 de enero de 2001.

Se solicita “orientación (...) con relación a la expedición de copias certificadas de los expedientes administrativos, requerimiento que se hace, en virtud de las solicitudes presentadas a este organismo que dirijo de parte interesada con motivo a averiguaciones administrativas, que actualmente se encuentran en el lapso correspondiente a la contestación de los cargos...”.

En tal sentido, se observa que por ser el órgano consultante un órgano del Poder Municipal, es preciso revisar el ordenamiento jurídico que le resulta aplicable, para establecer si contempla alguna disposición que regule el otorgamiento de copias certificadas de los documentos y demás recaudos que integran los expedientes administrativos formados con motivo del inicio de averiguaciones administrativas. Así, tenemos que la Ordenanza de la Contraloría Municipal del Municipio Guaicaipuro del Estado Miranda (Gaceta Municipal N° Ext. 12 del 16 de diciembre de 1999), en la Sección Cuarta, “De las Averiguaciones Administrativas”, Capítulo IV, “Otras Funciones Generales de Control”, no establece disposición alguna sobre la materia. Tampoco se observa, del resto de las disposiciones que establece la mencionada Ordenanza, una norma que regule la solicitud y el otorgamiento en general de copias certificadas.

La solución de aquellas situaciones no contempladas o reguladas por la referida Ordenanza de la Contraloría Municipal -como parece ser el asunto consultado a este Organismo- se puede obtener del texto del artículo 114 de dicha Ordenanza que dispone:

“Todo aquello no previsto en esta Ordenanza, se registrará por el respectivo Reglamento Interno o por las Resoluciones de la Contraloría Municipal y en su defecto, por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y

su Reglamento, por las demás Leyes que regulen materias análogas y por los principios generales del derecho universalmente admitidos”.

Como se advierte, esta disposición menciona los instrumentos normativos que deben ser revisados ante la ausencia de disposición expresa en la Ordenanza de la Contraloría Municipal. En atención a ello, fue solicitada verbalmente a la Contraloría Municipal del Municipio Guaicaipuro del Estado Miranda copia de su Reglamento Interno, así como información acerca de la existencia de algún instrumento normativo que regule lo relativo a la entrega de copias certificadas; esta solicitud fue contestada en fecha 20 de julio de 2000 por la Contraloría Municipal (...), a través de Oficio CM-AI-743-2000, en el cual manifiesta que “no existe instrumento legal alguno que regule la expedición de copias certificadas, de las Averiguaciones Administrativas que se instruyen por ante este Órgano de Control Externo.”

De la información suministrada por el órgano consultante se desprende que no existe regulación alguna, a nivel municipal, sobre la materia objeto de estudio, por lo que tenemos que acudir a lo que al respecto dispone la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y su Reglamento, y de ser necesario, a lo previsto en otras Leyes que regulen materias análogas.

Tenemos, entonces, que la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (G.O. N° 5.017 Ext. del 13/12/1995) tampoco incorpora una disposición general acerca del otorgamiento de las copias certificadas de sus actuaciones, ni existe previsión especial respecto de los recaudos que conforman los expedientes de las averiguaciones administrativas. Por su parte, el Reglamento de la mencionada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (G.O. N° 5.128 Ext. del 30/12/1996), en el Título VII, “De las copias certificadas”, artículo 74 establece:

“Los funcionarios de la Contraloría General de la República no podrán expedir certificaciones de mera relación, es decir, aquellas que sólo tengan por objeto hacer constar el testimonio u opinión del funcionario o declarante sobre algún hecho o dato de su conocimiento, de los contenidos en expedientes archivados o en su curso, o de aquéllos que hubiere presenciado con motivo de sus funciones.

Sin embargo, podrán expedirse certificaciones sobre los datos de carácter estadístico, no reservados, que consten en expedientes o registros oficiales, que no hayan sido publicados, salvo que exista prohibición expresa al respecto” (subrayado nuestro).

Como se puede advertir, esta disposición poco ayuda a la solución del asunto que se plantea; sin embargo, de ella se desprende que bien pudiera expedirse la certificación de documentos no reservados, por lo que el carácter reservado que tendrían determinados documentos constituye la primera limitante para expedir copias certificadas.

En el caso específico de las averiguaciones administrativas, tenemos que la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público (G.O. N° 3.037 del 23/12/1982), les atribuye ese carácter reservado. En efecto, su artículo 24 prevé:

“Las actuaciones que realice la Contraloría General de la República para determinar la responsabilidad administrativa o para sustanciar aquellos casos en que pudiera derivarse responsabilidad civil o penal, serán secretas, menos para el investigado, sus abogados y el representante del Ministerio Público. El funcionario que dé información sobre ellas será sancionado con destitución” (subrayado nuestro).

Consagra esta disposición, de forma expresa, el carácter confidencial o reservado de las actuaciones tendentes al establecimiento de la responsabilidad administrativa, de las cuales incluso pudieran derivarse indicios de responsabilidad civil y de responsabilidad penal. Sin embargo, tal carácter confidencial o reservado debe ceder ante el derecho de acceso al expediente administrativo que tiene el propio investigado, y es, precisamente, por ello que la norma prevé que dichas actuaciones son secretas “menos para el investigado, sus abogados y el representante del Ministerio Público”. El legislador trata de encontrar ese punto de equilibrio necesario para mantener en reserva ciertas actuaciones que despliega la Contraloría General de la República (la Contraloría Municipal, en el asunto consultado) en ejercicio de sus competencias de control sobre el patrimonio público, y en cuyos resultados tiene interés la colectividad entera, sin que con ello se vulneren los derechos y garantías del propio investigado.

En ejercicio del derecho de acceso al expediente administrativo, creemos que el “investigado” o “interesado” puede solicitar la expedición de copias certificadas de actuaciones específicas que cursen en el expediente formado con motivo de la averiguación administrativa, pues consideramos que ello no es más que una de las manifestaciones prácticas del mencionado derecho de acceso al expediente administrativo.

Así lo consagró nuestra Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, instrumento normativo que regula el procedimiento administrativo y, aplicable al caso en estudio, por constituir una Ley que regula una materia análoga. Su artículo 59 establece:

“Los interesados y sus representantes tienen el derecho de examinar en cualquier estado o grado del procedimiento, leer y copiar cualquier documento contenido en el expediente, así como pedir certificación del mismo. Se exceptúan los documentos calificados como confidenciales por el superior jerárquico, los cuales serán archivados en cuerpos separados del expediente. La calificación de confidencial deberá hacerse mediante acto motivado” (subrayado nuestro).

Esta disposición pone de manifiesto que en un procedimiento administrativo los interesados (investigados, para usar la terminología que suele emplearse para las averiguaciones administrativas), y sus representantes, en ejercicio de su derecho de acceder al expediente administrativo, tienen, igualmente, el derecho de pedir copia certificada de los documentos que cursen en dicho expediente, en cualquier estado y grado del procedimiento.

En tal caso la Contraloría General de la República, o en su caso la Contraloría Municipal, se encontrará obligada a proveer las solicitudes de los interesados, investigados o indiciados de una averiguación administrativa, así como la de sus representantes, en el sentido de que le sean suministradas copias certificadas de actuaciones administrativas que inciden en la esfera jurídica particular del investigado.

Del mismo modo, se debe garantizar la intervención del representante del Ministerio Público, por estar esta Institución directamente vinculada con las actuaciones que la Contraloría General de la República (o la Contraloría Municipal) pueda realizar en el curso de una

averiguación administrativa, ya que de ella pueden derivarse elementos que permitan al Ministerio Público accionar para demandar la responsabilidad civil y penal de los sujetos investigados, lo que puede implicar que este funcionario amerite copias certificadas de determinadas actuaciones. En este caso, dicho funcionario deberá guardar el debido secreto de las actuaciones de las cuales tiene conocimiento por imperativo del comentado artículo 24 de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público.

Finalmente, no podemos obviar la hipótesis de que alguna autoridad de la República, en ejercicio de las competencias que le han sido expresamente atribuidas, verbigracia, un Tribunal, pudiera requerir información e, inclusive, copias certificadas de actuaciones que cursen en expedientes relacionados con averiguaciones administrativas. En tal caso, la Contraloría General de la República, o la Contraloría Municipal, como es el caso, en cumplimiento del deber de colaboración entre los distintos órganos que integran el Poder Público, deberá suministrar la información o proporcionar los recaudos, sin que con ello se pierda el carácter reservado de los mismos, ya que la autoridad que obtenga la información quedará obligada a mantener la debida reserva y los mencionados organismos de control así se lo podrán hacer saber al momento de suministrárselos, es decir, podrán recordarles que la última parte del artículo 24 de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público sanciona con destitución al funcionario que proporcione información sobre actuaciones que la propia Ley ha calificado de “secretas”.

En este sentido, debe señalarse que este Organismo Contralor, en el Dictamen N° DGSJ-1-15 del 7-2-1983, en relación con una solicitud de opinión acerca del requerimiento que le hiciera el para entonces Congreso de la República, de que le fuesen remitidas actuaciones relativas a presuntas irregularidades cometidas en la Corporación de Turismo de Venezuela, sostuvo el criterio siguiente:

“Finalmente, es conveniente reiterar que la circunstancia de que parte o todo un expediente de una averiguación administrativa en curso, sea puesto ‘en conocimiento de la autoridad competente’, no significa que dicha averiguación haya dejado de ser reservada, pues entendemos que tal carácter subsiste y tiene que ser respetado por todos los organismos públicos que tengan conocimiento

del asunto. Tampoco debe suponerse que tal remisión impide que la Contraloría prosiga, en ese caso, las labores que le competen en el ejercicio de la potestad investigativa que le confiere la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.”

De tal manera que la posibilidad de acceder al expediente administrativo y, por tanto, de pedir copias certificadas de documentos que reposen en él sólo corresponde al propio investigado, su representante, el representante del Ministerio Público, así como a otra autoridad cuyas competencias impliquen la realización de actuaciones que se encuentren vinculadas, en un determinado momento, con las efectuadas por la Contraloría General de la República, en materia de averiguaciones administrativas, existiendo en estos dos últimos supuestos la responsabilidad de los funcionarios de salvaguardar el carácter reservado de tales actuaciones, so pena de destitución de aquellos que violenten tal carácter.

Por otra parte, ya para concluir, creemos que es preciso establecer el momento a partir del cual el investigado tiene derecho de acceder al expediente administrativo, en materia de averiguaciones administrativas. En el Dictamen N° 04-00-01-86 del 13-5-99 se sostuvo:

“Esto quiere decir -como también observa acertadamente la Dirección consultante- que ‘(...) en materia de averiguaciones administrativas, debe igualmente requerirse la existencia de un acto formal por parte de la Administración que atribuya a una persona la calidad de interesado, investigado o indiciado, a los fines del ejercicio del derecho de acceso al expediente, pues entender lo contrario, podrá conducir a la vulneración del carácter reservado de las actuaciones y del sentido objetivo de la investigación, destinada al esclarecimiento de los hechos.’ En efecto, si bien el artículo 112 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República permite abrir una averiguación administrativa cada vez que existan ‘indicios’ de responsabilidad administrativa, no es necesario que existan indicios contra una persona específica, sino indicios de la ocurrencia de ciertos hechos presumiblemente imputables a ciertos funcionarios públicos o particulares que

intervienen en cualquier forma, en la administración, manejo o custodia de bienes o fondos públicos. En consecuencia, debe abrirse la averiguación administrativa, precisamente, para confirmar o desestimar la ocurrencia del hecho, y para determinar eventualmente a quién o quiénes en concreto debe imputarse la responsabilidad por el mismo. En consecuencia, será a partir del momento en que una persona es citada, de conformidad con el artículo 119 e) *iusdem*, cuando ésta adquiere la condición de 'indiciado, según la terminología utilizada por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y que se corresponde con el 'interesado' y el 'investigado' a que se refieren la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, respectivamente. A su vez, es a partir del momento en que esta persona adquiere la condición de 'indiciado', 'investigado' o 'interesado', cuando puede ejercer el derecho de acceso al expediente administrativo, de conformidad con el artículo 59 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”.

En consecuencia, el interesado tendrá derecho de acceder al expediente administrativo a partir del momento en que es citado, de conformidad con el artículo 119 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y es, desde ese momento, cuando puede solicitar copias certificadas de las actuaciones que cursen en el expediente administrativo.

Oficio N° 04-02-01 del 3 de enero de 2001.

Posibilidad de abrir una averiguación administrativa a ex-funcionarios del Fondo Especial de Jubilaciones y Pensiones del Personal Obrero de la Gobernación del Distrito Federal.

La Comisión Administradora del Fondo al proceder a efectuar la operación de compra-venta del bien, sin atender las limitaciones del artículo 37 del Régimen de Jubilaciones y Pensiones del Personal Obrero del Gobierno del Distrito Federal, norma que limita el tipo de inversiones que pueden efectuarse con los recursos del citado Fondo, y que no contempla la adquisición de bienes inmuebles,

violó una norma sobre la administración de fondos públicos, con lo cual resultaría procedente la apertura de una averiguación administrativa, de conformidad con el numeral 12 del artículo 113 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Memorándum N° 04-02-18 del 15 de enero de 2001.

Se somete a la consideración de esta Dirección el proyecto de oficio elaborado por la Dirección de Control del Sector de los Poderes Nacionales y de Seguridad Pública, que da respuesta a la solicitud de pronunciamiento requerida por el Presidente y el Asesor Legal de la Comisión Administradora del Servicio Autónomo “Fondo Especial de Jubilaciones y Pensiones del Personal Obrero del Gobierno del Distrito Federal” (en lo adelante FONJUP-GDF, o EL FONDO), en comunicación que dirigiera a esta Contraloría en fecha 28 de marzo de 2000.

Con dicha comunicación, el prenombrado funcionario remitió copia del Dictamen N° 217 del 13 de marzo de 2000, emanado de la Consultoría Jurídica de la Gobernación del entonces Distrito Federal, en el cual ese órgano se pronunció por la ilegalidad de la operación de compra-venta de una vivienda vacacional, ubicada en la población de Río Chico, del Estado Miranda, operación que supuestamente fue realizada por la Comisión Administradora de FONJUP-GDF. Igualmente, en la comunicación se indica que se remite el expediente del caso, con el fin de que esta Contraloría ordene lo necesario para abrir la correspondiente averiguación, toda vez que, según el mencionado Dictamen, con la compra-venta efectuada, se incumplieron la Ley de Licitaciones, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público.

I

En el proyecto de oficio que se somete al análisis de esta Dirección, en su parte pertinente, se afirma:

“...el patrimonio del Fondo Especial de Jubilaciones, está constituido en un cincuenta por ciento (50%) por aportes provenientes de la Gobernación del Distrito Federal, y el restante cincuenta por ciento (50%) por aportes del trabajador, en tal sentido al momento en que esa Entidad

Federal transfiere dicho aporte a la Cuenta bancaria del fondo opera una transferencia de propiedad.

De tal manera que conforme a lo expuesto podemos concluir que los fondos que maneja la Comisión Administradora de ese Servicio Autónomo, son bienes que pertenecen a sus afiliados y por tanto constituyen fondos privados que no están sometidos al control de este Máximo Órgano de Control Externo y consecuentemente carece de competencia para ejercer la potestad investigativa a que se contraen los artículos 112 de la ley Orgánica de la Contraloría General de la República y 32 de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público (subrayado nuestro).

Al resumir el criterio expuesto en el proyecto, tenemos que no sería posible para este Organismo Contralor efectuar actuación alguna sobre las operaciones de FONJUP-GDF, dado el carácter privado de sus recursos.

II

Acerca de las conclusiones a las que se arriban en el referido proyecto de oficio, es preciso anotar lo siguiente:

FONJUP-GDF constituye un servicio autónomo sin personalidad jurídica, adscrito al Despacho del Gobernador del Distrito Federal,¹ según lo establece el artículo 31 del "Régimen de Jubilaciones y Pensiones del Personal Obrero del Gobierno del Distrito Federal"² (en lo sucesivo EL RÉGIMEN ver: Gaceta Oficial N° 4.806 Extraordinaria del 18-11-94). Este instrumento normativo establece un conjunto de normas reguladoras de la administración del FONDO.

¹ Respecto de los servicios autónomos sin personalidad jurídica, ha señalado la doctrina que: "Constituye una figura intermedia entre la estructura y el rigor de la Administración Central y la Administración Descentralizada o indirecta. Son entes conocidos en diversos países como Administración, Servicios, Fondos, Patrimonios o Haciendas Autónomas que tienen una autonomía financiera sin personalidad jurídica convertidos en instrumentos para conseguir la flexibilidad en el manejo de fondos." (Vasquez Bucarito, Freddy. "Los servicios autónomos sin personalidad jurídica". Revista de Derecho Público N° 12, octubre-diciembre, 1982, Pág. 49).

² Actualmente Distrito Capital, según el artículo 16 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (G.O. N° 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000).

En efecto, EL RÉGIMEN prevé que la Comisión Administradora de FONJUP-GDF estará integrada por tres (3) funcionarios públicos y dos (2) miembros designados por la Federación que agrupe a los trabajadores de la Gobernación del Distrito Federal (hoy Distrito Capital), composición que permite asegurar a la Gobernación la mayoría en las decisiones que se puedan tomar en el seno del Fondo. Así mismo, se advierte que el Presidente de la Comisión es designado por el Gobernador, así como el resto del personal, al que se le aplica el mismo régimen de personal de los funcionarios de la Gobernación (arts. 33 y 34 de EL RÉGIMEN).

Por otra parte, el instrumento normativo in commento, en el artículo 37, establece que los aportes patronales e individuales que reciba el Fondo sólo pueden ser invertidos en las operaciones que aparecen expresamente señaladas, con lo cual se limitan las inversiones que pueden ser realizadas con los recursos que ingresan a FONJUP-GDF.

Como aspecto importante que también se regula, tenemos que destacar la previsión del artículo 35, numeral 5, que dispone:

“...la Comisión Administradora tendrá las más amplias facultades de administración y en particular las siguientes:

(...)

5.- Informar semestralmente al Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Hacienda, sobre las actividades cumplidas y sobre los programas a desarrollar.”

Todas las disposiciones citadas nos permiten señalar que FONJUP-GDF constituye un órgano desconcentrado de la Administración Pública Distrital, por lo que debe considerarse una dependencia de la Gobernación y, en consecuencia, controlable por esta Contraloría, por imperativo del numeral 2 del artículo 5° de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República que prevé que “Están sujetos al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República, en los términos de esta Ley, los siguientes organismos, entidades y personas: (...) 2. **Los órganos** de los Estados, las Asambleas Legislativas, de los Municipios, de los Territorios Federales y del **Distrito Federal**” (resaltado nuestro).

Ahora bien, en el proyecto de oficio se sostiene que las actuaciones del Fondo no serían controlables por este Organismo, ya que aquel sólo maneja fondos privados. Esta afirmación requiere ser revisada con detenimiento, puesto que pareciera no justificarse la creación de un servicio autónomo adscrito a la Gobernación del Distrito Federal, con una acentuada limitación de sus actividades, si ese servicio sólo maneja fondos privados.

En razón de lo anterior, es preciso determinar la naturaleza de los fondos que administra FONJUP-GDF, puesto que ello nos permitirá establecer si esta Contraloría puede controlar sus actividades.

Así, tenemos que el artículo 3° de EL RÉGIMEN dispone:

“El trabajador obrero **cotizará** el tres por ciento (3%) de su salario mensual, igual porcentaje aportará el Gobierno del Distrito Federal (resaltado nuestro).

Seguidamente, el artículo 4° prevé:

“El Gobierno del Distrito Federal retendrá anualmente la cotización que deba cubrir el trabajador obrero y la depositará conjuntamente con el aporte del Organismo dentro de un plazo no mayor de cinco (5) días a partir de la retención, en el Fondo Especial que al efecto se crea. De igual modo retendrá cuando sea el caso, del monto de la jubilación o pensión las cotizaciones necesarias, hasta cubrir el número mínimo de ellas y la depositará de inmediato junto con su aporte en dicho Fondo.”

Como se evidencia, en estas disposiciones se establece una obligación a cargo de los trabajadores obreros de cotizar mes a mes un porcentaje fijo de su remuneración. Igual situación se establece a cargo de la Gobernación del Distrito Federal (patrono). Esas cotizaciones que percibe el Fondo, en criterio de esta Dirección, no implican la transferencia de la propiedad de esos recursos, puesto que FONJUP-GDF es una dependencia de la Gobernación, mas no una persona jurídica distinta susceptible de adquirir la propiedad de tales recursos.

En efecto, el fondo carece de tal personalidad jurídica y los recursos que administra, son contribuciones especiales que realizan, por imperativo legal, tanto los trabajadores como la Gobernación. A ellos,

se les impone la obligación de cumplir con dichas cotizaciones para satisfacer necesidades vinculadas con la seguridad social, cual es, garantizar las pensiones de los trabajadores obreros de la Gobernación del Distrito Federal (hoy Distrito Capital).

Acercas de la naturaleza jurídica de las cotizaciones, en la doctrina española se ha señalado:

“En relación a la determinación de la naturaleza jurídica de las cotizaciones o cuotas de la Seguridad Social, se han distinguido tradicionalmente dos planteamientos: por un lado, el privatista que, aplicando el modelo del seguro, concibe estas cotizaciones como una prima o contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias; **y, por otro, el planteamiento propio del Derecho Público, que entiende que las cotizaciones son prestaciones de carácter público y, más concretamente, de naturaleza sustancialmente tributaria.**

Esta última tesis, la de la naturaleza tributaria de las cotizaciones, es la admitida hoy de forma absolutamente mayoritaria en la doctrina española (Borrajó, Vicente-Arche, Almansa, De La Villa, Mateo Rodríguez, Albiñana, Alonso Olea)”³ (resaltado nuestro).

“Más allá todavía de las exacciones parafiscales, encontramos las cotizaciones de la Seguridad Social, cuya naturaleza sustantiva es claramente tributaria, según entiende la dictarían de manera prácticamente unánime: son prestaciones exigidas coactivamente y cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas”.⁴

Como se desprende de la lectura de estos párrafos transcritos, que expresan el criterio que en forma pacífica sostiene la doctrina

³ José Juan Ferreiro, Juan Martín Queralt, Francisco Clavijo, Fernando Pérez Royo y José Manuel Tejerizo. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular. "Ingresos Tributarios de la Seguridad Social". Fernando Pérez Royo. 13 a° Edic. Edit. Marcial Pons. 1997. Madrid. p.853.

⁴ Pérez Royo, Fernando. "Derecho Financiero y Tributario". Parte General. 7ma Edic. Edit. Civitas S.A. Madrid. 1997. p-116.

mayoritaria española, las cotizaciones de la seguridad social, como lo son, sin duda alguna, las que se imponen en relación con las jubilaciones y pensiones, tienen una naturaleza tributaria, por lo cual deben considerarse fondos públicos.

En consecuencia, los recursos administrados por FONJUP-GDF son fondos públicos y, por tanto, las actuaciones de ese órgano en relación con la administración y manejo de esos fondos es competencia de este Máximo Órgano de Control.

III

Reconocida la competencia de esta Contraloría General de la República, respecto de las actividades del Fondo sobre los recursos que administra, podemos afirmar sobre la denuncia concreta que se formuló sobre la adquisición de la casa vacacional ubicada en (...), Estado (...) lo siguiente:

- 1) No disponemos de los documentos registrados en los que aparecen las operaciones realizadas respecto de la casa vacacional. Sin embargo, partiendo de los términos expresados en el Dictamen emanado de la Consultoría Jurídica de la Gobernación, puede afirmarse que si bien FONJUP—GDF no podía celebrar una operación de compra-venta de inmueble por no estar autorizado para ello, con posterioridad la Gobernación, que sí tiene personalidad jurídica, realizó un documento aclaratorio mediante el cual incorporó el bien inmueble al patrimonio de la Gobernación, con lo cual la compra-venta del bien se materializó, sin que, a nuestro juicio, pueda considerarse inexistente el contrato.
- 2) La Gobernación del Distrito Capital podría desprenderse de la titularidad del bien inmueble adquirido.
- 3) La entrega de la suma que exige FONJUP-GDF es un asunto de administración interna que corresponde decidir a la Gobernación con el Fondo, como una de sus dependencias, pudiendo éste solicitarle la adscripción del bien inmueble para administrarlo.
- 4) El Dictamen emanado de la Gobernación del Distrito Federal luce impreciso en cuanto a las señaladas violaciones de instrumentos legales, particularmente cuando refiere el incumplimiento de la Ley

de Licitaciones, instrumento que no incluye en su ámbito objetivo de aplicación la adquisición de bienes inmuebles.

- 5) La Comisión Administradora del Fondo al proceder a efectuar la operación de compra-venta del bien inmueble mencionado, sin atender las limitaciones del artículo 37 de EL RÉGIMEN, norma que limita el tipo de inversiones que pueden efectuarse con los recursos del citado Fondo, y que no contempla la adquisición de bienes inmuebles, violó una norma sobre la administración de fondos públicos, con lo cual resultaría procedente la apertura de una averiguación administrativa. El fundamento legal estaría en el numeral 12 del artículo 113 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que dispone: “Son hechos generadores de responsabilidad administrativa independientemente de la responsabilidad civil o penal a que haya lugar (...) 12. “El empleo de fondos públicos en finalidades diferentes de aquéllas que estuvieren destinados por ley, por reglamento o por acto administrativo.” Así mismo, si de la investigación realizada se determinare que el bien fue adquirido a un precio superior al del mercado, sin la debida justificación, y tratándose de una operación no sujeta a licitación, pudiera también configurarse el hecho generador de responsabilidad administrativa establecido en el numeral 1, del mencionado artículo 113 que señala: “La adquisición de bienes (...) a precios significativamente superiores a los del mercado, sin la debida justificación, cuando se trate de operaciones no sujetas a licitación”.

Memorándum N° 04-02-18 del 15 de enero de 2001.

Competencia de la Contraloría General de la República para conocer de las violaciones de la Ley de Licitaciones ocurridas antes de la reforma de ésta en 1999. Competencia de este Organismo para abrir una averiguación administrativa por “prescindencia de los procedimientos establecidos en la Ley de Licitaciones”. Alcance de este supuesto. Revisión de Dictamen N° 04-00-01-253 del 7-5-97.

La Contraloría General de la República carece de competencia para imponer las multas previstas en la Ley de Licitaciones de 1990, por infracciones a esta Ley ocurridas antes de su reforma en 1999. Conserva en cambio, la facultad para declarar la responsabilidad administrativa

por prescindencia de los procedimientos establecidos en la Ley de Licitaciones o en la Ley aplicable, con fundamento en el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Por “prescindencia” debe entenderse no sólo la omisión de todo trámite procedimental, sino que además, deben incluirse los casos de “desviación” o cambio de procedimiento y de omisión de trámites esenciales sin los cuales el procedimiento es inidentificable. Este criterio sustituye el expuesto en el Dictamen N° 04-00-01-253 del 7-5-97.

Dictamen N° 04-02-04 del 22 de enero de 2001.

Ciertamente, y tal como se afirma en nuestro Dictamen N° 04-00-01-308 del 21-12-99, la competencia que tenía la Contraloría General de la República para imponer las sanciones al incumplimiento de la Ley de Licitaciones, con fundamento en el artículo 64 de la Ley original (Gaceta Oficial N° 34.528 del 10 de agosto de 1990), fue transferida al Servicio Nacional de Contrataciones, el cual está adscrito al Ministerio de la Producción y el Comercio, y es el competente para “Aplicar las sanciones a empleados y particulares, previstas en esta Ley”, conforme se estableció en el artículo 52, ordinal 14° de la Ley de Licitaciones de 1999 (Gaceta Oficial N° 5.386 Extraordinario del 11 de octubre de 1999), correspondiente al artículo 54, ordinal 14° de la Ley vigente (Gaceta Oficial N° 37.097 del 12 de diciembre de 2000).

El criterio sostenido por el Dictamen antes mencionado es ratificado por el Dictamen N° 04-02-177 del 23-11-2000, en el cual se señala que “los expedientes sustanciados por esta Contraloría con fundamento en la Ley derogada,¹ deben ser remitidos (...) al Ministerio de la Producción y el Comercio, para que sea el Servicio Nacional de Contrataciones, el que aplique las sanciones correspondientes, de subsistir como irregulares en la nueva Ley de Licitaciones los hechos que motivaron la apertura de los procedimientos sancionatorios”.² Del mismo modo, este último Dictamen señala que “no podría esta Contraloría continuar y decidir los procedimientos sancionatorios abiertos y no culminados

¹ La referencia es a la Ley original, de 1990.

² Dictamen consultado en original, pp. 4-5.

durante la vigencia de la Ley de Licitaciones de 1990, con fundamento en el artículo 114 de la Ley Orgánica que rige las funciones de este Organismo Contralor”.³

Sin embargo, se resalta en este último pronunciamiento que el artículo 114 de la Ley de Licitaciones de 1999 (correspondiente al artículo 116 de la Ley vigente) dejó a salvo la responsabilidad administrativa -entre otras responsabilidades- en que incurran los funcionarios, por lo que es posible abrir una averiguación administrativa con fundamento en el artículo 113 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, o iniciar un procedimiento para la imposición de una multa, de conformidad con el artículo 114 ejusdem. Ahora bien, es necesario en tal caso que la Contraloría General de la República “prevenga” de conformidad con el artículo 51 del Código de Procedimiento Civil (Gaceta Oficial N° 4.209 Extraordinario del 18 de septiembre de 1990) -aplicable analógicamente al procedimiento administrativo sancionatorio- a fin de que el Servicio Nacional de Contrataciones se abstenga de iniciar paralelamente el procedimiento para la imposición de la multa de conformidad con el artículo 116 de la Ley vigente, evitándose así una aplicación acumulativa -simultánea o sucesiva- de sanciones y dándose cumplimiento a la garantía constitucional prevista en el artículo 49, numeral 7 de la Constitución (Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000) conforme a la cual nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho (non bis in idem), aunque las sanciones las impongan -tal como se señala en nuestro Dictamen N° 04-02-177 del 23-11-2000-⁴ autoridades diferentes y mediante procedimientos distintos. Puede ocurrir igualmente lo inverso, es decir, que el Servicio Nacional de Contrataciones se adelante a la Contraloría en el inicio del procedimiento sancionatorio, caso en el cual corresponderá la “prevención” a dicho Servicio. Debe tenerse en consideración, sin embargo, que aún está pendiente la entrada en funcionamiento de este órgano, para lo cual deberán dictarse un reglamento general de la Ley de Licitaciones y un reglamento interno, de conformidad con los artículos 55, Parágrafo Segundo y 54, ordinal 2° y 55, respectivamente, de la Ley vigente.

³ **Ib.**, p. 8.

⁴ **Ib.**, pp. 9-26.

Afirma el Informe **supra** citado- como ya vimos-, que “De lo expuesto se desprende que la situación bajo análisis, **podría eventualmente, constituir un ilícito administrativo sancionado conforme el artículo 113 de la Ley Orgánica que rige las funciones de este Organismo Contralor**”, no obstante que –se señala seguidamente– “**de la revisión efectuada a los documentos que soportan la referida observación, “se advierte la existencia de varias cotizaciones requeridas (...) a distintas empresas, por lo que no puede afirmarse una prescindencia absoluta de los procedimientos en la Ley de Licitaciones”** (negrillas nuestras). Llama la atención el hecho de que este Informe hable de prescindencia “absoluta”, pues el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República no utiliza el calificativo de “absoluta”. Sin embargo, de manera coincidente, el Dictamen N° 04-00-01-253 del 7-5-97,⁵ al comentar la mencionada norma, afirma que debe tratarse de una omisión “total”, a pesar de que la mencionada disposición tampoco emplea el calificativo de “total”. Ahora bien, debe tenerse en consideración que el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República habla simplemente de “**prescindencia de los procedimientos previstos en la Ley de Licitaciones**” (negrillas nuestras).

A fin de determinar el alcance de la “prescindencia” a que se refiere la norma antes citada, vale la pena señalar que, el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario del 1° de junio de 1981), a diferencia del artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, sí utiliza expresamente la expresión “prescindencia **total y absoluta** del procedimiento legalmente establecido” (énfasis nuestro), y aún así, la jurisprudencia venezolana –vid. en particular la sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 28-2-91,⁶ basada en la doctrina española, específicamente

⁵ Consultado en original, p. 2. Puede verse también en : Dictámenes de la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República”, T. XIII, 1997, p. 359.

⁶ Revista de Derecho Público N° 45, ene-mar 1991, pp. 105-106.

lo expuesto por Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández⁷ ha ido más allá de la interpretación literal de la expresión “prescendencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido”, y en tal sentido, aparte del supuesto de omisión de todo trámite procedimental, deben agregarse dos hipótesis más de “prescendencia total y absoluta”:

- “Desviación de procedimiento”: es decir, sustitución del procedimiento legalmente establecido por otro que no corresponde. La doctrina española aporta como ejemplos –entre otros– la utilización de un procedimiento distinto al establecido en materia de selección de contratistas (licitaciones), y la provisión de un cargo vacante en una universidad por adjudicación directa cuando la ley exige que el cargo se provea por concurso.
- Omisión de trámites esenciales sin los cuales el procedimiento es –en opinión de García de Enterría y Fernández– “*inidentificable*”. Al respecto, la jurisprudencia española –citada por los mencio-

⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón: “Curso de Derecho Administrativo”, T. I, 4ª. Ed., reimp., Madrid, Civitas, 1988, pp. 575-576 ; **vid.** también PARADA, Ramón : “Derecho Administrativo”, T. I - Parte General, 10ma. Ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, p. 199. Cabe recordar que nuestra Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos tomó como modelo la Ley de Procedimiento Administrativo española de 1958 (MOLES CAUBET, Antonio : “Introducción al Procedimiento Administrativo”, en la obra colectiva del Instituto de Derecho Público (UCV) titulada “Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración”, Vol. IV - ‘El Procedimiento Administrativo’ (1980-1981), Caracas, UCV, 1983, p. 18 ; en la misma obra : RACHADELL, Manuel : “Las garantías de los administrados en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”, p. 85). El artículo 47, literal “c” de la Ley de Procedimiento Administrativo española –correspondiente al artículo 62, numeral 1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 1992, sustitutiva de la anterior y actualmente vigente– regula como supuesto de “nulidad de pleno derecho” (= “nulidad absoluta”, según informa : GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús : “Manual de Procedimiento Administrativo”, Madrid, Civitas, 2000, p. 243), la prescendencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. El texto comentado de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 puede consultarse en : GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús : “Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo”, Madrid, Civitas, 1977. El texto de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 1992 puede verse en : “Derecho Administrativo. Normas Básicas. Edición preparada por Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR”, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana de España (Legislación-Ciencias Jurídicas), 1999, 4ª. Ed (actualizada a noviembre de 1999), pp. 261-335.

nados autores⁸ ha establecido que a la omisión del procedimiento “*debe equipararse un aparente cumplimiento que merezca igual calificación que la omisión*” (cursivas de la cita). Por lo tanto, la circunstancia de que se advierta “**la existencia de varias cotizaciones requeridas (...) a distintas empresas**” –tal como se afirma en el citado Informe– no implica descartar de plano la ocurrencia del supuesto de prescindencia del procedimiento establecido en la Ley de Licitaciones, pues es posible que se hayan omitido trámites esenciales, aparte que la cotización es sólo una parte del procedimiento, y si no se identifica la realización de dicho procedimiento, sino un “aparente cumplimiento” de éste, debe considerarse como si se hubiese omitido en su totalidad.

García de Enterría y Fernández llegan más lejos al delimitar el contenido de la expresión “prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido”, expresando en tal sentido lo siguiente:

“Este olvido **total y absoluto** del procedimiento establecido **no hay que identificarlo, sin embargo, con la ausencia de todo procedimiento. Ello significaría reducir a la nada el tipo legal**, ya que, aunque sólo sea por exigencias derivadas de la organización siempre hay unas ciertas formas, un cierto *iter* procedimental por rudimentario que sea, en el actuar de los órganos administrativos” (negrillas nuestras y cursivas de los autores).

En concordancia con esta corriente de pensamiento, la Dirección de Asesoría Jurídica ha sostenido mediante Dictámenes Nos. 04-00-01-31 del 6-6-96,⁹ 04-00-01-253 del 7-5-97 (supra mencionado)¹⁰ y el Memorándum N° 04-02-212 del 31-8-2000,¹¹ que el fraccionamiento

⁸ La jurisprudencia española sobre este punto puede verse igualmente en : SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano : “Derecho Administrativo. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 1990, pp. 356-358.

⁹ “Dictámenes (...)”, T. XII, V. II, Caracas, CGR, 1996, p. 63.

¹⁰ Consultado en original, p. 3. Está igualmente publicado en : “Dictámenes (...)”, T. XIII, **cit.**, p. 361.

¹¹ Consultado en original , pp. 6-7.

hecho sin atender lo previsto en el artículo 61 de la Ley de Licitaciones –la enumeración corresponde a la Ley de 1990 (en la Ley vigente, es el artículo 34)– constituye prescindencia total del procedimiento legalmente establecido para seleccionar al contratista. Sin embargo, el Dictamen N° 04-00-01-253 del 7-5-97 afirma simultáneamente -de manera contradictoria, por cuanto el fraccionamiento se hace precisamente para evadir el procedimiento aplicable a la selección del contratista- que el hecho de que un Municipio utilice un procedimiento de “concurso privado” en lugar del de “licitación” conforme lo exige la respectiva Ordenanza, no constituye omisión total de procedimiento,¹² por lo cual, en virtud de la concepción amplia de lo que debe entenderse por prescindencia de procedimiento, debe revisarse este criterio, y si además, la jurisprudencia patria ha interpretado de manera flexible el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que exige expresamente que la prescindencia sea “total” y “absoluta”, con más razón puede interpretarse en sentido amplio el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que sólo habla de “prescindencia” a secas, sin calificarla de “total” o “absoluta”.

A mayor abundamiento, resulta evidente que en cuanto a su teleología, tanto el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, como el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, referidos a la prescindencia del procedimiento aplicable, bien como hecho generador de responsabilidad administrativa, bien como causal de nulidad absoluta

¹² Consultado en original, pp. 1 y 5. Está igualmente publicado en : “Dictámenes (...)”, T. XIII, **cit.**, p. 362. Aparte de esto, este Dictamen señala equivocadamente que si la Ordenanza requiere que el fraccionamiento se hace para eludir el cumplimiento de las normas de la Ordenanza, se requerirá entonces de “intencionalidad”, lo cual -según dicho Dictamen- es incompatible con el espíritu del numeral 1 del artículo 113 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el cual no requiere la demostración del dolo (p. 5 del original). Al respecto debe señalarse que la circunstancia de que una norma exija intencionalidad no impide ni condiciona la aplicación de otra, para la cual, sólo basta la ocurrencia objetiva del hecho típico. Al contrario, cualquiera de los dos supuestos es aplicable. Lo que no puede hacerse es, aplicar las dos sanciones de manera acumulativa, pues de lo contrario, se estará infringiendo el principio **non bis in idem**, a lo cual hicimos referencia **supra**.

de los actos administrativos, respectivamente, lo que se pretende sancionar es la falta de aplicación del procedimiento, bien por ausencia de todo trámite (si, contrariamente a lo expuesto por García de Enterría y Fernández, se admitiese que tal hipótesis puede ocurrir en la práctica), bien por desviación o cambio de procedimiento, o bien por omisión de trámites esenciales sin los cuales el procedimiento es “inidentificable”.

En todo caso, corresponderá a la Dirección de Averiguaciones Administrativas, de conformidad con el artículo 3º, numeral 7 de la Resolución Organizativa N° 5 de la Contraloría General de la República sobre “Organización y Funcionamiento de la Dirección General de Averiguaciones Administrativas y Procedimientos Especiales” (Gaceta Oficial N° 5.447 Extraordinario del 15 de marzo de 2000), determinar si en este caso concreto ocurrió el supuesto de prescindencia de los procedimientos establecidos en la Ley de Licitaciones, de acuerdo con las tres (3) hipótesis supra expuestas.

Conclusión:

A partir de las consideraciones precedentes, podemos deducir las siguientes conclusiones:

- 1) La Contraloría General de la República carece de competencia para imponer las multas previstas en la Ley de Licitaciones de 1990, por infracciones a esta Ley ocurridas antes de su reforma en 1999.
- 2) La Contraloría General de la República conserva sin embargo la facultad para declarar la responsabilidad administrativa por prescindencia de los procedimientos establecidos en la Ley de Licitaciones o en la Ley aplicable, con fundamento en el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, debiendo “prevenir” en todo caso, de conformidad con el artículo 51 del Código de Procedimiento Civil, cuando entre en funcionamiento el Servicio Nacional de Contrataciones, a fin de dar cumplimiento al principio non bis in idem.
- 3) Independientemente de que se considere que el presente caso hubo o no, prescindencia de los procedimientos establecidos en la Ley de Licitaciones, dicha “prescindencia” debe entenderse en sentido amplio, es decir que no sólo abarca la omisión de todo trámite

procedimental, sino que además, deben incluirse los casos de “desviación” o cambio de procedimiento y de omisión de trámites esenciales sin los cuales el procedimiento es inidentificable. Este criterio sustituye el expuesto en el Dictamen N° 04-00-01-253 del 7-5-97, según el cual, la prescindencia debe ser “total” en el sentido literal que tiene este calificativo, y que la utilización de otro procedimiento no constituye el supuesto de prescindencia a que se refiere el artículo 113, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Dictamen N° 04-02-04 del 22 de enero de 2001.

Notificaciones. Procedencia de practicar la notificación por correo, de conformidad con los artículos 215 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Se advierte que conforme a las normas del ordenamiento jurídico vigente, no podría llevarse a cabo la notificación de los actos emanados de este Órgano Contralor, a través de correo certificado con acuse de recibo.

Memorándum 04-02-184 del 19 de agosto de 2002.

(...) La notificación de los actos emanados de los órganos de control fiscal se realizará de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, (publicada en la Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario del 01 de julio de 1981), de acuerdo a lo establecido en el artículo 120, de la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema Nacional de Control Fiscal (publicada en la Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de diciembre de 2001), el cual reza textualmente:

“Artículo 120. -Los actos emanados de los órganos de control fiscal se notificarán de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”.

Así mismo la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en su Capítulo IV, De la Publicación y Notificación de los Actos Administrativos, artículos 72 al 77, contempla las normas referidas a las notificaciones y las mismas deben ser aplicadas en la forma prevista legalmente, pues las formalidades que se contemplan para llevar las a cabo tienden a proteger el derecho a la defensa que es de rango constitucional.

En el caso que nos ocupa, resultó infructuosa la notificación personal, situación esta que consta en el expediente respectivo, en consecuencia y de acuerdo a la precitada Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, correspondería entonces aplicar lo establecido en el artículo 76 de la antes mencionada Ley Orgánica, el cual reza lo siguiente:

“Artículo 76. - Cuando resulte impracticable la notificación en la forma prescrita en el artículo anterior, se procederá a la publicación del acto en un diario de mayor circulación de la entidad territorial donde la autoridad que conoce del asunto tenga su sede y, en este caso, se entenderá notificado el interesado quince días después de la publicación, circunstancia que se advertirá en forma expresa”. (...) (negrillas nuestras).

Es importante referirnos a la naturaleza de orden público de las normas regulatorias de las notificaciones, lo que nos permite señalar que al no haberse regulado el supuesto de notificación a través de correo certificado ni remitida expresamente su aplicación al Código de Procedimiento Civil, u otra disposición legal, resultaría improcedente realizarla bajo esta modalidad, dado que la competencia y el procedimiento a cargo de la Administración, no puede relajarse ni derogarse por convenios entre particulares ni por voluntad del funcionario público a quien corresponde su ejercicio y aplicación.

Finalmente cabe agregar que de los artículos comprendidos entre el 215 y el 233 del Código de Procedimiento Civil, solamente este último contempla supuestos de notificación (los demás se refieren a la citación) dentro de los cuales se encuentra la que puede practicarse por medio de boleta remitida por correo certificado con aviso de recibo, al domicilio constituido por la parte que haya de ser notificada, conforme al artículo 174 del mencionado Código. Esta notificación, aparte de que su práctica compete a las autoridades judiciales en el curso de un juicio y no a autoridades administrativas en el curso de procedimientos administrativos, enfrentaría la misma dificultad que en los hechos ha tenido la notificación personal, pues esa notificación por correo requiere de la expedición de acuse de recibo, lo cual es previsible no ocurrirá, de acuerdo a lo que ha sido hasta ahora el resultado de las gestiones de notificación personal.

Se advierte que conforme a las normas del ordenamiento jurídico vigente, no podría llevarse a cabo la notificación de los actos emanados de este Órgano Contralor, a través de correo certificado con acuse de recibo.

Memorándum 04-02-184 del 19 de agosto de 2002.

CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

Procedimiento que debe seguir el CNE para el pago de prestaciones cumplidas a su favor sin que existan contratos formalmente suscritos u órdenes de servicio o de compra.

Se ratifica el criterio expuesto en el Dictamen N° 04-00-01-385 del 17-12-98 y en dictámenes anteriores, sobre la aplicabilidad del enriquecimiento sin causa como fuente extracontractual de obligaciones y del denominado “antejuicio administrativo” previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, a fin de obtener del respectivo órgano de la República, el pago correspondiente en tales situaciones.

Memorándum N° 04-02-154 del 20 de junio de 2001.

Debe señalarse que la naturaleza jurídica del Consejo Nacional Electoral es la de un órgano nacional con autonomía funcional. En virtud de tener tal carácter, carece de personalidad jurídica propia, debido a lo cual comparte con diversos órganos nacionales, la personalidad jurídica de la República. Y por no contar con personalidad jurídica independiente de ésta, carece también de patrimonio propio; y, en consecuencia, los recursos y bienes que le están adscritos, aun cuando se encuentren bajo su administración, en realidad forman parte del patrimonio de la República.

Por consiguiente, no resulta apropiado manifestar que el Consejo Nacional Electoral sea el “enriquecido” en aquellas situaciones en las cuales ha recibido prestaciones por particulares sin que medie un contrato formalmente suscrito. Ni afirmar que sea éste el que ha obtenido un “incremento patrimonial”. En rigor jurídico debería aludirse a un enriquecimiento o incremento patrimonial obtenido de esas prestaciones, por la República, por órgano del Consejo Nacional Electoral.

Justamente, las carencias anotadas supra, son las que hacen precedente que en los casos de tales prestaciones percibidas sin contrato (o mediante contrato no válidamente celebrado o ineficaz) resulte aplicable el procedimiento comúnmente denominado “antejuicio administrativo” previsto en los artículos 30 al 37 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, atinente al “procedimiento administrativo previo a las acciones contra la República” que constituye el Capítulo I del Título III de dicha ley, relativo a su vez al “PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PREVIO A LAS ACCIONES CONTRA LA

REPÚBLICA Y DE LA ACTUACIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA EN JUICIO” (destacado nuestro).

En segundo lugar, cabe señalar que tanto esta Dirección de Asesoría Jurídica, como la antigua Consultoría Jurídica de este Organismo Contralor, se han pronunciado, en diversos dictámenes desde hace muchos años, a favor de la aplicabilidad de la indemnización que tiene su fuente en el denominado “enriquecimiento sin causa” previsto en el artículo 1.184 del Código Civil; precisamente en aquellas situaciones en las cuales se hayan producido prestaciones por particulares, percibidas por la República, a través de alguno de sus órganos, sin que exista ningún contrato suscrito formalmente; e incluso cuando se haya suscrito un contrato pero el mismo no haya sido celebrado válidamente o carezca de alguno de los requisitos legalmente exigidos para su eficacia.

En esos dictámenes también se ha citado doctrina patria sobre la aplicabilidad de la mencionada fuente (extracontractual) de obligaciones para tales casos, entre la que cabe incluir doctrina emanada de la propia Procuraduría General de la República. De modo pues, que no sólo la doctrina y jurisprudencia francesa aludidas en la consulta, han reconocido la aplicabilidad de la indemnización derivada del enriquecimiento sin causa en las situaciones de prestaciones realizadas a favor de la Administración, “sin contrato”.

Una vez realizadas las aclaraciones anteriores, pasamos a continuación, a reproducir parcialmente el Dictamen N° 04-00-01-385 del 17-12-98; no sólo por su claridad y por resultar trasladable, *mutatis mutandis* al asunto que nos ocupa, sino también por su proximidad en el tiempo y porque cita y recoge doctrina venezolana así como lo expuesto en dictámenes anteriores, acerca de la aplicabilidad del enriquecimiento sin causa y del procedimiento denominado “antejuicio administrativo” previsto en los artículos de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que mencionamos supra.

Así, en el referido dictamen se expresó:

“...tanto en el caso de obra ejecutada sin contrato como en la ejecución de una obra que no ha contado con la aprobación del órgano de control, se produce igual consecuencia: el particular que ejecutó la prestación no puede

reclamar frente a la Administración por la vía contractual el pago de las obras o servicios realizados, siendo que en ambos supuestos el particular, a fin de obtener una indemnización puede acudir a otras fuentes de las obligaciones como son el hecho ilícito y el enriquecimiento sin causa. Así lo determinó la Procuraduría General de la República (ver Doctrina de la Procuraduría General de la República 1989, pág. 132), siguiendo la tesis del Profesor Allan Brewer Carías al señalar lo siguiente:

‘Ante esta situación, el particular que ha realizado determinadas prestaciones para la Administración, a fin de obtener una indemnización, puede acudir a otras fuentes de las obligaciones como son el hecho ilícito o el enriquecimiento sin causa. En efecto, por ejemplo si la omisión de la formalidad de control previo por parte de la Contraloría, ha tenido su origen en una actuación imputable a la Administración por culpa o negligencia de los funcionarios competentes, el particular podría reclamar a la Administración por la vía del hecho ilícito, exigiendo de aquélla su responsabilidad y el pago de una indemnización que cubra las prestaciones realizadas y, eventualmente los daños y perjuicios que hayan podido originarse para el particular. Pero si no ha habido culpa por parte de la Administración, el particular que ha realizado prestaciones para ella puede reclamar también una indemnización, pero por la vía del enriquecimiento sin causa’.

En efecto, el artículo 1.184 del Código Civil señala textualmente. ‘Aquél que se enriquece sin causa en perjuicio de otra persona está obligado a indemnizarla dentro del límite de su propio enriquecimiento, de todo lo que aquélla se haya empobrecido’.

Una conclusión similar sostuvo esta Contraloría en el Dictamen N° 0053 de fecha 15 de marzo de 1985 de su Dirección de Asesoría Jurídica, donde ratificando el N° DGSJ-1-121 de fecha 22 de diciembre de 1982, sostuvo lo siguiente:

‘Sin embargo, ante el supuesto de ejecución sin la sustentación de un contrato válido, compartimos la posición

esgrimida en este asunto por la antigua Consultoría Jurídica en el dictamen anteriormente citado, (el N° 034 del 13-07-77) de acuerdo al cual, ante el hecho cierto de la existencia de una prestación ejecutada a favor de la República que enriquece su patrimonio con el correspondiente empobrecimiento en el patrimonio del ejecutor de la prestación, estimamos que la fórmula de pago debe hacerse a través de la vía de enriquecimiento sin causa conforme a lo establecido en el artículo 1.184 del Código Civil'.

Procede acotar en este punto, que para determinar el monto de la indemnización a pagar por la vía del enriquecimiento sin causa, es necesario previa y separadamente fijar el monto del enriquecimiento de la Administración por una parte y el monto del empobrecimiento del particular por la otra (sobre la determinación de esos montos, se recomienda, en nota de pie de página del mismo dictamen, ver el trabajo de Allan Brewer Carías titulado Comentarios sobre el Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones Administrativas, publicado en la Revista de Control Fiscal N° 83, Caracas, 1976, págs. 9 a la 17).

No está demás agregar, que en este caso el crédito constituye un compromiso no válidamente adquirido, ya que incumple con varios de los requisitos establecidos en el artículo 5° del Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario... (actualmente, los requisitos atinentes a los compromisos válidamente adquiridos han sido previstos -cabe decir, reproducidos- en el artículo 19 del vigente Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.122 del 18-01-2001).

(omissis)

En tal virtud, dicho crédito para poder ser cancelado debe ser reconocido administrativamente. A tal fin, interpuesta la reclamación por el particular, luego de la debida sustanciación del expediente, debe seguirse el procedi-

miento previsto, para los antejuicios administrativos, en los artículos 30 y siguientes de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República”.

Esta Dirección de Asesoría Jurídica ratifica, en la presente oportunidad, los criterios expresados en el transcrito dictamen, así como en los dictámenes que en el mismo se citan, acerca de los casos en que resultan aplicables tanto la indemnización derivada del enriquecimiento sin causa (por prestaciones cumplidas a favor de la Administración) como el antejuicio administrativo previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República; órgano al cual, por cierto la Constitución vigente, en su artículo 247, le asigna expresamente las competencias de: asesoramiento, defensa y representación judicial y extrajudicial de los intereses patrimoniales de la República; persona jurídico pública de la cual forma parte el Consejo Nacional Electoral, según se explicó precedentemente.

Con base en tales criterios, esta Dirección de Asesoría Jurídica comparte, aunque con las aclaratorias realizadas preliminarmente, la opinión expuesta por la Dirección General Consultante sobre la aplicabilidad de la referida indemnización y del mencionado antejuicio, a fin de que pueda fundamentarse y realizarse válidamente el pago de aquellas prestaciones realizadas sin la existencia de contratos, por particulares, a favor del Consejo Nacional Electoral, órgano de la República, dotado de autonomía funcional, a través del cual se ejerce el Poder Electoral, de conformidad con el artículo 292 de nuestra Carta Magna.

Memorándum N° 04-02-154 del 20 de junio de 2001.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

Interpretación del artículo 334 de la Constitución emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Control difuso y concentrado de la constitucionalidad. Imposibilidad del Organismo Contralor de ejercer el control de la constitucionalidad.

En acatamiento al fallo, de carácter vinculante, dictado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 25-05-2001, con miras a unificar la interpretación sobre el artículo 334 de la vigente Constitución, no resulta posible para este Organismo Contralor desaplicar una norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta partiendo de la premisa de su presunta inconstitucionalidad y fundándose en principios constitucionales en materia tributaria consagrados en los artículos 316 y 317 de la Carta Magna, ya que incurriría en ejercer el control de la constitucionalidad y, por ende, invadiría una función reservada exclusivamente a los órganos jurisdiccionales.

VER: DERECHO TRIBUTARIO: Posibilidad de que la Contraloría General de la República aplique directamente los artículos 316 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 25 ejusdem, ante la presunta inconstitucionalidad del artículo 87, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999.

Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre de 2001.

CONTRALORÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA

Régimen Presupuestario. Adecuación de las Disposiciones Generales del Proyecto de Ley de Presupuesto 2003 a las disposiciones especiales para la elaboración y ejecución del presupuesto de la Contraloría General de la República (Ref: Memorándum N° 02-00-107 del 07-11-2002).

Una vez elaborada la programación de la ejecución física y financiera de su presupuesto por la Contraloría General de la República, únicamente la física estará sujeta a la aprobación de la Oficina Nacional de Presupuesto y de la Oficina Nacional de Tesorería, las cuales podrán introducir las variaciones que estimen necesarias y a tales efectos, dicha programación deberá ser enviada a las referidas Oficinas.

En cambio, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 17 de la LOGRSNCF, una vez elaborada por este Organismo Contralor la programación de la ejecución financiera de su presupuesto, la misma no queda sujeta a la aprobación prevista en el artículo 50 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, ni podrá ser variada por las mencionadas Oficinas Nacionales ni por ningún otro órgano del Poder Ejecutivo o de otro Poder, sino únicamente por la propia Contraloría. Por tal motivo, el envío de la mencionada Programación a esas Oficinas, prevista en el artículo 2 del Proyecto de Ley de Presupuesto 2003, sólo tendría el carácter informativo al cual se refiere dicho numeral.

Memorándum N° 04-02-251 del 4 de diciembre de 2002.

1) En relación con el artículo 2 del Proyecto de Ley de Presupuesto de 2003 (PLP), conviene hacer las advertencias y aclaratorias que se expresan a continuación.

En el encabezamiento del citado artículo del PLP, se prevé que de conformidad con lo establecido en el artículo 50 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público¹ (LOAFSP), “**los organismos ordenadores de pagos a que se refiere el artículo 51** de la misma Ley (en el que se incluye al Contralor General de la República

¹ G.O. N° 37.029 del 05-09-2000.

como ordenador de pagos de este Organismo) **enviarán la programación** de la ejecución física y **financiera** de compromisos y desembolsos de sus presupuestos de gastos a la Oficina Nacional de Presupuesto y a la Oficina Nacional del Tesoro, respectivamente, de conformidad con las instrucciones que al efecto se dicten... (destacado paréntesis y puntos suspensivos nuestros).

Cabe advertir que en el numeral 2 del artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal² (LOCGRSNCF) –artículo en el cual se establecen las disposiciones **especiales** para la elaboración y ejecución del presupuesto de la Contraloría General de la República– se han incorporado previsiones que constituyen excepciones a los preceptos generales contenidos en el artículo 50 de la LOAFSP en materia de aprobación y modificación de la programación **financiera** del presupuesto.

Así, en el mencionado artículo de la LOAFSP, norma integrante de la Sección relativa a la ejecución del Presupuesto de la República³, se establece:

“Los órganos de la República así como los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales **programarán**, para cada ejercicio, la **ejecución física y financiera** de los presupuestos, siguiendo las normas que fijará el **reglamento** de esta Ley y las disposiciones complementarias y procedimientos técnicos que dicten la Oficina Nacional de Presupuesto y la Oficina Nacional del Tesoro. Dicha programación será **aprobada** por los referidos órganos rectores, **con las variaciones que estimen necesarias** para coordinarla con el flujo de los ingresos.

² G.O. N° 37.347 del 17-12-2001.

³ Sección Quinta “De la Ejecución del Presupuesto de la República y de sus Entes Descentralizados sin Fines Empresariales” que a su vez forma parte del Capítulo II “Del Régimen Presupuestario de la República y de sus Entes Descentralizados sin Fines Empresariales”. Capítulo integrante del Título II “DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO” de la LOAFSP.

El monto total de las cuotas de compromisos fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos que se estime recaudar durante el mismo” (destacado nuestro).

En el artículo 17, numerales 2 y 3 de la LOCGRSNCF se dispone:

“La Contraloría **estará sujeta** a las leyes y reglamentos sobre **la elaboración y ejecución del presupuesto, en cuanto sean aplicables**. No obstante, a los efectos de garantizar la autonomía en el ejercicio de sus atribuciones, regirán las siguientes disposiciones especiales para la elaboración y ejecución de su presupuesto.

(Omissis).

2. La Contraloría **elaborará** la programación de **ejecución financiera** de los recursos presupuestarios que le fueren acordados e **informará** de ella al Ejecutivo Nacional, a fin de que éste efectúe los desembolsos en los términos previstos en dicha programación. **Sólo la Contraloría podrá introducir cambios en la referida programación**” (destacado nuestro).

3. **La ejecución del presupuesto de la Contraloría General de la República** está **sujeta** a las disposiciones de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional y **la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y a esta ley**” (destacado nuestro).

Como puede observarse de las normas transcritas, en el artículo 50 de la LOAFSP se establece la **obligación**, para los órganos de la República (entre los cuales evidentemente se encuentra esta Contraloría General) de programar la ejecución física y financiera de sus respectivos presupuestos, siguiendo a tal fin las normas que fijará **el Reglamento** de dicha Ley así como las disposiciones complementarias y procedimientos técnicos que dicten la Oficina Nacional de Presupuesto y la Oficina Nacional del Tesoro. De conformidad con la misma norma, la referida programación debe ser **aprobada** por **ambos** órganos rectores, los cuales **podrán** introducir a esa programación, las **variaciones** que estimen **necesarias** para coordinarla con el flujo de los ingresos.

Conviene precisar que en el artículo 46 del Reglamento N° 1 de la LOAFSP ⁴, sólo se establece, en cuanto a la elaboración y remisión de la programación física y financiera, lo siguiente: “Los organismos prepararán por subperíodos la programación de la ejecución física y financiera de los créditos que le fueron acordados en la Ley de Presupuesto, de acuerdo con el instructivo de programación de la ejecución que dicte la Oficina Nacional de Presupuesto”.

En cambio, en el numeral 2 del artículo 17 de la LOCGRSNCF, **no** se hace referencia alguna a la necesidad de que la programación **financiera**⁵ que elabore este Organismo Contralor deba ser enviada a la Oficina Nacional de Presupuesto y a la Oficina Nacional del Tesoro para su aprobación, pues únicamente se prevé que la Contraloría General de la República informe de esa programación **al Ejecutivo Nacional**⁶, a fin de que éste realice los desembolsos respectivos en los términos previstos en dicha programación. Y por otra parte, de manera muy enfática se establece que “**Sólo** la Contraloría podrá introducir **cam-bios** en la referida programación” (destacado nuestro).

En el numeral 3 del mismo artículo de la LOCGRSNCF se dispone que la **ejecución** del presupuesto de la Contraloría estará sujeta a las normas previstas en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en la LOAFSP y en la propia LOCGRSNCF. Ahora bien, debido al carácter especial y posterior de la ley mencionada en último término, estimamos que sus disposiciones **resultan de preferente aplicación** en materia de ejecución del presupuesto de la Contraloría, la cual incluye lo relativo a la programación de la ejecución presupuestaria. Tal preeminencia se deriva además, de lo dispuesto en el propio encabezamiento del artículo 17 de la LOCGRSNCF y en el numeral 2 de dicho artículo, precedentemente transcritos.

⁴ G.O. N° 5.592 Extraordinario del 27-06-2002.

⁵ Nada se establece respecto a la programación de la ejecución física.

⁶ Del cual forman parte tanto la Oficina Nacional de Presupuesto como la Oficina Nacional de Tesorería.

Ello implica, que una vez elaborada la programación de la ejecución física y financiera de su presupuesto por la Contraloría General de la República, **únicamente la física**⁷ estará sujeta a la aprobación de la Oficina Nacional de Presupuesto y de la Oficina Nacional de Tesorería, las cuales podrán introducir las variaciones que estimen necesarias y a tales efectos, dicha programación deberá ser enviada a las referidas Oficinas.

En cambio, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 17 de la LOCGRSNCF, una vez elaborada por este Organismo Contralor la **programación de la ejecución financiera**⁸ de su presupuesto, la misma **no queda sujeta a la aprobación** prevista en el artículo 50 de la LOAFSP, **ni podrá ser variada** por las mencionadas Oficinas Nacionales ni por ningún otro órgano del Poder Ejecutivo o de otro Poder, sino únicamente por la propia Contraloría; motivo por el cual el envío de la mencionada Programación a esas Oficinas, prevista en el artículo 2 del PLP, sólo tendría el carácter informativo al cual se refiere dicho numeral.

Lo anteriormente expuesto, plantea la conveniencia de que la redacción del artículo 2 del PLP sea modificada, incorporándose en su inicio la expresión “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17, numeral 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal y de acuerdo con...”

En todo caso, de no incorporarse la modificación propuesta y mantenerse la redacción actual del artículo 2 del PLP, la Contraloría enviaría la programación de la ejecución física de su presupuesto a fin de que sea aprobada por la Oficina Nacional de Presupuesto y por la Ofici-

⁷ La programación de la ejecución física es la que debe indicar las tareas, obras o resultados cuyo cumplimiento, en relación con cada proyecto o programa, se espera obtener durante el transcurso del año, en diferentes subperíodos (ver: Eduardo Arroyo Talavera, *Diccionario del Régimen presupuestario Venezolano*, Caracas, 2000, página 204).

⁸ La programación de la ejecución financiera es la que debe indicar, para cada proyecto o programa, los compromisos y el cronograma de los desembolsos máximos que se anticipa deberán hacerse al vencer determinados subperíodos del ejercicio. (Ver: Arroyo Talavera, ob .cit., págs. 204 a la 205).

na Nacional de Tesorería, según lo establecido en el artículo 50 de la LOAFSP y de conformidad con el mismo, esas oficinas podrían introducir las variaciones que estimen necesarias. En cambio, les enviaría a esas mismas oficinas, la programación de la ejecución financiera del presupuesto a título informativo, debiendo aclarar tal circunstancia en la comunicación respectiva y fundamentándola en lo dispuesto en el artículo 17, numeral 2 de la LOCGRSNCF.

2) Respecto al artículo 11 del PLP, cabe señalar que en éste se establecen para “los organismos ordenadores de compromisos y pagos” (expresión que evidentemente incluye a este Organismo Contralor), limitaciones adicionales a las previstas en la LOAFSP en cuanto al uso de ciertos créditos presupuestarios; específicamente, de aquéllos que estén destinados a la adquisición de divisas, compra de bienes y servicios en el exterior o pagos en el exterior. Así, se dispone que los recursos correspondientes serán entregados por el Ministerio de Finanzas⁹ y que las divisas adquiridas con dichos recursos serán depositadas en el Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES) previa suscripción de un contrato de fideicomiso con el referido Banco.

Ahora bien, al examinar estas limitaciones a la luz de lo dispuesto en la LOAFSP, se observa que en el artículo 11 de la misma, mencionado en el memorándum de la referencia, se prevé que las normas dictadas por el **Ejecutivo Nacional** que contengan limitaciones y controles al uso de los créditos presupuestarios, “adicionales a las establecidas en esta Ley”, no se aplicarán a los presupuestos de una serie de órganos, entre ellos a los del Poder Ciudadano. Por tanto, no se aplicarán a este Organismo Contralor, por tratarse éste de un órgano integrante de dicho Poder.

Como se puede apreciar, la excepción prevista en el citado artículo 11 de la LOAFSP está referida expresamente a normas dictadas por el Ejecutivo Nacional y ese no es el caso del artículo 11 del PLP, pues el

⁹ De acuerdo con un cronograma conjunto que elaborarán “entre la Oficina Nacional del Tesoro y el respectivo organismo ordenador de compromisos y pagos”, según lo prevé el mismo artículo 11 del PLP.

mismo se trataría de una norma emanada del Poder **Legislativo Nacional**, de ser aprobado el Proyecto de Ley de Presupuesto de 2003 en los términos en que ha sido concebido, incluyendo al mencionado artículo. En tal virtud, se infiere que las limitaciones establecidas en el PLP se aplicarían a este Organismo.

Memorándum N° 04-02-251 del 4 de diciembre de 2002.

CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Viabilidad de que se reconozca y cancele a diferentes entes contratistas, o bien ajustes de precios o bien el diferencial cambiario en la forma como ha sido solicitado por los respectivos contratistas, con fundamento en la variación del tipo de cambio de nuestra moneda frente al dólar de los Estados Unidos de Norteamérica.

De verificarse que en la ejecución de cada uno de los contratos existe la presencia concurrente de todos los requisitos exigidos, este Organismo consideraría viable el reconocimiento a los contratistas de ajustes en el precio pactado o el diferencial cambiario con ocasión de la variación del tipo de cambio de nuestra moneda frente al dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, con base en la Teoría de la Imprevisión, de ser cierto que se alteró el principio del equilibrio financiero que debe existir entre las partes al suscribir un contrato administrativo.

Memorándum N° 04-02-187 del 28 de agosto de 2002.

Ante la problemática planteada, la solicitud de pronunciamiento en cuestión asoma como posible solución la modificación del presupuesto del (...) correspondiente al ejercicio fiscal 2002, fundamentando esta posición en el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público sobre el Sistema Presupuestario, específicamente en la Sección Décima Tercera del Capítulo III intitulado “Del Régimen Presupuestario de la República y de sus Entes Descentralizados funcionalmente sin fines empresariales”, que señala la posibilidad de producir la modificación en el presupuesto del (...) en el sentido de variar cuando fuere el caso, el límite máximo disponible en la partida que sería utilizada para sufragar el gasto asumido mediante las contrataciones a las que se ha venido haciendo referencia. Es así, que el texto del Oficio identificado supra, siempre con base en el artículo 136 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, concreta la solicitud de pronunciamiento en torno a los particulares siguientes:

I) Si la Contraloría General de la República considera viable, que en los contratos suscritos en el presente ejercicio fiscal por (...) actualmente vigentes, para la adquisición de bienes muebles y la prestación

de servicios distintos a los profesionales y laborales, a través de procesos de licitación y adjudicación directa, pese a no preverse expresamente, se le reconozcan a los Contratistas, ajustes en el precio pactado o el diferencial cambiario con ocasión de la variación del tipo de cambio de nuestra moneda frente al dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, ocurrida desde el mes de febrero de 2002, fundamentándose en la ampliamente conocida teoría del equilibrio patrimonial que debe regir entre las partes contratantes, habida cuenta de que los organismos públicos cuando actúan en la adquisición de bienes o servicios, como lo es el presente caso, lo hacen en igualdad de condiciones con los proveedores y no con una relación de supremacía.

II) Si la solicitud de modificación presupuestaria, de ser procedente en su opinión, debería ser tramitada en forma global, de manera que abarque de una vez, todos los contratos que se encuentren bajo el supuesto de variación en su precio.

Analizado el asunto sometido a estudio, esta Dirección de Asesoría Jurídica emite su opinión en los términos siguientes:

1) EJECUCIÓN DE LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. DE LA GARANTÍA DEL EQUILIBRIO FINANCIERO. TEORÍA DE LA IMPREVISIÓN

Se encuentra en la esencia de la celebración de los contratos en general y de los administrativos en particular, que el contratista al suscribirlos esté guiado por un interés patrimonial, financiero o económico, es decir que lo suscribe con la intención de obtener un beneficio o contraprestación, representado por el precio que debe pagarle la Administración. Dentro de este contexto importa destacar que como parte de los derechos reconocidos al contratante, además del derecho a la contraprestación económica, se le reconoce el derecho al equilibrio financiero del contrato, entendiendo como tal: “la relación establecida por las partes contratantes en el momento de celebrar el contrato, entre un conjunto de derechos del contratante y un cúmulo de obligaciones de éste, consideradas equivalentes y equitativas”. Dicho derecho a la inmutabilidad de la ecuación económica del contrato se materializa en la prerrogativa a favor del contratista a recibir una indemnización de la Administración en el supuesto de hecho que implique que la

precitada inmutabilidad de la ecuación económica se vea alterada por alguna de las circunstancias que pueden afectarla, como se explicará mas adelante.

De manera que si bien es cierto el cocontratante en su relación contractual con la Administración debe soportar el riesgo normal que implica cualquier negociación, también lo es que tanto las normas de derecho común como los principios generales del derecho indican que no debe responsabilizarse de un riesgo anormal acaecido durante la ejecución del contrato, que lo privaría de las ganancias que se hubieran estipulado contractualmente, y que hubiera obtenido si el contrato se hubiera desenvuelto de la manera convenida.

En este orden de ideas, debe señalarse que la ruptura de la ecuación económica de un contrato puede provenir, fundamentalmente, de las circunstancias siguientes: 1) la modificación unilateral del objeto del contrato por la Administración o *ius variandi*, 2) El hecho del príncipe que abarca: “toda intervención de los poderes públicos que tenga por resultado afectar de una manera cualquiera, las condiciones jurídicas o las condiciones de hecho bajo las cuales el cocontratante de la Administración Pública ejecute su contrato y, por último, 3) la Teoría de la Imprevisión, medio que la ciencia jurídica proporciona para que ante circunstancias extraordinarias o anormales e imprevisibles que alteran la ecuación económica del contrato, en perjuicio del cocontratante, éste pueda requerir la ayuda pecuniaria del Estado, según la doctrina administrativa citada *infra*, para obviar la situación y cumplir a cabalidad el contrato, siendo este último supuesto de hecho el que pareciera, de acuerdo con lo expuesto en el oficio *supra* citado, haber ocasionado las alteraciones en los contratos a los cuales se hace referencia.

Ciertamente, la Teoría de la Imprevisión encuentra su fundamento en el principio básico que rige en materia contractual conforme al cual “los pactos deben ser cumplidos como fueron pactados” (artículo 1.160 del Código Civil), y se basa en la idea de que cuando una persona contrata, lo hace sobre la base de las condiciones previsibles para el momento en que ese contrato fue realizado, y que si esas causas, o condiciones cambian de manera notable, el contrato puede ser variado

y las prestaciones alteradas en aras de uno u otro contratante.” (Linares Benzo, Gustavo, “La revisión de los precios en el contrato administrativo”, Revista de la Fundación Procuraduría General de la República N° 8, pág 137 a 148). Siendo de provecho destacar que la Teoría de la Imprevisión o de los riesgos imprevisibles como causa de que proceda el pago de una indemnización para el cocontratante, es creación de la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés en la celebre decisión conocida como Gas de Burdeos de 30 de marzo de 1916 y que la sintetiza Jeze en los términos siguientes: “si a pesar de las circunstancias excepcionales, imprevisibles o independientes de la voluntad de las partes, que transtornan la economía del contrato, el contratante no interrumpe su colaboración con el servicio público y hace lo posible para proseguir dicha colaboración en las condiciones previstas en el contrato, tiene derecho a exigir, de la Administración, cierta participación en las pérdidas de la explotación”.

Dentro de la Teoría de la Imprevisión se distinguen dos supuestos de hecho: a) cuando la ejecución de un contrato ofrece dificultades materiales que no pueden preverse en el momento de su conclusión y b) cuando **un cambio general de las circunstancias de orden económico altera a tal punto las bases del contrato que determina la procedencia de una indemnización a favor del contratista**. Ejemplo de este último supuesto de hecho que desencadena la aplicación de la Teoría de la Imprevisión son las fluctuaciones del mercado, con las consiguientes alzas en los precios de costos y productos, mano de obra, **desvalorización de la moneda**, restricción en los gastos o consumos por parte de la administración o particulares.

En este orden de ideas y como punto fundamental en el desarrollo de este pronunciamiento deben resaltarse los requisitos concurrentes que, de conformidad con la doctrina nacional y extranjera (Badell, Rafael “La ejecución del contrato administrativo: Teoría de la imprevisión, depreciación monetaria e inflación. Régimen jurídico de los contratos Administrativos págs. 63 a 84. Sayaguez Lazo, Enrique “Tratado de Derecho Administrativo II”, págs. 72 a la 74), son necesarios para que la Teoría de la Imprevisión se aplique a un caso concreto. Son los siguientes:

1. Debe tratarse de un contrato administrativo.
2. El cocontratante no debe haber suspendido por su iniciativa la ejecución del servicio.
3. El acontecimiento que causa el deterioro económico del contrato debe ser extraño o ajeno a la voluntad de las partes.
4. El acontecimiento que provoca el trastorno en la ejecución del contrato debe ser temporario o transitorio y en modo alguno definitivo.
5. Debe tratarse de un contrato que ya está en curso.
6. La ecuación económico financiera del contrato debe haber sufrido un trastorno o quebranto con motivo del hecho o acto.
7. El quebranto o trastorno ocasionado debe superar las previsiones normales.
8. El hecho que da lugar a la imprevisión no debe ser previsible.
9. La Teoría de la Imprevisión es aplicable a los contratos administrativos de cierta duración que dan lugar a prestaciones sucesivas o múltiples u obligaciones a término.

En este sentido, al analizar la problemática originada por la ocurrencia de causas imprevistas en los contratos administrativos, la Procuraduría General de la República cita lo siguiente:

“La razón esencial para aplicar la teoría de la imprevisión, como expresa Lares, es asegurar la continuidad en el funcionamiento de los servicios públicos y la marcha de las instituciones de interés general. Se trata de una teoría propia del Derecho Administrativo, que no ha tenido aplicación en el derecho privado. La imprevisión surge únicamente cuando están dadas las condiciones indicadas razón por la cual la administración debe ser exigente –y por supuesto que los Tribunales también– al estudiar estos supuestos, pues es ella la que ayudará al contratista a equilibrar la situación económica del

contrato, con miras a la ejecución de la obra o a que el servicio público no se paralice” (doctrina de la Procuraduría General de la República 1980, págs 60 a la 62).

Igualmente, este Máximo Organismo Contralor también se ha pronunciado en torno a la procedencia del pago de una justa indemnización al contratista, bajo las condiciones señaladas, al dictaminar lo siguiente:

“El régimen contractual administrativo se desenvuelve a través de una serie de principios que tratan de armonizar la posición preponderante de la Administración como gestora de intereses públicos, con el interés del que voluntariamente ha concurrido con el contrato para la realización de prestaciones administrativas. Los poderes y prerrogativas de la Administración, exorbitantes del derecho común, que se manifiestan en el poder de controlar y dirigir la ejecución del contrato; el poder de modificar, dentro de ciertos límites, su contenido y la facultad que entre nosotros ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 12-11-54, de tomar decisiones ejecutivas sobre la inteligencia del mismo, tienen su contrapartida en el derecho al mantenimiento del equilibrio del contrato, mediante el pago de una justa indemnización al contratista cuando, sin culpa, se ha producido un desajuste en la ecuación económica financiera que lo rige. Este derecho del contratista en criterio de la misma Corte, exige el mismo respeto que el derecho de propiedad; no puede ser afectado sin indemnización, como la propiedad misma.” (Dictamen N°32 del 31-10-78, visto en original).

Por último y también muy importante para los fines requeridos, es preciso señalar que para cancelar la indemnización señalada privan, doctrinariamente, los siguientes parámetros:

1. que el monto de la indemnización a pagar debe ser fijado por las partes y a falta de ello debe hacerlo la autoridad judicial.

2. que la cantidad a cancelar es la necesaria para asegurar la ejecución y conclusión del contrato, más no para otorgarle ganancia alguna al contratante que no habría obtenido de no ocurrir el transtorno del contrato.

Bajo la óptica expuesta, en el caso sometido a estudio debe señalarse que de verificarse que en la ejecución de cada uno de los contratos aludidos (los cuales no tuvimos a la vista), existe la presencia concurrente de todos los requisitos expuestos, cuestión que debe ser valorada por ese Órgano (...), este Organismo consideraría viable el reconocimiento a los contratistas de ajustes en el precio pactado o el diferencial cambiario con ocasión de la variación del tipo de cambio de nuestra moneda frente al dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, con base en la Teoría de la Imprevisión, de ser cierto que se alteró el principio del equilibrio financiero que debe existir entre las partes al suscribir un contrato administrativo. Al mismo tiempo, debe señalarse que dicha viabilidad estará sujeta a que ese Organismo verifique previamente la existencia del apartado presupuestario suficiente que cubra los montos que resulten con ocasión de la indemnización.

El incumplimiento de esta exigencia de sana administración financiera está contemplada como supuesto generador de responsabilidad administrativa en el artículo 91 ejusdem de la manera siguiente:

“Artículo 91. Sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal, y de lo que dispongan otras leyes, constituyen supuestos generadores de responsabilidad administrativa los actos, hechos u omisiones que se mencionan a continuación:

(omissis)

12. **efectuar gastos o contraer compromisos de cualquier naturaleza que puedan afectar la responsabilidad de los entes y organismos señalados en los numerales 1 al 11 del artículo 9 de esta Ley, sin autorización legal previa para ello, o sin disponer presupuestariamente de los recursos necesarios para hacerlo; (omissis)** (destacado nuestro).

2) MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS CONTEMPLADAS EN LA LEY ORGÁNICA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y SU REGLAMENTO. POSIBLE SALIDA AL RECONOCIMIENTO DE LOS AJUSTES OCURRIDOS

De conformidad con la doctrina representativa en materia presupuestaria (Rachadell, Manuel “Lecciones sobre Presupuesto Público”, págs. 230 a 240), las modificaciones al presupuesto de gastos se efectúan mediante actos administrativos y actos parlamentarios sin forma de ley. Dichos cambios y alteraciones pueden derivarse de la constatación de aumentos o disminución de los ingresos estimados originalmente o por modificación en las prioridades de los organismos públicos por circunstancias de la coyuntura económica o por decisión del Ejecutivo, como sería una política de austeridad a implantarse en el curso del ejercicio fiscal. Dentro de las modificaciones presupuestarias se encuentran los trasposos de créditos en sus diferentes acepciones, las rectificaciones, las insubsistencias, y los créditos adicionales.

Ahora bien, del análisis concatenado de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público y de su Reglamento N° 1 correspondiente a la Ejecución Presupuestaria (Arts. 52 y 53) y (Arts. 87 al 92) respectivamente, se evidencia que las modificaciones presupuestarias son variaciones a los límites máximos de las autorizaciones disponibles para gastar establecidas en la Ley de Presupuesto y en los créditos presupuestarios acordados en la distribución general de la misma. Del contenido de dicha definición se evidencia que dichas modificaciones pueden ser de dos tipos: por incremento o por reasignación de créditos presupuestarios, debiendo señalarse que unas modificaciones están reservadas a la aprobación de la Asamblea Nacional, otras al Presidente de la República en Consejo de Ministros, mientras que otras lo están a las máximas autoridades de los organismos ordenadores de compromisos y pagos contemplados en el Título II, de la Ley de Presupuesto. Al mismo tiempo debe señalarse que cada una de las modificaciones presupuestarias señaladas atienden a una serie de características y requerimientos que contemplan tanto la Ley Orgánica en cuestión como su reglamento.

De manera que como se observa si ese Organismo, a la luz de la doctrina expuesta precedentemente, considera que procede el reconocimiento y cancelación a los contratistas de los ajustes señalados, debe proceder a verificar que exista el apartado presupuestario necesario que lo cubra, a cuyos fines puede acudir, dentro de las modificaciones presupuestarias señaladas, a aquella que sea viable en su contexto o realidad presupuestaria actual, cumpliendo en cada caso las exigencias y requisitos previstos legal y reglamentariamente. Debiendo señalarse, al mismo tiempo, que pareciera procedente por razones de evidente operatividad que la modificación presupuestaria a la cual se acoja ese Organismo abarque de una vez todos los contratos en los cuales proceda el reconocimiento y pago de dichos ajustes acaecidos como consecuencia de las referidas medidas cambiarias.

Por último y en cuanto al aspecto de la consulta concerniente a que "(...) el tratamiento que se le debe dar a dichas variaciones es el de una acreencia en contra de la República, lo que ameritaría la existencia de un mecanismo similar al que existía para las acreencias no prescritas, que permitiera el Contratista hacerlas exigibles" debe señalarse que, de acuerdo con los términos de la consulta, la situación que allí se describe no cabe en ninguno de los supuestos que contempla el aparte segundo del artículo 57 de la Ley Orgánica de Administración Financiera de Sector Público, referido a compromisos que se pagarán con cargo al crédito presupuestario que, a tal efecto se incluirá en el respectivo presupuesto de gastos. En efecto, el eventual reconocimiento de variaciones de precios o del diferencial cambiario que pudiera efectuar ese Organismo no es un compromiso originado en sentencia judicial firme con autoridad de cosa juzgada, ni de los reconocidos administrativamente de conformidad con los procedimientos establecidos en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y en el Reglamento de esta Ley (El artículo 54 de dicha Ley determina que "Quienes pretendan instaurar demandas de contenido patrimonial contra la República deben manifestarlo previamente por escrito al órgano al cual corresponda el asunto y exponer concretamente sus pretensiones en el caso"), ni por último tampoco es un compromiso derivado de reintegros que deban efectuarse por concepto de tributos recaudados en exceso.

Memorándum N° 04-02-187 del 28 de agosto de 2002.

CONTRATOS DE LA AMINISTRACIÓN

Procedimiento que debe seguirse en los casos de prestaciones cumplidas a favor de la República, a través de alguno de sus órganos, sin que exista contrato suscrito formalmente.

Se ratifica el criterio expuesto en el Dictamen N° 04-00-01-385 del 17-12-98 y en dictámenes anteriores, sobre la aplicabilidad del enriquecimiento sin causa como fuente extracontractual de obligaciones y del denominado "antejuicio administrativo" previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, a fin de obtener del respectivo órgano de la República, el pago correspondiente en tales situaciones.

VER: CONSEJO NACIONAL ELECTORAL: Procedimiento que debe seguir el CNE para el pago de prestaciones cumplidas a su favor sin que existan contratos formalmente suscritos u órdenes de servicio o de compra.

Memorándum N° 04-02-154 del 20 de junio de 2001.

CONTROL FISCAL

Oportunidad en la cual el órgano de control interno debe emitir la certificación de cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Es en el momento de la revisión del proyecto final de contrato, y luego de presentadas las garantías conforme al señalado artículo 89 del Reglamento de la Ley de Licitaciones, cuando la contraloría interna puede evaluar todos los aspectos señalados, a los efectos de la certificación correspondiente. Por tanto, conforme al marco normativo indicado, que preside el procedimiento de licitación, las garantías deben presentarse con el proyecto de contrato, a fin de la verificación del cumplimiento del numeral 3, del artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Oficio N° 05-01-02366 del 27 de septiembre de 2001.

Se solicita la opinión de esta Contraloría sobre la oportunidad en la que el órgano de control interno debe emitir la certificación de cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (G.O. N° 5.017 Ext. del 13/12/1995) y, particularmente, si la previsión de las garantías en los pliegos de licitación es suficiente para considerar cumplido el requisito exigido en el numeral 3 de la citada disposición legal.

A los fines de un mejor análisis de los aspectos planteados, resulta conveniente transcribir la norma mencionada. Su texto reza:

“Los órganos y entidades de la Administración Central, antes de proceder a la adquisición de bienes o servicios, o a la celebración de otros contratos que impliquen compromisos financieros, deberán asegurarse el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que el gasto esté correctamente imputado a la correspondiente partida del presupuesto o a créditos adicionales.
2. Que exista disponibilidad presupuestaria.
3. Que se hayan previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por las obligaciones que ha de asumir el contratista.
4. Que los precios sean justos y razonables.

5. Que se hubiere cumplido con los términos de la Ley de Licitaciones y las demás leyes que sean aplicables.

Los administradores no podrán ordenar ningún pago ni iniciar la ejecución de contratos que impliquen compromisos financieros, hasta tanto el órgano de control interno certifique el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo” (subrayado nuestro).

La disposición precedentemente transcrita establece que todos los requisitos que contempla deben llenarse en los casos de celebración de contratos que impliquen compromisos financieros, a cargo de la República. Así mismo, con el fin de asegurar la verificación cierta de tales requisitos el propio artículo, en su última parte, dispone que no se podrá ordenar pago alguno, ni iniciar la ejecución de contratos, si la contraloría interna respectiva no certifica el cumplimiento de tales requisitos.

Obsérvese que en un primer momento, según los términos del artículo 21, corresponde a quienes compete la adquisición de bienes o servicios o la celebración de otros contratos que impliquen compromisos financieros, asegurarse, antes de que se perfeccionen tales adquisiciones o contratos, de que se han cumplido los extremos exigidos por la norma. Y en un segundo paso o fase, el órgano de control interno competente certificará si ciertamente se cumplió con lo requerido por dicha norma legal, para lo cual se le deberá someter todo lo relacionado con ese tipo de adquisiciones o contratos, antes de que causen algún efecto ejecutorio.

Cabe destacar, que la intervención del órgano de control interno resulta trascendental para la eficacia jurídica del contrato, ya que la falta de certificación de los requisitos establecidos en la norma in comento comporta la ineficacia del contrato, por lo que estarían al margen de la Ley los pagos que se hicieren en contravención a la prohibición legal. Así lo ha sostenido esta Dirección de Asesoría Jurídica:

“...la norma legal que consagra el control previo del compromiso financiero (artículo 21) establece que **el contrato respectivo no será eficaz** –pues no podrá iniciarse su ejecución ni ordenarse ningún pago fundamentado en el mismo– hasta tanto el órgano de control interno

certifique el cumplimiento de los requisitos previstos en la norma. (Ver: Dictamen N° 04-00-01-100 del 5/3/1997. Se consultó su original en la Biblioteca de la Dirección General de los Servicios Jurídicos).

Así mismo, debe tenerse en cuenta que conformando el marco normativo en esta materia, encontramos que el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (G.O. N° Ext. 37.169 del 29/3/2001), en el artículo 6°, dispone:

“A los fines previstos en los artículos 21 y 147 de la Ley, los organismos y entidades de la Administración Central deberán remitir al respectivo órgano de control interno o a la Contraloría General de la República, según el caso, el texto íntegro del proyecto de contrato, salvo que las cláusulas o condiciones generales de los mismos sean las establecidas por resoluciones ministeriales publicadas en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, en cuyo caso sólo se remitirán las condiciones o cláusulas particulares.

Cuando se trate de renovaciones o modificaciones de contratos con certificación de cumplimiento expedida por el respectivo órgano de control interno o por la Contraloría General de la República, bastará notificar la renovación o remitir el texto de las cláusulas modificadas.

El órgano de control interno o la Contraloría General de la República, si fuere el caso, se limitarán a emitir o negar la certificación de cumplimiento de los requisitos establecidos en los numerales 1 al 5 del artículo 21, por parte de los respectivos administradores.

PARÁGRAFO ÚNICO: El órgano de control interno o la Contraloría General de la República advertirá al ente contratante las violaciones a la legalidad distintas de la presupuestaria y de licitaciones, que observare en las estipulaciones proyectadas, con señalamiento expreso de las responsabilidades que podrían surgir si el contrato fuese celebrado sin subsanar tales inobservancias. Si la entidad contratante disintiere de tal criterio, deberá exponer dentro de los treinta (30) días siguientes, en forma

razonada, los motivos por los cuales procedió a celebrar el contrato” (subrayado nuestro).

Como se puede observar de la lectura anterior, el reglamentista, de manera más explicativa -creemos que ubicado en el contexto práctico de aplicación del artículo 21- dispone que, a los fines de la certificación, deberá remitirse a la contraloría interna el proyecto de contrato, con lo cual se entiende que una revisión completa de los requisitos enunciados en el citado texto legal, para emitir la certificación correspondiente, debe contar con el texto del proyecto de contrato que le permita al órgano contralor determinar si se encuentra asegurada y debidamente respaldada la inversión a realizar. Obviamente, que el proyecto a ser revisado deberá contener las cláusulas que las partes (futuros contratantes) hayan acordado.

Pues bien, al tener que el órgano de control interno sólo puede emitir la certificación de cumplimiento sobre la base del texto del proyecto de contrato, ya que este elemento resulta necesario para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo analizado, debemos sostener que su intervención a tales efectos ha de ser previa a la celebración del contrato y, lógicamente, posterior al otorgamiento de la buena pro, ya que, como se explicó, se requiere la individualización del sujeto que habrá de contratar, así como los términos definitivos del contrato que se suscribirá. No obstante, pudiera ocurrir que se celebre el contrato sin la debida certificación del órgano de control interno; en estos casos, como ya se explicó, el contrato sería ineficaz, de allí que el legislador haya prohibido a los administradores ordenar pago alguno y ejecutar el contrato si no se ha obtenido la certificación de cumplimiento.¹

¹ En este sentido, resulta pertinente citar el criterio sentado en el Dictamen N° 04-00-01-289 del 9/7/1998, en el cual se afirmó: “...en el contexto de la 'ratio' explicitada del citado esquema normativo, resulta la prohibición de ordenar pagos e iniciar la ejecución de los contratos que impliquen compromisos financieros hasta tanto sea emitida la certificación de cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma objeto de análisis; pero a su vez, de dicha prohibición normativa se deriva la obligación para los órganos de la Administración Central de someter esos contratos a sus respectivos órganos de control interno ANTES DE INICIAR SU EJECUCIÓN” (subrayado y mayúsculas nuestras). Igualmente, el Contralor General de la República, en el Oficio N° 01-00-00-153 del 27 de octubre de 1999, puntualizó que “...el sometimiento del contrato al órgano de control interno debe ser PRE-VIO a la celebración o a la ejecución del mismo” (mayúsculas nuestras).

En conclusión, al estar previsto que el control previo de los compromisos financieros amerita la elaboración del respectivo proyecto de contrato, surge evidente, que en asuntos como el planteado, no basta el cumplimiento del proceso licitatorio, sino que es indispensable que se definan los términos específicos y definitivos de las estipulaciones contractuales proyectadas, para que, a partir de la revisión de tales términos, el órgano de control interno pueda determinar si se ha cumplido o no con la previsión del artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República e impartir la certificación correspondiente.

El segundo aspecto a ser analizado, tiene que ver con el requisito exigido en el numeral 3 del mencionado artículo 21, esto es, **“Que se hayan previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por las obligaciones que ha de asumir el contratista”**. De forma particular, se requiere opinión en cuanto a la oportunidad en la que debe entenderse cumplido dicho requisito, toda vez que, en criterio del órgano consultante, la previsión de las garantías en los pliegos de licitación es suficiente para considerar satisfecho el extremo legal exigido.

Al respecto, cabe señalar que la propia Ley de Licitaciones (G.O. N° 37.097 del 12/12/2000), en su artículo 13 establece los requisitos que de forma clara y precisa deben contener los pliegos de licitación. Así, en su ordinal 15° prevé: “Condiciones y requisitos de las garantías que se exigirán con ocasión del contrato” (resaltado nuestro).

Se evidencia de esta disposición que el ente contratante, en el pliego de licitación, deberá describir las condiciones y requisitos de las garantías que se constituirán, lógicamente, por quien resulte favorecido para celebrar la contratación, lo que permite a los participantes conocer, previamente, qué tipo de garantías serán exigidas al momento de la contratación, mas ello no puede considerarse como **“la previsión de garantías necesarias y suficientes”**, a los efectos del artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, por las razones que se anotan a continuación:

El control previo que ha de realizar la contraloría interna, a los fines de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República –en línea coincidente con lo ya expuesto– debe efectuarse una vez que

se hayan plasmado en el proyecto de contrato los términos precisos y definitivos de las obligaciones que habrán de asumir los futuros contratantes; por consiguiente, la revisión particular del cumplimiento del requisito relativo a las garantías necesarias y suficientes, debe partir, igualmente, del referido proyecto de contrato, ya que este documento es el que ha de referir los extremos básicos de dichas garantías.

Aquí, resulta pertinente señalar que el artículo 89 del Reglamento de la Ley de Licitaciones (G.O. N° 34.830 del 30/10/1991) precisa claramente la oportunidad en que el contratista, favorecido por la buena pro, deberá presentar las garantías establecidas en el pliego licitatorio. Textualmente reza:

“En la misma notificación se dará al contratista beneficiario de la buena pro, un plazo no menor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación, para que presente las garantías establecidas EN LAS CONDICIONES DE LICITACIÓN, a satisfacción del ente licitante, sin lo cual no se otorgará el contrato. Cuando el beneficiario de la buena pro fuere un organismo de los señalados en el artículo 2 de la Ley, no será necesario el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo” (subrayado y mayúsculas nuestras).

Por tanto, resulta evidente que el control de certificación a cargo del órgano de control interno recaerá sobre el proyecto de contrato, las garantías presentadas conforme al citado dispositivo reglamentario y los demás antecedentes del procedimiento licitatorio.

En este orden de ideas, se advierte que el órgano de control interno no puede evaluar si las garantías son necesarias y suficientes, hasta tanto no se precisen claramente –mediante acuerdo de las partes expresado en el proyecto definitivo del contrato– los términos de las obligaciones que habrá de asumir el contratista y sean presentadas las correspondientes garantías, pues sólo con fundamento en ello se podrá establecer la pertinencia y adecuación de estas últimas, su suficiencia para asegurar el eventual incumplimiento del contratista, así como la solvencia del fiador, en los casos de garantías personales (las más frecuentes).

En resumen, es en ese momento, en el de la revisión del proyecto final de contrato, y luego de presentadas las garantías conforme al señalado artículo 89 del Reglamento de la Ley de Licitaciones, cuando la contraloría interna puede evaluar todos los aspectos señalados, a los efectos de la certificación correspondiente. De modo pues, que conforme al marco normativo indicado, que preside el procedimiento de licitación, las garantías deben presentarse con el proyecto de contrato, a fin de la verificación del cumplimiento del numeral 3, del artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Oficio N° 05-01-02366 del 27 de septiembre 2001.

Procedencia de la emisión del dictamen previsto en el artículo 41 de la recién derogada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Bajo la vigencia de la nueva Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal no se requiere la emisión del dictamen de la Contraloría General de la República para que el Ejecutivo conceda alguna de las medidas allí previstas.

Memorándum N° 04-02-76 del 21 de marzo de 2002.

El artículo 41 de la recientemente derogada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República era del tenor siguiente:

“Cuando el Ejecutivo Nacional resuelva declarar la prescripción de los créditos atrasados a favor de la República, será necesario el dictamen previo de la Contraloría. Igual requisito deberá cumplirse en los casos de remisión total o parcial de dichos créditos, cesiones, concesión de prórrogas para su pago o celebración de cualquier transacción relacionada con los mismos y con los intereses que hayan devengado.

Se exceptúan de esta disposición los créditos que no excedan de veinticinco (25) salarios mínimos urbanos y los derivados de impuestos cuya prescripción haya corrido de acuerdo con la Ley respectiva. El Ejecutivo Nacional enviará mensualmente a la Contraloría una relación de las decisiones adoptadas conforme al régimen de excepción”.

Esta disposición legal inserta en el Capítulo II “Del control de los Ingresos Nacionales”, Título III “Del Control de la Administración Central”, prevé una modalidad de control previo en aquellos casos en los que el Ejecutivo Nacional pretenda declarar la prescripción de créditos atrasados, declarar su remisión total o parcial, realizar cesiones de créditos, conceder prórrogas para pagar o en fin celebrar cualquier transacción que esté relacionada con esos créditos y con los intereses devengados. La norma comentada establece, entonces la obligatoriedad de la opinión previa de este Organismo Contralor, como forma de controlar aquellas decisiones que pueda tomar el Ejecutivo Nacional, principalmente, sobre la disposición de los créditos fiscales atrasados.

Ahora bien, el convenimiento de pago que pretende celebrar la empresa (...) con la República no entra en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 41 de la recién derogada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para la emanación del dictamen allí previsto. Por lo que para realizarlo no era preciso que se emitiera dicho dictamen. (A mayor abundamiento en torno a alguno de los supuestos contemplados en el artículo 41, véase el Dictamen N° 04-02-16 del 20-7-2001).

En efecto en el presente caso no estamos ante una resolución del Ejecutivo Nacional que pretenda declarar prescrito algún crédito fiscal; tampoco ante una remisión total o parcial de dichos créditos, o de cesiones o prórrogas para su pago (no existe en este caso un lapso para el pago que pueda ser objeto de prórroga), ni ante una transacción judicial o extrajudicial que comporte la existencia de concesiones recíprocas con la finalidad de precaver un litigio o poner fin a alguno pendiente. No estamos, en consecuencia, como se ha dicho ante alguno de los supuestos que preveía el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1995, derogada por la vigente, en que puede eventualmente fundamentarse la emisión del dictamen que esa disposición contemplaba.

Al mismo tiempo, debe señalarse que la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal suprimió de su texto tal atribución de competencia. Por lo que bajo la vigencia de la nueva ley no se requiere la emisión del

dictamen de la Contraloría General de la República para que el Ejecutivo conceda alguna de las medidas señaladas.

Por tales razones estimamos que, en este caso, resulta improcedente la emisión del dictamen a que se refería el artículo 41 de la derogada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (G.O. N° 5017 Extraordinario del 13-12-95).

Memorándum N° 04-02-76 del 21 de marzo de 2002.

CONTROL INTERNO

Procedencia de la suspensión de la elección de Contralor Interno, a pesar de estar vacante el cargo, en virtud de las modificaciones que supone la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Fecha de entrada en vigencia de esta Ley.

Las normas de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público sobre control interno entrarán en vigencia a partir del 1° de enero de 2002, y además, las unidades de control interno tienen un plazo que expira el 31 de diciembre de 2001, para reestructurarse como “órganos de auditoría interna”, por lo que para la fecha del Memorándum “infra” identificado, están vigentes los artículos 71 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, 19 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional y 5° del Reglamento de Concurso para la Provisión de Contralores Internos de la Administración Pública Nacional. Este último instrumento prevé un plazo de quince (15) días después de producida la vacante para convocar un nuevo concurso.

Memorándum N° 04-02-56 del 8 de marzo de 2001.

El artículo 190 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público dispone que “Las unidades de control interno de los organismos del Poder Ejecutivo y los entes de la administración nacional descentralizada enumerados en el artículo 6 de esta Ley, deberán reestructurarse como órganos de auditoría interna dentro del plazo previsto en el artículo 187 (...)”, es decir, “antes del 31 de diciembre de 2002”.

Asimismo, el artículo 172 ejusdem prevé que las demás disposiciones de esta Ley, distintas de aquéllas “relativas a la estructura, formulación y presentación de la ley de presupuesto” y de las excepciones previstas en los artículos 173 al 192 ejusdem, “entrarán en vigencia el 1° de enero de 2002”. Entre esas disposiciones que no tienen sino una fecha de vigencia residual están las previstas en el “Título VI - Del Sistema de Control Interno” (artículo 131 y siguientes), el cual implica la transformación de los órganos de control interno en “órganos de auditoría interna”. A pesar de esta transformación el artículo 136 ejusdem prevé que el concurso para seleccionar al titular de estos “órganos de auditoría interna”, será “organizado y celebrado de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la

República”, es decir, según lo establecido en el artículo 71 de esta última Ley, con la particularidad de que el mencionado artículo 136 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público agrega dos notas nuevas -vigentes a partir del 1° de enero de 2002- al régimen de la selección de los titulares de los órganos de auditoría interna :

- La participación de un representante de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna en el Jurado Calificador.

- El establecimiento de un período de duración en el cargo de los titulares de los órganos de control interno, con la posibilidad de participar en un nuevo concurso cuando concluya dicho período. Dicho período no se definió en la Ley (...).

Ahora bien, (...) debe aplicarse durante el corriente año el texto del artículo 71 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, así como lo previsto en los artículos 5 del Reglamento de Concurso para la Provisión de Contralores Internos de la Administración Pública Nacional (Gaceta Oficial N° 36.933 del 14 de abril de 2000) y 19 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno de la Administración Pública Nacional (Gaceta Oficial N° 36.318 del 22 de octubre de 1997), (...) y relativos a la provisión de cargos vacantes de Control Interno. Conforme a la primera de las normas sublegales mencionadas, la máxima autoridad jerárquica deberá convocar al concurso dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de producirse la vacante.

En consecuencia, es procedente que este Organismo Contralor advierta al ciudadano (...) sobre la necesidad de convocar un nuevo concurso para proveer el cargo de Contralor Interno, actualmente vacante, en el [organismo] del que dicho funcionario es titular.

Memorándum N° 04-02-56 del 8 de marzo de 2001.

CRÉDITO PÚBLICO

Intereses pactados en Convenio de Préstamo entre la República e instituciones financieras internacionales. Anatocismo. Intereses de mora sobre intereses de mora.

El convenio analizado no autoriza un cobro de intereses moratorios sobre intereses moratorios. Lo que prevé es la posibilidad de cobrar intereses moratorios por la falta de pago, en su oportunidad, de las sumas adeudadas en virtud del contrato de préstamo, las cuales comprenden lo adeudado por concepto de capital prestado y los intereses retributivos o de financiamiento que derivan de ese capital, siendo que el cálculo de los intereses moratorios está circunscrito a la fecha en que se cancelen efectivamente esas deudas vencidas.

A nuestro juicio, un pacto de intereses moratorios sobre intereses moratorios equivaldría a cobrar una indemnización sobre otra indemnización, desnaturalizando de esta manera la finalidad de los mismos. Distinto sería el planteamiento relativo a si el cobro de intereses moratorios impide o no la reparación de los mayores daños en el caso de retardo culposo en el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias del prestamista.

Memorándum N° 04-02-131 del 14 de mayo de 2001.

A los fines de abordar el asunto consultado, se estima conveniente comenzar por hacer algunas consideraciones generales en torno al tema de los intereses, sobre todo en atención a que se trata de un concepto que tiene su origen en el ámbito económico y no jurídico, siendo que este último en muchas ocasiones no deja de presentar dificultades interpretativas.

En un sentido económico, “el interés es la compensación que se da al acreedor, de una suma de dinero, por el diferimiento del pago en el tiempo. Su propósito es compensar al acreedor de una prestación pecuniaria por el valor del dinero en el tiempo” (Véase James- Otis Rodner. “El Dinero, La Inflación y las Deudas de Valor”. Edit. Arte. Caracas.1995. p. 296).

La anterior definición no necesariamente se corresponde con todos los supuestos en los cuales existe una obligación o sentido jurídico de pago de intereses, pues como bien lo expresara el profesor Víctor Pulido Méndez al intentar aproximarse a un concepto jurídico de “intereses”, el mismo se encuentra referido a instituciones diversas por sus

presupuestos, su contenido y su fundamentación. Así, por ejemplo, desde el punto de vista jurídico se habla de intereses moratorios, correspectivos y compensatorios, según la situación de que se trate y según la función que cumplan (resarcitoria, retributiva y compensadora), sin dejar de mencionar que hay quienes incluyen también la función reguladora del circulante y de la liquidez del sistema financiero, como el Dr. Leopoldo Borjas H. (Véanse trabajos de los autores citados en Obra Colectiva “Los Intereses y la Usura”. Estudios Jurídicos. Edit. Rev. de Derecho Mercantil. Caracas. 1988. pp.248-249 y pp.19-21, respectivamente).

Precisando un poco más sobre la clasificación de los intereses desde la óptica jurídica, tenemos que los llamados “intereses moratorios” son aquellos que tienen como propósito indemnizar o resarcir al acreedor del daño sufrido por el retardo (culposo) en el pago de las obligaciones por parte del deudor, siendo que el artículo 1.277 del Código Civil los regula a falta de convenio y dejando a salvo disposiciones especiales. Por su parte, los denominados “intereses retributivos” se caracterizan por suprimir la idea de la mora como punto de partida de su causación, y como su nombre lo indica, cumplen una función retributiva de la cesión del uso de una cosa que el acreedor da al deudor.

En la doctrina patria se acepta subdividir a los “intereses retributivos” en “intereses correspectivos” e “intereses compensatorios”.

Siguiendo al Dr. Leopoldo Borjas H., los intereses retributivos reciben también la denominación de “intereses correspectivos”, porque constituyen la contraprestación que recibe el acreedor del deudor por el uso de la cosa ajena, como acontece en el caso del préstamo de dinero, en tanto que cuando los intereses cumplen una función compensatoria de la cesión de la propiedad u otro derecho que produce frutos u otra renta, pero cuyo precio no ha sido pagado, como es el caso previsto en el artículo 1.529 del Código Civil, se denominan “intereses compensatorios” (Véase un estudio del autor sobre el “Régimen Legal de los Intereses” en Revista de Derecho Público N°6. Abril-Junio 1981).

Por su parte, los Doctores James-Otis Rodner y José Melich Orsini en términos generales coinciden en indicar que los “intereses correspectivos” son los que se generan sobre obligaciones de dinero

líquidas y exigibles, independientemente que exista la mora del deudor, constituyendo una simple consecuencia de la natural productividad del dinero, citando como ejemplo típico, el caso de los intereses establecidos en el artículo 108 del Código de Comercio, conforme al cual, las deudas mercantiles de sumas de dinero líquidas y exigibles devengan de pleno derecho el interés corriente en el mercado, siempre que éste no exceda del doce por ciento anual (Véase Ob. Cit de Rodner, pp. 301-302 y estudio de Melich Orsini "La Mora del Deudor en el Derecho Venezolano", publicado en el Libro Homenaje a la Memoria de Roberto Goldschmidt, U.C.V., Caracas, 1967, p. 363).

Acerca del artículo 108 del Código de Comercio ya mencionado, resulta oportuno comentar que en criterio discrepante del Dr. Eloy Maduro Luyando, la norma en cuestión lo que consagra es la mora de pleno derecho en las obligaciones mercantiles (Véase del autor su libro "Curso de Obligaciones. Derecho Civil III". Caracas. 1967. p.122), y que, por otra parte, la extinta Corte Suprema de Justicia en una sentencia bastante polémica sobre el tema de los intereses, sin entrar a calificar los intereses previstos en el artículo en comento, consideró que la disposición abarca todo género de obligaciones mercantiles, incluyendo las derivadas del préstamo mercantil y, además, se refiere a intereses legales y no a intereses convencionales, siendo que sólo rige supletoriamente a falta de acuerdo de las partes (Véanse comentarios a la sentencia dictada por la Sala Político-Administrativa el 19-02-81, por José Muci-Abraham y José Melich Orsini en la Revista de Derecho Público N° 9. Enero-Marzo 1982).

En cuanto a los "intereses compensatorios", Rodner señala que son aquellos que se generan independientemente de la mora del deudor y de la exigibilidad de la obligación y constituyen esencialmente una compensación al acreedor de una prestación de dinero por el disfrute de un capital ajeno, como es el caso previsto en el artículo 529 del Código de Comercio, relativo al pago de intereses sobre sumas de dinero dadas en préstamo mercantil, las cuales -salvo convención en contrario- devengan intereses a la tasa corriente de la plaza. Es decir, que se trata de intereses que se producen aún antes del momento de la exigibilidad de la obligación (Véase James-Otis Rodner. Ob. Cit. pp.302-303).

También desde el punto de vista jurídico se definen los intereses según el origen de la obligación de pagarlos y según la fuente que fija la tasa de interés, y entonces se distingue entre el interés legal e interés convencional y la tasa de interés legal y la tasa de interés convencional, respectivamente, según que la fuente inmediata o directa de nacimiento de la obligación o de la tasa se encuentre en la ley o en la voluntad de las partes.

En todo caso, no obstante las distintas clasificaciones en materia de intereses, se reconoce e incluye a todos estos tipos bajo el concepto genérico de “intereses”, en virtud de varias características comunes, de índole externa o formal, que de acuerdo con lo señalado por la doctrina civilista son: la accesoriedad de los intereses respecto al capital, la necesidad de fungibilidad de los bienes que constituyen el capital, la igualdad genérica entre el capital y los intereses, la proporcionalidad de estos respecto del capital y su periodicidad.

De las características anotadas particularmente interesa resaltar la de accesoriedad. En efecto, la obligación de pagar intereses es accesoría en cuanto a su constitución, porque su nacimiento, ya sea por disposición de la ley o por pacto, necesariamente está supeditado a la existencia de una deuda, la cual también determina su cuantía, pues los intereses se calculan sobre la base de esa deuda o capital. Ello, al margen de que una vez que los intereses se engendren y definan se constituyan en una obligación autónoma, es decir, independiente y distinta de la obligación principal. (Véase James-Otis Rodner, Ob. Cit. pp.296-297).

Ahora bien, en atención al **método utilizado para el cálculo** del monto de los intereses se puede distinguir entre **interés simple** o **interés compuesto**, dependiendo si el interés simplemente se produce sin variar el monto del capital o si el interés se agrega al capital para los efectos de calcular intereses en períodos subsiguientes. El monto de interés puede también definirse por referencia a una tasa de mercado o tasa corriente; la tasa de interés puede establecerse como una tasa fija o variable periódicamente.

Lo expuesto en el párrafo precedente es significativo a los fines de atender la consulta, pues la utilización del interés compuesto es el que implica que sobre un monto de interés que se ha producido se cobren

a la vez intereses. Casualmente, el cobro de intereses sobre intereses es lo que en la doctrina jurídica se conoce como “anatocismo”, que el profesor Gert Kummerow define como “una operación dirigida a la capitalización de intereses vencidos (y no satisfechos) de una suma dineraria, los cuales -a su vez- engendran intereses”.

En torno al “**anatocismo**” en la Enciclopedia Jurídica Omeba encontramos lo que sigue:

“En el lenguaje jurídico designa el pacto por el cual se conviene pagar intereses de intereses vencidos y no satisfechos.

No debe confundirse, sin embargo, con la estipulación de una elevación del interés, para el supuesto de simple mora, en cuyo caso consiste en una cláusula penal.

El hecho de exigir réditos por los intereses, que con tal fin se agregan al capital, constituye en verdad, la formación de un interés compuesto, ya que se consideran intereses devengados como nuevo capital, que rinde a su vez los suyos. Esta forma de usura es de lo más frecuente, y ha sido incorporada bajo ciertas condiciones en forma legal...”

Sobre el particular, nuestra doctrina es conteste en señalar que el cobro de intereses sobre intereses está permitido y expresamente regulado en materia mercantil en el artículo 530 del Código de Comercio, y también se establece la capitalización de intereses en materia de cuenta corriente en los artículos 518 y 525 ejusdem, aun cuando respecto a estas dos últimas disposiciones legales la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia del 19-02-81 antes reseñada, consideró que fueron parcial y tácitamente derogadas por la Ley del Banco Central de Venezuela y la Ley General de Bancos (Véase James-Otis Rodner. Ob. cit. p.478).

El artículo 530 del Código de Comercio reza así:

“No se deben intereses sobre intereses mientras que, hecha liquidación de estos, no fueren incluidos en un nuevo contrato como aumento de capital. También se deben cuando de común acuerdo, o por condenación

judicial, se fija el saldo de cuentas incluyendo en él los intereses devengados”.

En lo que respecta a la materia civil, en la que no hay disposición sobre la capitalización de intereses, nuestra doctrina se inclina por esa posibilidad en las obligaciones civiles en vista del principio de la autonomía de la voluntad, siempre y cuando se cumplan dos requisitos: a) que las partes del contrato convengan en la capitalización de dichos intereses y en el pago de intereses sobre el nuevo monto del capital que se forme con ocasión de esa capitalización, o convengan en fijar un saldo de cuenta en el que se incluyan los intereses devengados; y, b) que los intereses de los intereses se sujeten a los límites establecidos en el artículo 1.746 del Código Civil. Cabe señalar que particularmente al último requisito mencionado hace alusión el Dr. Gert Kummerow en su trabajo “La Dimensión del Débito Pecuniario en el Anteproyecto de Ley sobre Unificación de Obligaciones Civiles y Mercantiles”, referido por James-Otis Rodner en su obra ya citada (pp.308-311).

A favor del anatocismo en materia civil, ya en su tiempo el Dr. Aníbal Dominici expresaba:

“Nada dice nuestro Código Civil sobre el anatocismo, intereses de intereses: no reprodujo las disposiciones que en el Código francés y el Código italiano lo permiten, pero tampoco lo prohibió... (omissis).

Creemos que en materia civil el deudor puede convenir con el acreedor en capitalizar los intereses que no haya satisfecho y pagar réditos sobre ellos, como aumento de capital. Los contratos tienen fuerza de ley entre las partes, y este pacto no está reprobado ni prohibido por el legislador, artículo 1.097.

Los demás casos del Código de Comercio no son admisibles en el Código Civil, porque se imponen al deudor, sin convenir éste en el pago de los intereses de intereses”. (Véase del autor, “Comentarios al Código Civil Venezolano, reformado en 1896”. 3ª Edic. Edit. Librería Destino. 1982. T. IV. p.180).

Hechas las consideraciones generales que anteceden, en el caso bajo examen se advierte:

En primer término, al contextualizar la cláusula 4, numeral 4.2, se observa que la misma está inserta en un contrato de préstamo celebrado entre la República (prestatario) y bancos e instituciones financieras extranjeras (prestamistas), representativo de una operación de crédito público. Ahora bien, aun cuando formalmente dicho contrato está sometido a un régimen de Derecho Público de conformidad con la Ley Orgánica de Crédito Público, lo cierto es que en lo que atañe a su contenido puede ser calificado como un financiamiento privado.

Dentro de este contexto, en lo concerniente al aspecto “Intereses”, en el numeral 4.1 de la cláusula 4 del contrato en cuestión se pacta a cargo del “Prestatario” (República) la obligación de pagar los intereses correspondientes al financiamiento que se le ha dado, es decir, el pago de los intereses que genera la suma dada en préstamo, todo lo cual se encuentra en consonancia con las previsiones que en relación con el contrato de préstamo traen tanto el Código Civil (artículo 1.745) como el Código de Comercio (artículo 529).

Los intereses de financiamiento referidos en el párrafo anterior sin duda alguna sólo pueden calificarse como “intereses retributivos”. En efecto, ellos no tienen su causa en la mora o en cualquier incumplimiento por parte del deudor, así como tampoco dependen de la exigibilidad de la obligación, pues se generan día a día. No persiguen indemnizar o resarcir daños con ocasión del incumplimiento del deudor sino retribuir al acreedor de una prestación de dinero por el diferimiento del pago en el tiempo del capital que ha prestado.

Cabe recordar, que en materia civil los intereses retributivos también han sido llamados “frutos civiles” y, en este sentido fijese que nuestro Código Civil, en su artículo 552, así cataloga expresamente a los intereses de capitales, repuntándolos adquiridos día por día. En tal virtud, se concluye que los mismos se producen aún antes del momento de la exigibilidad de la obligación y por supuesto que independientemente de la mora del deudor.

Pues bien, estos intereses retributivos de los que hablamos, en nuestro criterio son los que eventualmente pueden ser objeto de la operación denominada “Anatocismo”, y más concretamente del anatocismo convencional, en los términos ya expuestos al inicio del presente dictamen.

En apoyo a nuestra aseveración, obsérvese que incluso cuando el artículo 530 del Código de Comercio regula los supuestos en que procede el cobro de intereses sobre intereses (anatocismo), lo hace dentro del ámbito del contrato de préstamo mercantil y a renglón seguido de la disposición que consagra los “intereses retributivos” con ocasión de ese tipo de préstamo.

Así las cosas, se observa que en el numeral 4.2 de la misma cláusula 4 del contrato en análisis, lo que se estipula es la obligación de pagar intereses a cargo del Prestatario en el supuesto de que incurra en falta de pago, en la fecha de su vencimiento, de cualquier suma adeudada en virtud de dicho contrato, calculados dichos intereses sobre el monto total adeudado y hasta la fecha en que tenga lugar el pago real de la deuda de la cual dependen.

En este orden de ideas, resulta evidente que los intereses pactados en el numeral 4.2 de la cláusula 4 son distintos a los intereses (retributivos) pactados en el numeral 4.1 de la misma cláusula, ya que su nacimiento está supeditado a la exigibilidad de las obligaciones pecuniarias adquiridas en virtud del contrato de préstamo - por haber vencido el plazo para su pago- y al retardo en el pago de ellas.

Por consiguiente, estos intereses gozan de todas las características que la doctrina asigna a los denominados “intereses moratorios” y, por ende, admiten ser calificados como tales. Ciertamente cumplen una función resarcitoria o indemnizatoria ante el retardo en el pago de las obligaciones pecuniarias asumidas por el Prestatario, a saber, pago de capital o de los intereses de financiamiento o de ambos, y además, corren por todo el tiempo en que el Prestatario se mantenga en retardo, de donde su cuantificación depende necesariamente del momento de extinción de la deuda que los genera (fecha del pago real).

Aún más, fijese que de acuerdo con el numeral 4.2 de la cláusula en comento, es requisito indispensable para que se causen los intereses moratorios, que las sumas adeudadas de las que derivan tengan “fecha de vencimiento”, de donde se colige que las sumas adeudadas en virtud del contrato de préstamo a los efectos de la citada cláusula sólo comprenden lo adeudado por concepto del capital prestado y los intereses retributivos que derivan de ese capital, no así lo que eventualmente pudiera adeudar el Prestatario por concepto de intereses

moratorios, que en puridad no está sometido a un plazo o fecha cierta de vencimiento ni puede ser determinado en su cuantía ab-initio, toda vez que ello dependerá de la fecha (incierto) en que efectivamente el Prestatario cancele la obligación que los origina.

Como corolario de lo anterior, la deuda por concepto de intereses moratorios no entra en el rubro de “cualquier suma adeudada” a que alude el numeral 4.2 de la cláusula 4 y, en todo caso, reafirma que las partes en ningún momento tuvieron la voluntad de pactar el pago de intereses moratorios sobre intereses moratorios. Como ya se dijera, estos intereses moratorios corren por todo el tiempo que el Prestatario se mantenga en retardo y cesan cuando efectúe el pago de la obligación de la que emanan, convirtiéndose en una obligación indemnizatoria autónoma de la que no derivan nuevos intereses moratorios.

Por lo demás, de la letra de la cláusula que nos ocupa no hay elemento alguno del cual podamos inferir la intención de las partes de convenir en agregar lo adeudado por concepto de intereses moratorios a las sumas adeudadas en virtud del contrato de préstamo, para así conformar un nuevo monto del capital prestado a que se contrae el susodicho contrato, que a su vez produzca nuevos intereses.

En lo que si convienen expresamente las partes contratantes es en la posibilidad de que los intereses de financiamiento puedan generar a su vez intereses, que precisamente son los intereses moratorios. Ello, por cuanto a los fines del cálculo de estos últimos, las partes acordaron en el numeral 4.2 de la cláusula 4, tomar en consideración el “monto total adeudado”, esto es, las deudas vencidas y no satisfechas, lo cual incluye lo acumulado por concepto de capital y por concepto de intereses de financiamiento, de ser ese el caso.

En este sentido, se podría hablar de una situación de anatocismo convencional en la presente contratación, pero en el entendido de que está referida exclusivamente a los intereses de financiamiento y no a los intereses moratorios, y que su existencia está limitada al período durante el cual el Prestatario se mantenga en mora. En efecto, el “monto total adeudado” a que se contrae la señalada cláusula equivale a un saldo de cuenta a favor del prestamista o acreedor que eventualmente incluiría los intereses de financiamiento vencidos y no satisfechos, saldo este que a su vez produciría intereses del tipo moratorio. No obstante, reiteramos

que esta situación en momento alguno significa que esos intereses moratorios van a producir a su vez nuevos intereses moratorios, máxime cuando su cuantificación y liquidación para poder conformar un “saldo” en definitiva depende de una fecha futura e incierta, cual es, la fecha del pago real de las deudas que los causan.

A nuestro juicio, un pacto de intereses moratorios sobre intereses moratorios equivale a cobrar una indemnización sobre otra indemnización, desnaturalizando de esta manera la finalidad de los mismos. Distinto sería el planteamiento relativo a si el cobro de los intereses moratorios impide o no la reparación de los mayores daños en el caso de retardo culposo en el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias del prestamista, aspecto este que en todo caso no tiene relación con la opinión solicitada.

Conclusión:

En ningún caso la cláusula 4, numeral 4.2 del contrato bajo examen plantea o autoriza un cobro de intereses moratorios sobre intereses moratorios. Lo que prevé es la posibilidad de cobrar intereses moratorios por la falta de pago en su oportunidad, de las sumas adeudadas en virtud del contrato de préstamo, circunscribiendo su cálculo hasta la fecha en que se cancelen efectivamente esas deudas vencidas.

Memorándum N° 04-02-131 del 14 de mayo 2001.

DERECHO ADUANERO

Atenuación del principio de legalidad en materia aduanera. Supuesta contradicción entre el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas y el 239 de su Reglamento.

Es regla universal que la rigidez con que se regula el principio de legalidad en materia tributaria se atenúa en materia de tributos aduaneros.

El artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas está referido al “elemento temporal” del “hecho imponible” de los tributos aduaneros, mientras que el artículo 239 de su Reglamento tiene que ver con la “base imponible” de los impuestos aduaneros “ad valorem”, por lo que no existe contradicción entre dichas normas.

Dictamen N° 04-02-03 del 17 de enero de 2001.

I. La consagración de potestades reglamentarias en materia de tributos aduaneros. Justificación. Críticas.

Nuestra apreciación sobre el tema:

La Supletoriedad del Código Orgánico Tributario.

La situación planteada con los procesos de integración subregional

El otorgamiento de potestades reglamentarias con el propósito de regular elementos del tributo aduanero, cuestión que nuestro Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994) llama “delegación”,¹ que la doctrina tributarista califica de “deslegalización”, y que en nuestro Memorándum N° 04-02-129 de fecha 5-6-2000 calificamos de “potestades exorbitantes” (...), tiene consagración legislativa no solamente en el Derecho Positivo Venezolano, sino también en los ordenamientos jurídicos de otros países, concretamente aquellos a los que pertenecen los tributaristas mencionados en el Memorándum de la Dirección General consultante, como veremos a continuación:

¹ El artículo 4°, Parágrafo Primero del Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994) señala que “En ningún caso se podrá **delegar** la definición y fijación de los elementos integradores del tributo, así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo (...)” (destacado nuestro).

a) España:

El artículo 12 de la Ley General Tributaria señala lo siguiente (negritas nuestras):²

“1. **El Gobierno**, con carácter general, y dentro de los límites o condiciones señaladas en cada caso por la ley, **podrá aumentar o disminuir los tipos impositivos o suprimir incluso el gravamen:**

a) **Cuando recaigan sobre las importaciones o exportaciones de productos o bienes en general.**

b) Cuando graven los actos de tráfico de bienes.

En ambos casos, el Ministerio de Hacienda deberá instruir un expediente administrativo con los estudios e informaciones previos que justifiquen el buen uso de la mencionada facultad”.

b) Argentina:

Los artículos 664° al 667° del Código Aduanero de 1981 o “Ley 22.415”, señalan lo siguiente (negritas nuestras):³

– Artículo 664°:

“1) En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables el **Poder Ejecutivo** podrá:

a) gravar con derecho a la Importación la Importación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo:

² Texto tomado de: “Derecho Financiero y Tributario. Legislación Básica”, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana de España, 1996, 2ª. Ed. actualizada a septiembre de 1996, p. 112. Algunos artículos de esta Ley han sido modificados por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes o “Ley 1/1998, de 26 de febrero” (tomada de la página “web” de la “Agencia Estatal de Administración Tributaria” (www.aeat.es/)).

³ Tomado de “@rcomex” (“portal” argentino dedicado al comercio exterior: www.arcomex.com/22.415/). Si bien en Argentina existe la “Ley 11.683”, la materia aduanera está regulada por separado. Esto explica que en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Código Tributario de la República Argentina se señale que “La Ley 11.683 está lejos de ser en su origen un código tributario” (puede verse en la “página web” de la Administración Federal de Ingresos Públicos, organismo que desde 1997 está encargado de la Administración Tributaria a nivel nacional en dicho país : www.afip.gov.ar/codigo_tributario/).

b) desgravar del derecho de Importación la Importación (**sic**) para consumo de mercadería gravada con este tributo; y

c) modificar el derecho de Importación establecido.

2) Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado. 1 (**sic**) únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

a) **asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o eliminar, disminuir o impedir la desocupación;**

b) **ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;**

c) **promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales;**

d) **estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;**

e) **atender las necesidades de las finanzas públicas”.**

– Artículo 665°:

“Las facultades otorgadas en el apartado. 1 (**sic**) deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes”.

– Artículo 666°:

“El **Poder Ejecutivo** en ejercicio de las facultades conferidas en el apartado. 1 (**sic**) del ART. 664, no podrá establecer derechos de importación que excedieren del 600% del valor en Aduana de la mercadería cualquiera que fuere la forma de tributación”.

– Artículo 667°:

“1) El **Poder Ejecutivo** podrá otorgar exenciones totales o parciales al pago del derecho de importación, ya sean sectoriales o individuales.

2) Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado. 1 de este artículo

únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

- a) **velar por la seguridad pública o la defensa nacional;**
- b) **atender las necesidades de salud pública;**
- c) **promover la educación, la cultura, la ciencia, la técnica y las actividades deportivas.**
- d) **facilitar la acción de instituciones religiosas y demás entidades de bien público sin lucro así como satisfacer exigencias de solidaridad humana;**
- e) **cortesía internacional;**
- f) **facilitar la inmigración y la colonización;**
- g) **facilitar la realización de exposiciones, ferias, congresos u otras manifestaciones similares”.**

c) Uruguay:

Los artículos 85 y 86 del Código Aduanero de 1984 o “Ley 15.621”⁴ señalan lo siguiente (negrillas nuestras):

– Artículo 85:

“Monto imponible. Los tributos se liquidarán sobre valor en aduana de las mercaderías que se importen, salvo la aplicación de precios oficiales establecidos o a establecerse **en la forma que determine el Ejecutivo”.**

– Artículo 86:

“Régimen impositivo a la importación. Todas las mercaderías de procedencia extranjera pagarán con motivo de la importación los tributos correspondientes en la **forma establecida por el Poder Ejecutivo** y en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Importación (NADI)”.

⁴ Tomado de la página “web” de la Dirección Nacional de Aduanas (www.aduanas.gub.uy/). El artículo 1° del Código Tributario uruguayo (tomado de la página “web” de la Dirección General Impositiva : www.dgi.gub.uy/) dispone que sus disposiciones “son aplicables a todos los tributos, con excepción de los **aduaneros** y los departamentales” (negrillas nuestras).

d) Brasil :

En los artículos 21 y 26 del “Código Tributario Nacional” de 1966⁵ hay una norma relativa a los impuestos de importación y de exportación, con el siguiente texto, idéntico en ambos artículos (negritas nuestras):

“El Poder Ejecutivo puede, en las condiciones y dentro de los límites establecidos en la ley, modificar las alícuotas o las bases de cálculo del impuesto,⁶ **a fin de ajustarlo a los objetivos de política cambiaria y de comercio exterior”**.

La remisión al reglamento en materia aduanera ha sido explicada en virtud de la finalidad “extrafiscal” del impuesto aduanero. Existe entonces –y así se desprende del propio texto de las normas citadas del Código Aduanero argentino y el Código Tributario Nacional brasileño– una relación de causalidad entre dicha finalidad y la referida remisión a la potestad reglamentaria. En este sentido, el tributarista

⁵ El texto original en portugués dice lo siguiente : *“O Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”* (tomado de la “página Web” de “CD-Graf Publicações Eletrônicas Ltda” : www.cd-graf.br.com/ ; igualmente, puede verse comentado en la obra de Aliomar BALEEIRO : *“Direito Tributário Brasileiro”*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2000, 11ª. Ed, actualizada por la profesora Misabel Abreu Machado DERZI, pp. 219 y 227).

⁶ La posibilidad de modificar las alícuotas y las bases de cálculo de los impuestos de importación y exportación estaba amparada por la Constitución brasileña de 1967 (vigente para la época en que escribió Baleeiro, quien falleció en 1978), y ya antes a raíz de una enmienda constitucional que tuvo lugar en 1965, según informa el tributarista uruguayo Ramón VALDÉS COSTA (“El Principio de Legalidad en el Estado Contemporáneo”, en “Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano”, Montevideo, ed. del autor, 1982, p. 11). Sin embargo, la Constitución de 1988, actualmente vigente, introduce una modificación sustancial en el sentido de que limita la discrecionalidad administrativa en esta materia a la graduación de la alícuota, prohibiéndose ahora al Ejecutivo variar las bases de cálculo, como era práctica constitucional en Brasil hasta entonces (nota de la profesora DERZI a BALEEIRO, **loc. cit.** ; hay también referencia en : VALDÉS COSTA, Ramón : “Instituciones de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 174); en consecuencia, quedan derogados parcialmente los artículos 21 y 26, en lo relativo a la potestad conferida al Poder Ejecutivo para modificar las bases de cálculo de los impuestos de importación y exportación.

español José Juan Ferreiro Lapatza⁷ al comentar el artículo 12 de la Ley General Tributaria de su país, ha expresado lo siguiente (negritas nuestras):

“Aunque (...), en general, los elementos de cuantificación, y entre ellos el tipo de gravamen, han de ser fijados por ley, puede admitirse que en supuestos regulados en este artículo, **dada la rapidez que exige su adecuación a las circunstancias económicas y comerciales de cada momento, el tipo debe fijarse en los casos y dentro de los límites señalados por ley, por medio de normas reglamentarias**”.

Por su parte, la tributarista brasileña Misabel Abreu Machado Derzi,⁸ en sus notas de actualización de la obra “Direito Tributário Brasileiro” del tributarista Aliomar Baleeiro, hace el siguiente comentario:

“Es regla universal en todos los países, que la rigidez del principio de legalidad en materia tributaria se atenúe⁹ en los impuestos relativos al comercio exterior.

⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Curso de Derecho Financiero Español”, Madrid, Marcial Pons, 1997, 18ª. Ed., p. 60.

⁸ *Ib.*, p. 220. El texto en portugués dice lo siguiente : “É regra universal em todos os países que a rigidez do princípio da legalidade em matéria tributária se abrande nos impostos relativos ao comércio exterior. As funções extrafiscais que lhes são prevaletentes na condução da política comercial e a celeridade necessária na adoção de medidas antidumping levaram à tradicional licença ao Poder Executivo para, nos limites da lei, graduar e fixar as alíquotas desse tributo. A lei poderá estabelecer os limites mínimo e máximo, que são as bitolas para o exercício da discricionariedade do Poder Executivo, o qual, por meio de ato de Presidente da República ou por meio de outro ato administrativo delegado (...), fixará as alíquotas, sem necessidade de submetê-las a apreciação de Poder Legislativo. Estamos em face daquilo que a Constituição entende ser o campo de urgência ou de relevância no Direito Tributário, campo sujeito a um regime especial, que dota ao Poder Executivo de um instrumento muito mais adequado e célere do que seriam as medidas provisórias ou as leis delegadas, procedimentos que demandariam a intervenção tópica e casuística do Poder Legislativo”.

⁹ El texto original en portugués utiliza el término “abrande”, que literalmente significa “ablande” (conjugación del verbo “ablandar” en tiempo presente y modo subjuntivo). Sin embargo, “atenúe” es más adecuado en castellano, tomando en cuenta el contexto de la exposición. Más aún, el comentario va precedido del título “Atenuação do Princípio da Legalidade no Imposto de Importação”, es decir “**Atenuación** del principio de legalidad en el impuesto de importación” (negritas nuestras), por lo que contrariamente a lo señalado

Las funciones extrafiscales que éstos cumplen de manera predominante, y que tienen que ver con la conducción de la política exterior, y la celeridad requerida en la adopción de medidas antidumping llevaron a la tradicional autorización conferida al Poder Ejecutivo para graduar y fijar las alícuotas de ese tributo. La Ley podrá establecer los límites mínimo y máximo, que sirven de guía para el ejercicio de la potestad discrecional por parte del Poder Ejecutivo,¹⁰ el cual, mediante acto del Presidente de la República u otro acto administrativo delegado (...), fijará las alícuotas sin necesidad de someterlas a la consideración del Poder Legislativo. Estamos en presencia de lo que la Constitución brasileña considera como el campo de urgencia o de relevancia en el Derecho Tributario, campo sujeto a un régimen especial que dota al Poder Ejecutivo de un instrumento más adecuado y rápido que las medidas provisorias o las leyes delegadas,¹¹ procedimientos que requerirían de la intervención puntual y casuística del Poder Legislativo”.

en el Memorándum de la referencia, e independientemente de que exista la expresión “legalidad atenuada”, para referirse a aquellos ordenamientos jurídico-constitucionales, como el español, que prevén la regulación de los tributos “con arreglo a la ley” y no “por ley”, no es un error utilizar igualmente la expresión “atenuación del principio de legalidad”, para referirse a la concesión -con arreglo a la Ley, está claro- de potestades reglamentarias al Poder Ejecutivo, a fin de regular elementos del tributo aduanero.

¹⁰ Obsérvese que la autora habla de “potestad discrecional” del Poder Ejecutivo para graduar las “alícuotas”, dentro de los límites establecidos en la Ley, contrariamente a lo expresado en el Memorándum de la referencia, en el que se afirmó que el Ejecutivo sólo puede actuar dentro de los límites establecidos en la Ley “sin ningún tipo de facultades de tipo discrecional”. Sirva el presente comentario para advertir, en primer lugar, que “discrecionalidad” no es sinónimo de “arbitrariedad”, pues la “discrecionalidad” en ningún caso puede desligarse del principio de legalidad que debe regir en la actuación del Poder Ejecutivo; en segundo lugar, si no existiera tal “discrecionalidad”, no se justificaría la “delegación” conferida al Poder Ejecutivo, pues bastaría que la Ley misma determinara directamente la “alícuota” a pagar en cada supuesto de hecho.

¹¹ El artículo 68 de la Constitución prevé las llamadas “leyes delegadas”, elaboradas por el Presidente de la República conforme a delegación del Congreso Nacional, sobre materias no excluidas por dicha norma.

En algunos ordenamientos jurídicos, como el caso de Brasil, la posibilidad de remitir al reglamento la definición de algunos elementos del impuesto aduanero tiene incluso consagración constitucional.¹² En tal sentido, el tributarista brasileño Aliomar Baleeiro¹³ hace el siguiente comentario (negrillas nuestras):

“Por la circunstancia de ser el impuesto de importación en el mundo contemporáneo, más un instrumento de regulación del comercio internacional y de política cambiaria que un medio de obtener ingresos, la Constitución permite expresamente que, dentro de los límites y condiciones de la ley, el Ejecutivo pueda graduar la alícuota, desde el mínimo hasta el máximo de una tarifa flexible. Casi todos los países, proceden de esta manera, no existiendo por ello una ruptura del principio de legalidad del tributo, pues corresponde al Congreso fijar los techos mínimo y máximo”.

En otros ordenamientos, no existe esta previsión constitucional, por lo que la llamada “deslegalización” ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina, especialmente la española, por más que el reglamento sea condicionado al establecimiento por ley de unos límites mínimo y máximo. Llama la atención el hecho de que esta crítica ocurre incluso en un país como España, en el cual, la doctrina y la jurisprudencia han manifestado que la Constitución de 1978 prevé un sistema de “reserva relativa” o “atenuada”.¹⁴ En este sentido, el tributarista espa-

¹² El artículo 153, §1° de la Constitución brasileña de 1988 faculta al Poder Ejecutivo para modificar las alícuotas de los impuestos de importación y exportación, entre otros tributos.

¹³ BALEEIRO, **o.c.**, p. 219. El texto en portugués dice lo siguiente : *“Pela circunstância de ser o imposto de importação, no mundo contemporâneo, mais um instrumento de regulação do comércio internacional e da política cambial do que um meio de recolher receitas, a Constituição permite expressamente que, nos limites e condições da lei, o Executivo possa graduar a alíquota, tudo do mínimo ao máximo da tarifa flexível. Quasi todos os países assim procedem, não existindo nisso quebra do princípio da legalidade do tributo, pois cabe ao Congresso fixar aqueles tetos mínimo e máximo”.*

¹⁴ Los tributaristas españoles, específicamente Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA (“El principio de legalidad tributaria en la Constitución española”, en AA.VV. : “Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario”, Madrid, Ed. de Derecho Financiero-EDERSA, 1980, p. 63) y Fernando PÉREZ ROYO (“Derecho Financiero y Tributario. Parte

ñol Fernando Sainz de Bujanda¹⁵ considera que en una futura reforma de la Ley General Tributaria de su país, deberá desaparecer el artículo 12, supra citado, por cuanto la Constitución de 1978 no ampara la deslegalización tributaria.¹⁶ Por su parte, el tributarista Fernando Pérez Royo,¹⁷ también español, señala que el artículo 12 de la Ley General Tributaria es “difícilmente compatible con el principio de legalidad”, tal como éste debe ser entendido en el marco de la Constitución española.

En cuanto a Argentina, hemos encontrado el siguiente comentario en la obra “Derecho Financiero” original de Carlos M. Giuliani Fonrouge, y actualizada por Susana Navarrine y Rubén Oscar Asorey,¹⁸ en relación con los impuestos aduaneros:

“**Pese al principio de legalidad, en virtud del cual queda reservada al Congreso la facultad de fijar los tributos aduaneros, en realidad el Poder Ejecutivo tiene un poder ilimitado para manejarlos, y con ellos regular la política económica del país y la conducta frente a fiscos extranjeros (...).

General”, Madrid, Civitas, 1997, 7ª. Ed., pp. 45-46) distinguen entre “reserva absoluta” y “reserva relativa” o “atenuada”. La primera implica que “la totalidad de la materia debe venir regulada exclusivamente por la ley, o al menos, con actos con fuerza de ley” (GONZÁLEZ GARCÍA); en otras palabras, “la ley debe llevar a cabo de manera acabar la completa regulación de la materia a ella reservada, sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente distinta” (PÉREZ ROYO). La segunda consiste en “exigir la presencia de ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos” (GONZÁLEZ GARCÍA), en este caso, “la ley puede limitarse a establecer los principios o criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida, en todo o en parte, por una fuente secundaria” (PÉREZ ROYO).

¹⁵ “Lecciones de Derecho Financiero”, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, 10ª. Ed., pp. 21-22.

¹⁶ Sin embargo, antes de la vigencia de la Constitución de 1978, se consideraba igualmente que la remisión al reglamento era una situación no amparada por la Constitución vigente para entonces. **Vid.** en este sentido: GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: “Las Fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria”, en “Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública” N° 54, Jun. 1964, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1964, p. 330; TOMÁS VILLAROYA, Joaquín : “El principio de legalidad y la Ley General Tributaria”, en “Estudios de Derecho Tributario”, T. I, Madrid, IEF, 1979, p. 90.

¹⁷ PÉREZ ROYO, **o.c.**, p. 65.

¹⁸ Buenos Aires, Depalma, 1993, 5ª. Ed., V. II, pp. 884-885.

Como consecuencia del principio de legalidad, los derechos aduaneros sólo pueden ser establecidos por ley del Congreso ; sin embargo, en los últimos tiempos se ha generalizado la mala práctica de dejar librada al Ejecutivo la determinación de su importe”.

(seguidamente se hace referencia al artículo 664 y siguientes del Código Aduanero, **supra** citado).

Por lo que respecta a Uruguay, el tributarista Ramón Valdés Costa¹⁹ hace el siguiente comentario en relación con la fijación de alícuotas por el Poder Ejecutivo, dentro de unos límites pre-establecidos por el Poder Legislativo, con mención particular del impuesto a la importación (negrillas nuestras).

“Tal vez sea oportuno refutar el argumento de que la fijación por ley de una tasa máxima –con la consiguiente posibilidad de una disminución por el Poder Ejecutivo– no viola el principio, pues no estaría frente a la creación o aumento de un tributo, que afectaría el derecho de propiedad, aspecto éste que sirve de fundamento al principio de legalidad. El argumento tiene indudablemente su valor, pero sólo parcial, porque el principio de legalidad reposa más ampliamente en el de división de funciones legislativa y administrativa, que en esta materia son discrecionales y regladas, respectivamente, el de la seguridad jurídica y el de la igualdad de las cargas públicas, derivado del de la igualdad ante la ley. Dejar librada a la administración, acreedora del tributo, la fijación del tributo, la fijación de la cuantía de la obligación, suprime las garantías individuales. Este argumento adquiere más evidencia cuando esa posibilidad se ejerce con carácter permanente y dentro de unos límites amplísimos, como los establecidos en el derecho uruguayo, en el que existen límites entre 0% y 300%, y 0% y 150%, que pueden aplicarse acumulativamente, en los impuestos a la im-

¹⁹ “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, 1992, p. 151.

portación, y topes máximos, también de gran amplitud, en los impuestos específicos al consumo (Imesi)".

En el caso de Venezuela, pareciera que nuestra Constitución, al igual que la española, no ampara la figura de la "deslegalización" tributaria, cosa que sí hace la Constitución brasileña. Ahora bien, es necesario determinar cuál es el contenido del principio de "legalidad tributaria", desde el punto de vista del Derecho Constitucional. En tal sentido, el artículo 317 de la Constitución señala lo siguiente (negrillas nuestras):

"No podrán cobrarse impuestos, tasas y contribuciones **que no estén establecidos en la ley**, ni concederse exenciones ni rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, **sino en los casos previstos en las leyes (...)**".

Se observa entonces, que la Constitución venezolana, al tratar lo relativo al principio de legalidad tributaria, hace referencia a la creación ex novo del tributo y a la concesión de beneficios fiscales. En cambio, en lo relativo a la definición por ley de los elementos configuradores del tributo, queda para el artículo 4° del Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27 de diciembre de 1994), cuyo texto es el siguiente:

"Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo;
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto;
3. Autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exenciones y otros beneficios o incentivos fiscales; y
4. Las demás materias que le sean remitidas por este Código.

Parágrafo Primero.- En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integrantes del tributo, así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales al consumo, a la producción

o a las ventas, así como cuando se trate de tasas previstas en leyes, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

Parágrafo Segundo.- Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código”.

En España, al igual que en Venezuela, la Constitución²⁰ reserva a la ley la creación **ex novo** del tributo y a la concesión de beneficios fiscales, mientras que la Ley General Tributaria (española)²¹ establece la reserva de ley en cuanto a la determinación de los elementos configuradores del tributo.

En relación con la problemática del contenido del principio de legalidad tributaria, el tributarista español Fernando Sainz de Bujanda,²² al referirse a la realidad jurídica de su país, observa lo siguiente (negritas nuestras).

²⁰ El artículo 133 de la Constitución prevé que “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley” (numeral 1) y que “Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”(numeral 3).

²¹ El artículo 10 de la Ley General Tributaria prevé que “Se regularán en todo caso por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58; b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; c) La modificación del régimen de sanciones establecidas en ley; d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación; e) Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos; f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias; g) La fijación de los supuestos de hecho que determinen la competencia de los Jurados tributarios; h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales; i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas; j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas; k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria”.

²² **O.c.**, pp. 102-103.

“La doctrina había considerado que (...) el artículo 31 de la Constitución²³ se limita a formular el principio de reserva de ley, en tanto que el artículo 10 de la Ley General Tributaria nos ofrece la concreción apetecida,²⁴ es decir, señala la línea divisoria entre las materias que han de ser regidas por normas primarias, de rango legal, y aquellas otras que pueden tener acceso a normas tributarias secundarias, de rango reglamentario. El artículo 10 de la Ley General Tributaria no formula por sí mismo la reserva de ley, porque carece de rango constitucional, **pero viene a completar e interpretar, en el sentir de la doctrina, las normas constitucionales**, creando un grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable para que pueda desplegar eficacia operativa el expresado principio dentro de su modalidad más flexible”.

El propio Ferreiro Lapatza,²⁵ no obstante explicar el fenómeno de la remisión al reglamento, al comentar el artículo 12 de la Ley General Tributaria, supra citado, hace seguidamente la siguiente reflexión.

“Las autorizaciones de este tipo, en cuanto atribuyen al Reglamento la facultad de regular ciertas parcelas o aspectos de una materia reservada, marcan en cada caso, (...) los límites de actuación propios de Ley y reglamento. Será preciso determinar en cada caso su acomodación al mandato constitucional en el que se formula la reserva. Naturalmente, una ley que se limite a autorizar al Gobierno a regular la totalidad de la materia reservada por medio de un reglamento es anticonstitucional.

La Ley debe determinar en cada caso y, como ya sabemos, los elementos esenciales del tributo y de las prestaciones personales que le acompañan.

²³ El artículo 31 de la Constitución española señala que “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” (numeral 3).

²⁴ Véase Nota 22.

²⁵ **Loc. Cit.**

La regulación que cubre este ‘ámbito mínimo de reserva’ no sólo no debe necesitar sino que debe rechazar, en nuestra opinión, cualquier complemento reglamentario. ‘La creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos configuradores del mismo -ha indicado el Tribunal Constitucional (S.T.C. de 4 de febrero de 1983) en este sentido- pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria’.

Por eso hemos dicho muchas veces que, respecto de los elementos esenciales del tributo ya regulados por la ley, el mejor reglamento es el que no existe. Pues respecto a ellos y salvo llamada expresa de la norma legal, el reglamento nada puede decir, nada puede aclarar, precisar o interpretar, pues es ya sabido que toda interpretación llevada a cabo a través de una norma reglamentaria encierra una cierta voluntad innovadora. La norma reglamentaria que regula, sin haber sido llamada por ella, la norma legal que delimita, por ejemplo, el hecho imponible de un tributo o bien es inútil porque se limita a repetir el texto de la ley o bien es nula por decir algo distinto a lo que la ley ha dicho”.

En el mismo sentido, se expresan los tributaristas españoles Juan Martín Queralt, Carmen Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco en la obra “Derecho Tributario”,²⁶ cuando señalan que: “Establecimiento de un tributo, en definitiva, supone cuando menos, definir sus elementos esenciales. Lo contrario, amén de un sofisma, supone vaciar de contenido el mandato constitucional” (cursivas de los autores).

En Venezuela, la jurisprudencia ha acogido recientemente este concepto amplio de legalidad tributaria, conforme al cual, forman parte de ésta, tanto la reserva legal hecha por la Constitución, como la hecha por la ley-marco tributaria –cuestión que curiosamente, no que-

²⁶ Pamplona, Aranzadi, 1996, p. 64.

dó del todo aclarado en la jurisprudencia española²⁷ aun cuando los casos sentenciados no están referidos específicamente a tributos aduaneros, sino a los tributos en general,²⁸ al impuesto sobre la renta,²⁹ a las tasas recaudadas por los servicios prestados por el extinto Instituto Nacional de Puertos,³⁰ a las previstas en la Ley de Pilotaje,³¹ y a

- ²⁷ Ciertamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional del 4-2-83, reseñada por Ferreiro Lapatza, **supra** citado, afirmó que el principio de legalidad tributaria comprendía tanto la creación **ex novo** del tributo, como la determinación de sus elementos esenciales. Sin embargo, no acogió el criterio de la doctrina en el sentido de delimitar el principio constitucional de legalidad tributaria con fundamento en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, tal como lo expresó Sainz de Bujanda, **supra** citado, e incluso, dicho fallo, según observa el mismo autor (**o.c.**, p. 103), “admite expresamente y en contra de lo dispuesto en ese precepto, que la supresión de exenciones o su reducción ‘no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo’”, por lo que, continúa el referido jurista, “Queda así abierto un problema, por obra de la jurisprudencia constitucional **-lo que debe entenderse por elementos esenciales del tributo-**, que había sido resuelto por la doctrina y sobre el que puede afirmarse con certeza que se verá obligado a volver
- ²⁸ Sentencia del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso-Tributario del 27-8-92 (PIERRE TAPIA, Oscar R. : “Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia”, en lo sucesivo JTUI Ago.-Sep. 1992, Ns. 8-9, pp. 126-129).
- ²⁹ Sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso-Tributario (acc.): 15-11-93 (JTUI, Nov. 1993, N° 11, pp. 143-154).
- ³⁰ **Vid.** Sentencias de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa (todas con ponencia de la Dra. Ilse van der Velde) de fecha : a) 2-11-95 (PIERRE TAPIA, Oscar R. : “Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia”, en lo sucesivo, JCSJ, Nov. 1995, N° 11, pp. 232-242); b) 19-12-95 (JCSJ, Dic. 1996, N° 6, pp. 173-186); c) 8-5-97 (JCSJ May. 1997, N° 5, pp. 203-216).
- ³¹ Sólo entre 1996 y 1997, hay más de veinte (20) sentencias dictadas por los Tribunales Superiores en lo Contencioso-Tributario, en lo sucesivo, TS: a) del TS Segundo: a.1) 15-10-96 (JTUI Oct. 1996, N° 10, pp. 149-154); b.2) 10-1-97 (JTUI Feb. 1997, N° 2, pp. 119-125); a.3) 20-3-97 (JTUI Mar. 1997, N° 3, pp. 112-118); a.4) 26-5-97 (JTUI May. 1997, N° 5, pp. 180-186); b) del TS Tercero: b.1) 9-6-97 (JTUI Jun. 1997, N° 6, pp. 172-179) b.2) 8-7-97 (JTUI Jul. 1997, N° 7, pp. 148-156); c) del TS Cuarto : c.1) 30-9-96 (JTUI Sep. 1996, N° 9, pp. 83-91); c.2) 6-11-96 (JTUI Nov. 1996, N° 11, pp. 98-105); c.3) 18-12-96 (JTUI Dic. 1996, N° 12, pp. 134-142); c.4) 30-1-97 (JTUI Ene. 1997, N° 1, pp. 101-106); c.5) 24-3-97 (JTUI Mar. 1997, N° 3, pp. 118-129); c.6) 17-4-97 (JTUI Abr. 1997, N° 4, pp. 181-191); c.7) 30-7-97 (JTUI Jul. 1997, N° 7, pp. 181-191); c.8) 14-8-97 (JTUI Ago. 1997, N° 8, pp. 168-182); c.9) 22-12-97 (JTUI Sep. 1997, N° 9, pp. 145-153); d) TS Quinto: d.1) 26-2-97 (JTUI Feb. 1997, N° 2, pp. 101-114); d.2) 20-3-97 (JTUI Mar. 1997, N° 3, pp. 112-118); d.3) 16-6-97 (JTUI Jun. 1997, N° 6, pp. 167-171); d.4) 14-8-97 (JTUI Ago. 1997, N° 8, pp. 161-168); d.5) 24-9-97 (JTUI Sep. 1997, N° 9, pp. 145-153); e) TS Sexto: e.1) 27-1-97 (JTUI Ene. 1997, N° 1, pp. 79-86); e.2) 27-10-97 (Oct. 1997, N° 10, pp. 187-205). **Vid.** también el trabajo de: ROMERO MUCCI, Humberto: “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: el caso de los reglamentos de la Ley de Pilotaje”, Revista de Derecho Tributario N° 73, Oct.-Nov. 1996, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1996, pp. 46-62; en este caso, se cita la sentencia mencionada en la nota 31 (pp. 55-56).

las contribuciones exigidas por las corporaciones paraestatales, esto es, los Colegios Profesionales,³² Hay un caso aislado –incluso posterior a la entrada en vigencia del primer Código Orgánico Tributario en 1983 (Gaceta Oficial N° 2.992 del 3 de agosto de 1982; este Código entró en vigencia a los ciento ochenta días de su publicación en la Gaceta Oficial, es decir el 30 de enero de 1983)– en el que, no tratándose de impuestos no aduaneros, la Corte Suprema de Justicia en Pleno, mediante sentencia de fecha 25-9-90,³³ admitió la posibilidad de delegar la potestad de fijar la alícuota de las tasas previstas en la Ley de Tránsito Terrestre, siempre que ésta contemple un límite mínimo y máximo.³⁴

Con respecto a los tributos aduaneros, cabe destacar que si el Código Orgánico Tributario es útil para comprender el sentido y alcance del principio constitucional de legalidad tributaria, también debe ser tomado en consideración en lo referente al principio de “supletoriedad” del Código Orgánico Tributario en este tipo de tributos, de conformidad con el artículo 1°, ap. primero **ejusdem**, cuyo texto es el siguiente (negritas nuestras):

“Para los tributos aduaneros este Código se aplicará a los medios de extinción de las obligaciones, para los recursos administrativos y jurisdiccionales, la determinación de los

³² **Vid.** Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa (acc.) del 22-8-87 (Revista de Derecho Público, en lo sucesivo RDP, N° 32, oct.-dic. 1987, pp. 68-69).

³³ RDP N° 44, oct.-dic. 1990, pp. 117-119.

³⁴ El criterio expuesto en esta sentencia no puede sostenerse a partir de la reforma parcial del Código Orgánico Tributario en 1992 (Gaceta Oficial N° 4.166 Extraordinario del 11 de septiembre de 1992), que agregó un Parágrafo Único al artículo 4°, ahora Parágrafo Primero de acuerdo con la reforma de 1994 (Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994), y cuyo texto, **supra** citado, transcribimos nuevamente (negritas nuestras):

“En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo. No obstante, cuando se trate de **impuestos generales o específicos al consumo, a la producción o a las ventas**, así como de **tasas** previstas en las leyes, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que **anualmente en la Ley de Presupuesto**, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca”.

intereses,³⁵ y lo referente a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este código; **para los demás efectos**, se aplicará con carácter supletorio”.

La “supletoriedad” del Código Orgánico Tributario constituye una solución jurídico-positiva típica del Derecho Venezolano, no prevista en la Ley General Tributaria de España ni en el “*Código Tributario Nacional*” de Brasil. El Código Tributario uruguayo establece en su artículo 1° que sus disposiciones son aplicables a todos los tributos, “con excepción de los **aduaneros** y los departamentales” (negrillas nuestras), solución ésta más drástica que la de la supletoriedad. En Argentina existe actualmente un proyecto de Código Tributario, cuyo artículo 1°, ordinal 1° acoge –al igual que en Venezuela– la solución de la aplicación supletoria de la ley-marco tributaria cuando se trate de “tributos aduaneros”. Al respecto, se señala en la Exposición de Motivos de este Proyecto:³⁶ “Se trata de obligaciones tributarias que a su vez tienen suficiente especialidad como para integrar un cuerpo normativo propio. Para este caso, se sugiere que las normas de este Código alcancen esta materia sólo supletoriamente”.

En cuanto al alcance del término “supletorio”, se observa que la “Enciclopedia Jurídica Básica”³⁷ define la voz “Derecho Supletorio” en los términos siguientes (negrillas nuestras).

Aparte de la imposibilidad de seguir sosteniendo el referido criterio, cabe destacar que la sentencia **in commento**, para sostener la posibilidad de delegar la fijación de la alicuota, se apoya erróneamente en una jurisprudencia en materia de tributos aduaneros, que desde el primer Código Orgánico Tributario reciben un tratamiento especial. Igualmente, se apoya en jurisprudencia sobre la Ley de Pilotaje, que ya ha sido revertida de manera contundente.

³⁵ La determinación de intereses está regulada en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario. Ahora bien, cabe destacar que mediante sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno del 14-12-99 (Gaceta Oficial N° 5.441 Extraordinario del 21 de febrero de 2000 ; **vid.** también : JCSJ Dic. 1999, N° 12, pp. 269-314) se declaró la nulidad por inconstitucionalidad del Parágrafo Único de dicha norma. Con posterioridad, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional dictó sentencia aclaratoria de la anterior en fecha 26-7-2000 (Gaceta Oficial N°5.489 Extraordinario del 22 de septiembre de 2000 ; **vid.** también : www.microjuris.com/).

³⁶ Véase nota 3.

³⁷ Voz “Derecho Supletorio” (D° Civil), Vol. II, COR-IND, Madrid, Civitas (Enciclopedias Jurídicas Civitas), 1995, p. 2374.

“La expresión ‘Derecho Supletorio’ se utiliza en dichos contextos para indicar el sistema de corrección de vacíos legislativos o el complemento de la legislación especial, o establecer un sistema de relación entre distintos ordenamientos territoriales. El derecho supletorio puede definirse desde dos puntos de vista distintos: bien como una técnica de relación entre dos ordenamientos que provienen de una misma fuente, bien como una técnica de integración de leyes especiales o de ordenamientos incompletos; esta técnica se utiliza a través de lo que se denomina ‘heterointegración’ ”.

La aplicación de una norma supletoria requiere de tres condiciones concurrentes:³⁸

- Que la ley aplicable en primer término -en nuestro caso, la Ley Orgánica de Aduanas- nada disponga en relación con determinado asunto.
- Que la aplicación de la norma supletoria -en este caso, el Código Orgánico Tributario- sea indispensable para resolver dicho asunto.
- Que la norma supletoria se ajuste a la naturaleza o índole del asunto al cual se pretende aplicar dicha norma.

Corresponde entonces determinar si el Código Orgánico Tributario, y específicamente lo relativo a la reserva legal en cuanto a los elementos integrantes del tributo -esto es, de conformidad con el artículo 4, numeral 1 del Código Orgánico Tributario es aplicable supletoriamente en cuanto a los tributos aduaneros:

- a) En cuanto al “hecho imponible”:³⁹

El artículo 4, numeral 1 del Código Orgánico Tributario dispone que sólo a la Ley corresponde definir el hecho imponible. Ahora bien, el hecho imponible está definido en la Ley Orgánica de Aduanas.

³⁸ **Vid.** al respecto, sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa del 12-11-87, citada en sentencia de la misma Corte y Sala del 7-4-99 (www.microjuris.com/) .

³⁹ El artículo 35 del Código Orgánico Tributario establece que “El hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

- En las tasas los distintos servicios prestados por la Administración Aduanera, de conformidad con el artículo 3º: prestación de servicios fuera de las horas ordinarias de labor, en día laborables o fuera de la zona primaria inmediata de la aduana (literal “a”); consulta de clasificación arancelaria y valoración de mercancía en aduana, y eventualmente, análisis de laboratorio con ocasión de la consulta (literal “b”); determinación del régimen aplicable a las mercancías sometidas a potestad aduanera (literal “c”); depósito o permanencia de mercancías en almacenes, patios u otras dependencias adscritas a las aduanas (literal “d”); uso del sistema informático de la Administración Aduanera (literal “e”); uso de medios, mecanismos o sistemas automatizados para la detección y verificación de documentos y mercancías (literal “f”).

- En los impuestos la importación, exportación y tránsito de mercancías, de conformidad con el artículo 82. En forma separada, el artículo 86 regula el “elemento temporal” del hecho imponible,⁴⁰ en los siguientes términos:

“Las mercancías causarán los impuestos establecidos en el artículo 84, a la fecha de su llegada a la zona primaria de aduana habilitada para la respectiva operación y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para esa fecha.

Cuando se trate de exportación de mercancías a ser reconocidas fuera de la zona primaria de aduana, se aplicará el impuesto y el régimen aduanero vigente para la fecha de registro de la declaración presentada a la aduana.

En caso de zonas, puestos o almacenes libres o francos, o almacenes aduaneros (in bond) cuando las mercancías vayan a ser destinadas a uso o consumo en el territorio aduanero nacional, se aplicará el impuesto y el régimen vigente para la fecha del registro de la declaración formulada ante la aduana del respectivo manifiesto”.

⁴⁰ El “elemento temporal” del hecho imponible, denominado “devengo” en la Ley General Tributaria española, es definido como el momento en que la ley considera perfeccionado el hecho imponible y nace la obligación tributaria (PÉREZ ROYO, **o.c.**, p. 129).

b) En cuanto a la “base imponible” o “base de cálculo”.⁴¹

El artículo 4, numeral 1 del Código Orgánico Tributario dispone que sólo a la Ley corresponde definir la base de cálculo. Ahora bien, la base de cálculo está definida en la Ley Orgánica de Aduanas:

– En las tasas: el artículo 3°, numeral 5 utiliza diversos patrones, pesos o medidas: unidad de hora o fracción (literales “a”, “e” y “f”); unidad de consulta de clasificación arancelaria o valoración de mercancía (literal “b”) ; valor en aduana de la mercancía, unidad de tonelada o fracción, o unidad de documento (literal “c”); metro cúbico, tonelada o valor FOB o CIF de las mercancías (literal “d”).

– En los impuestos: conforme se desprende del artículo 84, la base imponible o base de cálculo consiste, en el valor de aduana de la mercancía, si se trata de un impuesto ad valorem,⁴² o en unidades del sistema métrico decimal, si se trata de un impuesto específico.⁴³ Ahora bien, el artículo 85 dispone que “El Reglamento determinará los elementos constitutivos, el alcance, las formas, medios y sistemas que deben ser utilizados para la verificación y fijación de la base imponible de los impuestos previstos en el Arancel de Aduanas”.

En casos excepcionales, y de conformidad con el artículo 4°, numeral 10, el Ministerio de Finanzas puede establecer “precios oficiales” con carácter temporal para el cálculo de los gravámenes ad valorem, y en tal caso, éstos constituirán la base imponible.⁴⁴ La mencionada disposición defiere al Reglamento las normas para establecer el “precio oficial”.⁴⁵

⁴¹ Expresión cifrada y numérica del hecho imponible (**Ib.**, p. 170).

⁴² De conformidad con los artículos 235 y 236 del Reglamento, la base imponible de los impuestos **ad valorem** está constituida por el “precio normal” o “valor normal de las mercancías”, es decir, “aquél que en el momento en que son exigibles los gravámenes arancelarios se estima pudiera fijarse para las mercancías de importación como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro”.

⁴³ El artículo 234 del Reglamento señala que “Cuando el impuesto específico se refiera a unidades de peso, el cálculo se hará sobre el peso bruto”.

⁴⁴ El artículo 281 del Reglamento señala efectivamente que el “precio oficial” será la base mínima imponible para el cálculo de los impuestos y tasas correspondientes.

⁴⁵ Los artículos 278 y 279 del Reglamento prevén dos supuestos : a) cuando se trate de mercancías cuyos precios no corresponden a una competencia internacional razonable ; b) cuando se trate de mercancías cuya exportación goce de beneficios fiscales.

c) En cuanto a la alícuota⁴⁶

El artículo 4º, numeral 1 del Código Orgánico Tributario dispone que sólo a la Ley corresponde definir la alícuota. Ahora bien, la alícuota en los tributos aduaneros está definida en la Ley Orgánica de Aduanas.

- En las tasas el artículo 3º prevé límites mínimos y máximos, expresados en Unidades Tributarias o en un porcentaje sobre el valor (en aduanas, FOB o CIF) de la mercancía. Corresponderá al Presidente de la República, en Consejo de Ministros, "Fijar las tasas y determinar las cantidades que deban pagar los usuarios de los servicios que preste la Administración Aduanera".

En los impuestos: el artículo 83 señala que "La tarifa aplicable para la determinación del impuesto aduanero será la fijada en el Arancel de Aduanas", el cual, de conformidad con el artículo 3º, numeral 2, dictará el Presidente de la República en Consejo de Ministros, pudiéndose modificar, suprimir o restablecer, temporal o permanentemente, mediante Resolución del Ministerio de Finanzas, según lo prevé el artículo 4º, numeral 9. Ahora bien, el artículo 84 establece límites mínimos y máximos, según se trate de impuestos ad valorem o específicos: a) Entre un centésimo por ciento (0,01%) y el quinientos por ciento (500%) del valor en aduanas de las mercancías; b) Entre una millonésima (0,000001) de Unidades Tributarias y diez (10) Unidades Tributarias por unidades del sistema decimal.

d) En cuanto a los sujetos pasivos:⁴⁷

El artículo 4º, numeral 1 del Código Orgánico Tributario dispone que sólo a la Ley corresponde definir los sujetos pasivos. Ahora bien,

⁴⁶ Gravamen aplicable a la base imponible (SAINZ DE BUJANDA, o.c., p. 263).

⁴⁷ El artículo 19 del Código Orgánico Tributario dispone que "Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable".

El artículo 22 **ejusdem** define como "contribuyentes", "(...) los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria".

El artículo 25 **ejusdem** establece que "Responsables son los sujetos pasivos que sin ser contribuyentes deben, por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos".

los sujetos pasivos en los tributos aduaneros están definidos en la Ley Orgánica de Aduanas:

– En las tasas: los usuarios de los servicios que preste la Administración Aduanera, de conformidad con el artículo 3°, numeral 5.

– En los impuestos: existe una norma general⁴⁸ en el artículo 30, cuyo texto es el siguiente (negrillas nuestras):

“Las mercancías objeto de operaciones aduaneras declaradas a la aduana por quienes acrediten la cualidad jurídica de **consignatario, exportador o remitente**, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su ingreso a las zonas de almacenamiento debidamente autorizadas, según el caso, mediante la documentación, términos y condiciones que determine el Reglamento.

Quienes hayan declarado las mercancías se considerarán a los efectos de la legislación aduanera como propietarios de aquéllas y estarán sujetos a las obligaciones y derechos que se generen con motivo de la operación aduanera respectiva”.
(omissis).

Puede verse entonces, que la Ley Orgánica de Aduanas determina el “hecho imponible”, la “base imponible” y los “sujetos pasivos”. En cuanto, a las “alícuotas”, establece unos límites mínimos y máximos, dentro de los cuales, el Ejecutivo determinará discrecionalmente –como

⁴⁸ El artículo 31 prevé un caso especial de sujeto pasivo del pago de “almacenaje”, a cargo del consignatario aceptante, “cuando la declaración de las mercancías se efectúe fuera del lapso que se establezca y las mismas hayan permanecido bajo la responsabilidad de la Administración Aduanera”.

Los artículos 32 y 35 prevén, respectivamente, la posibilidad de que el consignatario designe a una persona para que declare a la aduana las mercancías no declaradas y no abandonadas (dejando a salvo lo dispuesto en el artículo 12), así como, la necesidad de que la aceptación de la consignación, declaración de los efectos y el cumplimiento de los diversos trámites relacionados con las operaciones aduaneras, se realicen -salvo las excepciones que establezca el Reglamento- a través de un agente de aduanas debidamente autorizado. Sin embargo, estas personas actúan en nombre y por cuenta ajena, por lo que el contribuyente sigue siendo el consignatario, el exportador o el remitente –según el caso- a quien representan.

bien señala la tributarista brasileña Misabel Abreu Machado Derzi, supra citada- la “alícuota” a pagar.

Podría pensarse que la “base imponible” no está suficientemente definida en la Ley, por cuanto defiere al Reglamento los elementos para la determinación de la “base imponible” en los impuestos ad valorem. Sin embargo, y hasta el presente, la jurisprudencia patria ha aceptado implícitamente dicha deferencia, al invocar diversas normas del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas para determinar la “base imponible” de dichos impuestos, trátase de “precios oficiales”, o del “valor normal de las mercancías”. Si se hubiese considerado que tales disposiciones son contrarias al principio de legalidad tributaria, lo lógico hubiese sido que, por lo menos, se hubiesen desaplicado, en ejercicio del control difuso de la constitucionalidad. En tal sentido, podemos hacer mención de dos (2) sentencias, una de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de fecha 7-7-99,⁴⁹ y otra del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 20-1-2000⁵⁰ (Magistrado Ponente en ambas: Humberto D’Ascoli Centeno). A continuación citamos únicamente lo expuesto en la primera de estas sentencias (la segunda se expresa en términos parecidos):

“(...) esta Sala comparte los criterios que diferencian el precio oficial del precio índice, expuestos por la doctrina: “el primero es público y obligatorio, pero el segundo tiene carácter reservado para la administración, no constituye acto administrativo ni puede presumirse conocido, por no haber sido publicado con las formalidades establecidas en la ley. Por consiguiente los precios no sirven de fundamento para presumir obligaciones ni para aplicar sanciones, dado que son simples circulares o instrucciones de servicio, a las que no se les puede conferir otra importancia que la de ser útiles a los técnicos valoradores y a los funcionarios encargados del control posterior del valor para facilitar la detección de fraudes

⁴⁹ JCSJ Jul. 1999, N° 7, pp. 292-310.

⁵⁰ PIERRE TAPIA, Oscar R. : “Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia”, Ene. 2000, N° 1, pp. 115-134.

(Azuaje Sequera, Carlos. Derecho Aduanero, Imprenta Nacional, 1997, pág. 55).

Esta postura doctrinaria acogida por la Sala se deriva de lo dispuesto **en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas**, en los artículos que a continuación se transcriben:

“Artículo 278. Cuando se importen mercancías cuyos precios no correspondan a una competencia internacional razonable, el Ministerio de Hacienda podrá fijar, con carácter temporal, para dichas mercancías, precios oficiales de conformidad con lo establecido en el artículo 4°, numeral 18, de la Ley.⁵¹ El Ministerio de Hacienda examinará la circunstancia del caso, y procurará que dichos precios oficiales se conformen a los usuales de competencia en períodos normales de comercio”.

“Artículo 279. Cuando el Ministerio de Hacienda lo considere necesario, podrá fijar precios oficiales para mercancías cuya exportación goce de beneficios fiscales; a tal efecto, oirá la opinión previa de los sectores públicos o privados que pudiesen estar afectados por tal medida”.

“Artículo 280. Los precios oficiales deberán establecerse por Resolución publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y contendrá:

- a) Plazo para su entrada en vigencia;
- b) Plazo de vigencia del precio oficial, el cual no podrá exceder de seis meses, prorrogable por períodos iguales o por períodos menores, siempre que el Ministerio de Hacienda lo estime conveniente;
- c) Clasificación arancelaria, descripción del producto y gravamen;
- d) Precio fijado y unidad de comercio;

⁵¹ La referencia es a la Ley Orgánica de Aduanas de 1978 (Gaceta Oficial N° 2.314 Extraordinario del 26 de septiembre de 1978). En la Ley vigente, la potestad para establecer “precios oficiales” está establecida en el artículo 4°, numeral 10.

e) Otras especificaciones que el Ministerio de Hacienda considere necesarias”.

“Parágrafo Único: El precio oficial será la base mínima imponible para el cálculo de los impuestos y tasas correspondientes”.

Por otra parte, (...) en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento, se establecen igualmente los lineamientos que deben seguir los funcionarios valoradores, al comparar los precios pagados o por pagar por el contribuyente, expresados en la respectiva declaración de aduana, con el valor normal de la mercancía o con los antecedentes de precios que disponga el servicio aduanero”.

(omissis)

... Para decidir sobre la legalidad y procedencia de los ajustes efectuados por la administración aduanera al valor declarado por el consignatario, a los fines de la determinación de los derechos de importación, esta Sala observa:

– La base imponible del gravamen establecida para el arancel de aduanas es el valor normal de las mercancías (**artículo 235 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas**) y por tal, **según disposición contenida en el Reglamento Ley Orgánica de Aduanas**, deberá entenderse:

‘aquél que en el momento en que son exigibles los gravámenes arancelarios se estima pudiera fijarse para las mercancías de importación como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, entre un comprador y un vendedor independientes de otro’. (**Art. 236 Reglamento Ley Orgánica de Aduanas**).

Para la determinación del valor normal, esto es, de la base imponible, la legislación (Art. 240 Reglamento Ley Orgánica de Aduanas) ha escogido como el factor fundamental, el precio pagado o por pagar expresado en la documentación correspondiente, salvo que la Administración considere inexacto alguno o algunos de los datos

contenidos en la misma, y siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- 1) Que el contrato se ejecute en un plazo que esté de acuerdo con las prácticas y usos mercantiles;
- 2) Que el precio convenido corresponda al de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro, o en caso contrario que puedan realizarse los ajustes o rectificaciones necesarias para adecuarlo a tal exigencia.

“Además del precio pagado o por pagar el Reglamento establece como elementos constitutivos del valor normal; el tiempo o momento a considerar para la valoración; el lugar de introducción de la mercancía; la cantidad cuando el precio normal dependa de la cantidad de mercancía que alcance la venta ; y el nivel comercial siempre que los descuentos que por este concepto se hagan estén justificados normalmente tengan carácter de generalidad y que el comprador a quien se conceden esté situado en el nivel comercial para el cual se otorgan.

– El precio pagado o por pagar expresado en la documentación se toma como valor normal y será la base imponible aun cuando sean procedentes los descuentos señalados en el Reglamento, solamente cuando corresponda a una operación de venta que reúna las siguientes características (artículo 249 de la L.O.A.) **(sic)**:⁵²

- a) que sea venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro ;
- b) que prevea la entrega de mercancía en el puerto o lugar de introducción,
- c) que no sea inferior al precio usual de competencia;

⁵² En realidad se trata del artículo 249 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, pues la Ley tiene menos de doscientos (200) artículos.

- Cuando el consignatario demuestre fehacientemente, en el acto de reconocimiento, que el precio pagado o por pagar es accesible a cualquier comprador para la fecha de la transacción, la administración debe aceptar aquel precio como base indicativa para determinar el valor normal o base imponible (Art. 159 **R.L.O.A.**).

- Cuando el precio pagado o por pagar no corresponda a una venta efectuada en condiciones de libre competencia o cuando el precio declarado sea inferior al precio usual de competencia, la administración debe proceder al ajuste o rectificación del precio pagado o por pagar o a los fines de establecer o determinar el valor normal que servirá de base imponible. Para el ajuste o rectificación del precio deberá cumplirse con las **normas, elementos y procedimientos que se establecen en el Reglamento en forma diferenciada**, según que el ajuste se origine en una u otra de las causas antes señaladas.

Para los casos en que la determinación del valor normal se haga por ajuste a partir del precio usual, esto es, en los casos en que el ajuste tiene su origen en la circunstancia de ser el precio usual de competencia, el **Reglamento** define este último y establece el procedimiento para su determinación, disponiendo al efecto:

“Artículo 259 (**R.L.O.A.**). Se entenderá por precio usual de competencia el que habitualmente se aplica en las transacciones comerciales en condiciones de libre competencia para mercancías extranjeras idénticas o similares a las que se valoran.

Este concepto de precio usual de competencia se aplicará igualmente para la determinación del valor normal de las mercancías cuyos precios estén influidos por medios gubernamentales del país de origen o se importen como consecuencia de operaciones de trueque o de compensación”.

“Artículo 260 (**R.L.O.A.**). La Determinación del precio normal usual de competencia se cumplirá mediante comparación del precio de las mercancías que se valoran con

otras mercancías idénticas, enajenadas por el mismo vendedor o por otros vendedores del mismo país, en iguales condiciones respecto a tiempo, cantidad y nivel comercial; si existieren varios precios, se tomará en consideración el más frecuentemente aplicado.

Cuando no se conozcan mercancías idénticas del mismo país, la comparación se establecerá con el precio de mercancías similares producidas en el mismo país de mercancías similares de otros países, teniendo siempre en cuenta las circunstancias de tiempo, cantidad y nivel comercial”.

– Respecto a los descuentos que pueden incidir en el precio pagado que se declaró, la reglamentación del gravamen dispone que, si el precio pagado o por pagar contempla descuentos, éstos se admitirán a los efectos de la determinación del valor normal, solamente cuando tales descuentos tengan el carácter de generalidad, se otorguen libremente sin imponer restricciones a la actuación del comprador y no alteren las condiciones establecidas en el Reglamento sobre el concepto de precio normal (art. 255). De igual forma, la reglamentación prevé (art. 256) que a los fines de determinar el precio normal serán admisibles y no se incrementarán al precio pagado o por pagar, los siguientes descuentos:

- a) Por cantidad, siempre que no sea retroactivo y que si la mercancía se importa en embarques fraccionados, éstos ingresen al país en un plazo superior a un año, contado a partir de la fecha del contrato de compraventa;
- b) Por nivel comercial, siempre que el importador se halle situado realmente en el nivel que corresponde;
- c) Por pago al contado, siempre que sea usual en la rama de comercio de que se trate;
- d) De garantía”.

Del conjunto normativo incluido **en el texto del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas** para regular la forma de determinación del valor normal de la mercan-

cía, o base imponible sobre la cual se aplican el gravamen, se desprende que:

– el valor normal, que será en definitiva la base imponible (art. 235 **R.L.O.A.**) es, en principio, el precio normal de la mercancía y éste, a su vez, es el precio estimado que pudiera fijarse para las mercancías de importación de una venta efectuada en condiciones de libre competencia;

– el precio pagado o por pagar no corresponde a una venta efectuada en condiciones de libre competencia, la administración debe efectuar la rectificación del mismo mediante el ajuste respectivo, **conforme a las normas y procedimientos establecidos en el Reglamento** (artículo 251 al 254 **R.L.O.A.**);

– si el precio declarado es inferior al precio usual de competencia la administración debe proceder a la rectificación o ajuste del precio declarado, partiendo del precio usual de competencia, para así determinar el valor normal, **conforme al procedimiento previsto en el Reglamento** (artículos 254 al 260 **R.L.O.A.**);

– si el precio pagado o por pagar contempla el otorgamiento de descuentos, éstos se admitirán a los efectos de la valoración de la mercancía sólo cuando tengan el carácter de generalidad, se otorguen sin imponer restricciones a la actuación del comprador, no alteren **las condiciones establecidas en el Reglamento sobre el concepto de precio normal** (art. 255 del **R.L.O.A.**) y se hubiesen concedido sobre la base de las consideraciones de cantidad, nivel comercial, pago al contado y garantía **en las condiciones establecidas en el Reglamento**” (art. 256 **R.L.O.A.**) (negrillas nuestras).

Por lo que respecta al establecimiento de límites mínimos y máximos en la Ley Orgánica de Aduanas (artículos 3º, numerales 5, 6 y 7, y 84) para la fijación de la “alicuota” por parte del Poder Ejecutivo, estimamos que en virtud del principio de aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario –según el cual, éste rige en la medida que no exista

disposición legal en la Ley Orgánica de Aduanas- debe considerarse jurídicamente válida dicha Ley, pues se trata de una norma especial en materia aduanera, que priva sobre el artículo 4°, numeral 1 del Código Orgánico Tributario.

En cuanto al establecimiento de recargos o impuestos adicionales, que el Memorándum de la referencia califica como norma de “dudosa constitucionalidad”, estimamos que dicha norma, aunque no lo señale expresamente, debe tomar en cuenta los límites mínimos y máximos previstos en el artículo 84 ejusdem. Y por lo que respecta a la supresión de tales recargos o impuestos adicionales, se observa que este supuesto concuerda con el artículo 4°, numeral 3 del Código Orgánico Tributario, por tratarse de una autorización legislativa para que el Ejecutivo confiera un beneficio fiscal.

En consecuencia, dado que la Ley Orgánica de Aduanas establece el “hecho imponible”, los “sujetos pasivos”, la “base imponible” y los límites mínimos y máximos para la fijación de la “alícuota”, debemos ratificar el criterio sostenido en nuestro Memorándum N° 04-02-129 de fecha 5-6-2000, en cuanto a la no aplicación del artículo 4°, numeral 1 del Código Orgánico Tributario pues, ésta es una norma supletoria en materia aduanera que sólo rige en ausencia de norma especial aplicable.

Por lo que respecta a nuestro criterio, referido a que el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas puede introducir especificidades en relación con el “hecho imponible” y a la “base imponible”, estimamos procedente hacer la siguiente aclaratoria :

- Esta introducción de especificidades no viene dada como consecuencia de las potestades exorbitantes conferidas al Poder Ejecutivo para la fijación de las “alícuotas” -como podría interpretarse de la redacción de nuestro Memorándum N° 04-02-129 de fecha 5-6-2000- sino en cuanto a las remisiones e imprecisiones de la propia Ley. En consecuencia, las especificidades en materia de “base imponible” vienen dadas por el hecho de que el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas remite al Reglamento la determinación de los elementos para la verificación de dicha base, y en efecto, el Reglamento de dicha Ley regula esos elementos en los artículos 235 al 281. Y en lo que se refiere al “hecho imponible”, dichas especificidades vienen dadas -aunque qui-

zás no es lo deseable- por la falta de definición o imprecisión de ciertas expresiones utilizadas en el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas, que regula el “elemento temporal” del “hecho imponible” : “zona primaria”, “habilitación” y “almacenes libres”, definidas las dos primeras expresiones en el artículo 1° del Reglamento y la última en el artículo 370 y siguientes ejusdem.

- En relación con el artículo 1°, numeral 1 de la Ley Orgánica de Aduanas, conforme al cual, “Los derechos y obligaciones de carácter aduanero y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, se regirán por las disposiciones de esta Ley **y su Reglamento** (...)” (negrillas nuestras), debe señalarse que en lo que respecta a los elementos configuradores del tributo aduanero, la norma antes citada debe aplicarse en concordancia con las disposiciones de la Ley Orgánica de Aduanas que regulan dichos elementos, pues el Reglamento en ningún caso puede ir más allá de lo que la Ley le autoriza, le remite o deja para su desarrollo (como son las definiciones de términos aduaneros), so pena de alterar su espíritu, propósito y razón, conforme a la expresión utilizada por el artículo 236, numeral 10 de la Constitución.

Independientemente de que estimemos que en materia aduanera, el principio de legalidad tributaria sufra una atenuación, no descartamos la posibilidad de que en un futuro, el Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de los controles concentrado y difuso de la constitucionalidad, así como todos los Tribunales con competencia en lo Contencioso-Tributario, en ejercicio del control difuso de la constitucionalidad, estimen, con fundamento en el pensamiento doctrinario antes expuesto –incluyendo España, donde se dice que rige un principio de “legalidad atenuada”– que cualquier manifestación de “deslegalización” de los elementos esenciales del tributo, no prevista en la Constitución es inconstitucional, por más que en la Ley se establezcan límites mínimos y máximos, en el caso de las “alícuotas”. Ése es el criterio de Sainz de Bujanda y Pérez Royo, tributaristas españoles supra citados. Sin embargo, es también el criterio del tributarista uruguayo Valdés Costa,⁵³ quien afirma lo siguiente:

⁵³ VALDÉS COSTA, “Instituciones (...)”, **o.c.**, pp. 151-152.

“La necesidad del Estado contemporáneo de actuar con urgencia y flexibilidad en ciertos impuestos, como los que gravan el comercio exterior, debe contemplarse (...) por vía constitucional, como lo han hecho Brasil y México (...). La solución que han dado estos países la competencia del Poder Ejecutivo en materia de alícuotas es excepcional y debe, por tanto, tener origen constitucional y ser autorizado por ley”.

Ahora bien, debemos advertir que una interpretación rígida del principio de legalidad tributaria –en los términos expresados por la doctrina extranjera –aún la de países donde impera un sistema de “legalidad atenuada”– podría acarrear la declaratoria de inconstitucionalidad o la desaplicación, no sólo de normas de la Ley Orgánica de Aduanas, referidas a la fijación de “alícuota”, sino también de normas del propio Código Orgánico Tributario, tales como la delegación de la fijación de la Unidad Tributaria en la Administración Tributaria (artículo 4°, Parágrafo Segundo), por tratarse de una “deslegalización” no amparada constitucionalmente, no obstante lo sostenido en nuestro Dictamen N° 04-00-01-133 del 23-7-99, citado en el Memorándum de la referencia (p. 8), y a pesar de que la fijación de la Unidad Tributaria –al igual que los elementos para la verificación de la “base imponible” de los impuestos aduaneros ad valorem– está basada en criterios técnicos, por lo que en estos casos, la Administración Tributaria hace tal verificación en base a una “discrecionalidad técnica”, expresión ésta que a pesar de su denominación, no está comprendida dentro de lo que conocemos como “discrecionalidad administrativa”.⁵⁴ De todos modos, cabe advertir que mientras estas normas no sean declaradas inconstitucionales, están amparadas por una presunción de constituciona-

⁵⁴ Cada vez que se determina un “elemento cuantitativo” de la obligación tributaria mediante procedimientos técnicos (valuación, tasación o estimación administrativa) se habla de “discrecionalidad técnica”; en tales casos, hay prescindencia de toda “discrecionalidad administrativa” (VALDÉS COSTA, “Instituciones (...)”, **o.c.**, p. 149). En el caso de la Unidad Tributaria, el artículo 229 del Código Orgánico Tributario –citado en el Memorándum de la referencia– utiliza como elemento técnico “la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas en el año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del 15 de enero de cada año”.

lidad.⁵⁵ Por otra parte, no tenemos conocimiento de que en los países donde se ha cuestionado la constitucionalidad de la “deslegalización” de los elementos del tributo aduanero se hayan declarado la inconstitucionalidad de las correspondientes normas aduaneras.

Independientemente de los problemas que plantee la “deslegalización” de determinados elementos del tributo aduanero –especialmente los de tipo cuantitativo– desde el punto de vista del Derecho Constitucional Tributario, no puede negarse que el Derecho Aduanero tiene una especificidad frente al Derecho Tributario que obliga al legislador –e incluso al Constituyente, como ha ocurrido en Brasil– a atenuar la rigidez característica del principio de legalidad tributaria. Esta atenuación es “regla universal”, como lo señala la tributarista brasileña Misabel Abreu Machado Derzi, y se justifica por una parte, por la finalidad “extrafiscal” de los tributos aduaneros, especialmente los impuestos, y por otra parte,

⁵⁵ El Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional se ha referido recientemente al principio de presunción de constitucionalidad de los actos del Poder Público, en sentencia de fecha 26-7-2000, con motivo de la aclaratoria a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno de fecha 14-12-99, mediante la cual se declaró la nulidad por inconstitucionalidad del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario (referencia en Nota 35), y en la cual, se expresó en los siguientes términos:

“(…) los efectos *erga omnes* de la sentencia, que en control concentrado de la constitucionalidad genera una posición de interés frente a una Administración donde ha operado la cosa juzgada (excepción hecha cuando favorezca al reo en materia penal y sancionatoria administrativa), esto es, aquéllos actos administrativos (de contenido tributario para el caso del Código Orgánico Tributario) que para la fecha en que fue dictada la sentencia que declara la inconstitucionalidad parcial del artículo 59 del mencionado Código, habían quedado definitivamente firmes o frente a los cuales no cabe la interposición de recurso alguno. Frente a estos actos la inconstitucionalidad declarada no surte efecto alguno.

La comentada protección ciudadana también atañe al Estado, pues **la presunción de constitucionalidad que revisten los actos (normativos en este caso : Código Orgánico Tributario) fueron base de actuación, especialmente en el marco de la Administración Tributaria, sujeto activo de la relación jurídica tributaria, en este caso frente a los sujetos pasivo (contribuyentes y responsables) de la misma relación. En efecto, con fundamento en los aludidos principios de presunción de constitucionalidad del acto normativo y de presunción de legalidad del acto administrativo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria tenía la obligación de sujetarse a lo que establecía el Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, dictando los correspondientes reparos contentivos del cobro, tanto del tributo omitido, como de la actualización monetaria e intereses compensatorios, en los casos en que fuere procedente. Por lo cual, tal actividad se fundaba en una norma vigente, cuyo contenido no había sido anulado**” (cursivas de la sentencia y negrillas nuestras).

por la necesidad de actuar con celeridad en la conducción de la política comercial exterior sin tener que someterse a una intervención, y subsiguiente autorización o delegación del Poder Legislativo.

Por último, ya antes de entrar en la cuestión de fondo, es pertinente destacar que, a raíz de los procesos de integración económica subregional que se llevan a cabo a nivel mundial, estas críticas a la “deslegalización”, formuladas por la doctrina extranjera antes citada, han ido perdiendo vigencia, parcial o totalmente, desde el punto de vista de los países de origen de dicha corriente de pensamiento:

– En España, a raíz de su adhesión a la Comunidad Europea (CE), el Derecho Comunitario es la fuente fundamental del Derecho Aduanero, destacando como norma fundamental el Código Aduanero Comunitario y su Reglamento de Aplicación, aparte de unos aranceles comunitarios, quedando al Derecho Interno, alguna normativa sublegal destinada a aplicar las normas comunitarias.⁵⁶

– En virtud de la constitución del “Mercado Común del Sur” (MERCOSUR), por parte de Argentina, Brasil y Uruguay, junto con Paraguay, estos países lograron concretar a finales de 1994, y con fundamento en el Tratado de Asunción, constitutivo de dicha organización subregional, un “Arancel Externo Común”, sustitutivo de los aranceles internos de cada país, aun cuando en la actualidad y de manera transitoria, los países pueden mantener excepciones a dicho Arancel, aplicando el arancel interno propio de cada país, hasta el 1° de enero de 2006. Dichas excepciones alcanzan el quince por ciento (15%) del universo arancelario.⁵⁷

Venezuela, como miembro de la “Comunidad Andina” (CAN), originalmente “Acuerdo de Cartagena”, se rige por la Decisión 370 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (ahora, de la Comunidad Andina)

⁵⁶ **Vid.** FERREIRO LAPATZA, José Juan **et al.** : “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario : Los Tributos en Particular”, Madrid, Marcial Pons, 1997, 13ª. Ed., p. 688 y ss. El texto del “Código Aduanero Comunitario” puede verse en la página “web” de la Comunidad Europea, en la sección de la legislación comunitaria en idioma castellano : <http://europa.eu.int/eur-lex/es/>.

⁵⁷ Información tomada de a) Decisión 22/94 del Consejo del Mercado Común : “Arancel Externo Común” : texto en portugués, contenido en la página “web” del “Sistema de Información sobre Comercio Exterior” (SICE) de la Organización de Estados Americanos

“Arancel Externo Común”,⁵⁸ el cual no sustituye al arancel interno dictado por Venezuela.⁵⁹ Sin embargo, en virtud del “Acuerdo de Integración Subregional”, Venezuela no puede gravar ni imponer restricciones a las importaciones de los países de la Subregión (artículos 71 y 84), ni modificar unilateralmente el Arancel Externo Común (artículo 98).⁶⁰

(OEA) : www.sice.oas.org/trade/mrcsrc/decision/DEC2294p.asp. Esta Decisión, por cierto, delega en el Grupo Mercado Común -órgano ejecutivo de MERCOSUR, conforme al artículo 10 del “Protocolo de Ouro Preto” - la competencia para aprobar las modificaciones a las alícuotas del referido Arancel (artículo 8) ; b) Información de la página “web” de la “Red Académica Uruguaya” sobre los textos del Tratado de Asunción y su Protocolo Adicional relativo a la Estructura Institucional del Mercosur o “Protocolo de Ouro Preto”, así como también, sobre preguntas y respuestas en relación con el Arancel Externo Común: www.rau.uy/mercosur/tratasp.htm; www.rau.edu.uy/mercosur/opetrosp.htm y www.rau.uy/mercosur/faq/pre16.merco.htm ; c) MONTERO TRAIABEL, José Pedro : “La Armonización Tributaria en los Procesos de Integración”, en ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO : “IV Jornadas Internacionales de Derecho Tributario. Régimen Impositivo de las Actividades Petroleras, Mineras y Servicios Conexos. Doble Tributación Internacional” (Puerto La Cruz, 1998), Caracas, Livrosca, 2000, 2ª. ed., pp. 304-305.

⁵⁸ El Arancel Externo Común está fundamentado en el “Acuerdo de Integración Subregional” (Gaceta Oficial N° 1.620 Extraordinario del 1° de noviembre de 1973), el cual ha sido objeto de dos Protocolos Modificatorios (Gacetas Oficiales Ns. 36.116 del 30 de diciembre de 1996 y 5.265 Extraordinario del 1° de octubre de 1998). El segundo de los Protocolos, conocido como “Protocolo de Sucre”, no ha entrado aún en vigencia -salvo el Capítulo sobre Miembros Asociados y a la Primera Disposición Transitoria- a pesar de estar publicado en la Gaceta Oficial venezolana desde hace dos años ; esto se debe a que dicho Protocolo está pendiente de ratificación por la totalidad de los Países Miembros (información tomada de la página “web” de la “Comunidad Andina” : www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/sucre.htm).

La mencionada Decisión 370 puede verse en : www.comunidadandina.org/normativa/dec/d370.htm. De conformidad con el artículo 153 **in fine** de la Constitución, “Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas como parte del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna”, con lo cual se supera una discusión doctrinaria y jurisprudencial de más de treinta años, y a la cual hicimos referencia en nuestro Dictamen N° 04-00-01-57 del 31-3-1999 (“Dictámenes de la Dirección General de los Servicios Jurídicos”, T. XV, 1999, pp. 175-176).

⁵⁹ Actualmente está vigente, con las modificaciones introducidas por el Ministerio de Finanzas, el Arancel de Aduanas dictado mediante Decreto N° 989 del 20 de diciembre de 1995 (Gaceta Oficial N° 5.039 Extraordinario del 9 de febrero de 1996).

⁶⁰ La enumeración de los artículos es la que resulta del texto consolidado del “Acuerdo” original y el primero de los Protocolos Modificatorios. En el “Acuerdo” original, los artículos citados entre paréntesis eran: 41, 54 y 68, respectivamente. El texto consolidado del “Acuerdo de Integración Subregional” y el primer Protocolo Modificatorio puede verse en: www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/acuerdo.htm.

II. La supuesta contradicción entre el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas y 239 de su Reglamento

Hemos citado supra el texto del artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas, el cual –como señalamos igualmente– regula el “elemento temporal” del “hecho imponible” –o “devengo” como se le denomina en la Ley General Tributaria española– el cual señala que “Las mercancías causarán el impuesto (...) **a la fecha de su llegada a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación (...)**” (negritas nuestras).

Por su parte, el artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas señala lo siguiente (negritas nuestras) :

“El valor de las mercancías en aduanas se establecerá en bolívares. A tal fin la conversión de los valores expresados en monedas extranjeras se hará al tipo de cambio nominal establecido por el Banco Central de Venezuela, **para la fecha de la llegada de las mercancías al lugar venezolano de destino habilitado para la importación**”.

Sobre estas dos normas –el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento– la Dirección General consultante expresó lo siguiente en su Memorándum N° 05-01-0629 del 23-5-2000 (las negritas son nuestras mientras que los subrayados son del referido Memorándum) :

“Se evidencia de las normas transcritas, la referencia que hace la Ley a ‘cualquier aduana nacional habilitada’, siendo que el texto reglamentario se refiere ‘al lugar venezolano de destino habilitado para la importación’.

En este sentido, con relación a la interpretación y alcance de ambas disposiciones, existe disparidad de criterios entre lo expresado por los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Administrativo de la Región Capital y este Organismo Contralor.

Al respecto, la Contraloría General de la República ha sostenido: ‘...las mercancías causarán el impuesto vigente para la fecha de llegada de las mismas a la zona primaria de cualquier aduana nacional y cualquiera de estas adua-

nas debe estar habilitada para realizar las operaciones aduaneras específicas que hayan sido determinadas previamente’.

En consecuencia, según el criterio sustentado por este Máximo Organismo Contralor: ‘...no puede aceptarse que la llegada de tales mercancías a cualquier zona primaria indique la pauta a los fines de la determinación del régimen aduanero que le es aplicable. Se requiere, además que esa zona primaria o aduanera se determine previamente como prestadora del servicio aduanero sobre mercancías...’ Subrayado nuestro (Escrito de apelación presentado por esta Contraloría ante la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo. Asunto: Reparó formulado a la empresa CARRARAVEN, C.A. Exp. N° 17.361).

Por lo tanto, según el criterio sostenido por este Organismo Contralor el lugar de destino de las mercancías, no sería cualquier aduana, sino la que ha sido habilitada para el ingreso de cualquier mercancía, motivo por el cual el lugar de llegada no pudiera ser distinto al señalado en el conocimiento del embarque (supuesto no contemplado en la Ley).

En tal sentido, cabe destacar que todo reglamento debe adecuarse al espíritu, propósito y razón de la ley que desarrolle, siempre y cuando no contradiga su texto e intención, pudiendo incluso dictar normas contentivas de requisitos no previstas en ellas, pero sin establecer igualmente sanciones, limitaciones o alcances distintos a los establecidos (donde no distingue el legislador no puede distinguir el reglamentista).

Como se observa, la Contraloría General de la República aplica en forma preferente lo dispuesto en el Reglamento, lo cual contradice lo establecido en la Ley, en razón de que no existe impedimento legal según el cual las mercancías deben llegar a un determinado puerto de destino; basta según el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas que se trate de *cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación.*

En tal razón, esta Dirección General no comparte el criterio antes expuesto, toda vez que **nos adherimos a la posición de diversos Tribunales Superiores de lo Contencioso-Administrativo en la Región Capital, los cuales se han pronunciado en forma distinta al criterio anteriormente señalado, al considerar, que no existe diferencia entre el lugar de llegada (aduana) al territorio nacional, y el de destino definitivo de las mercancías, a fin de precisar el momento en el cual surge la obligación del pago de las obligaciones aduaneras** (véase sentencias dictadas por los Juzgados Superior Tercero y Primero de lo Civil y Contencioso-Administrativo de la Región Capital de fechas 17-09-93 y 18-04-94, y 21-11-95 y 24-11-95, respectivamente).

Por consiguiente, esta Dirección General considera necesario revisar el criterio sustentado hasta el presente por este Organismo Contralor para la formulación de los reparos fundamentados en el supuesto referido a la introducción de mercancías en aduanas distintas a las señaladas para tales importaciones en el conocimiento de embarque, con motivo de las posibles revocatorias de los actos administrativos in comento por parte de los órganos judiciales competentes, ya que el **Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas dictado en el año 1991, tiene un alcance distinto a lo previsto en la Ley Orgánica de Aduanas con relación al asunto planteado en razón de que conforme al principio de jerarquía normativa, no puede entenderse que un acto reglamentario regule en forma distinta supuestos previstos en la respectiva ley**".

Interpreta pues, el referido Memorándum que existe una contradicción entre los artículos 86 de la Ley Orgánica de Aduanas y 239 de su Reglamento, dando a entender que este último altera el espíritu, propósito y razón del primero, por lo que, siguiendo el principio de jerarquía de las fuentes del Derecho Tributario, de conformidad con el artículo 2° del Código Orgánico Tributario, debe aplicarse el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas con preferencia al artículo 239 de su

Reglamento. Con posterioridad, señala el Memorándum N° 05-01-1164 del 17-6-2000 que la aplicación del referido principio de jerarquía no equivale a desaplicar por inconstitucional la norma reglamentaria, en ejercicio del control difuso de la constitucionalidad, de conformidad con los artículos 335, aparte primero de la Constitución y 20 del Código de Procedimiento Civil (Gaceta Oficial N° 4.209 Extraordinario del 18 de septiembre de 1990), y que tal “desaplicación” no fue lo que solicitó la Dirección General consultante.

Debe admitirse que nuestro Memorándum N° 04-02-129 del 5-6-2000 no resolvió esta cuestión de hecho, aparte que podría dar a entender que el mencionado artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas constituye una “especificidad” introducida en relación con el “hecho imponible”, específicamente su “elemento temporal” o “devengo” previsto en el artículo 86 de la Ley. Ahora bien, después de haber reflexionado nuevamente sobre el tema, se observa que el artículo 239 del Reglamento está ubicado en la Sección I, ‘Del Valor Normal en Aduanas’, Capítulo II ‘Del Valor Normal’, Título V ‘Del Arancel de Aduanas’ del referido Reglamento. De conformidad con el artículo 235 **ejusdem**, ubicado en la misma Sección que el 239, “**El valor normal** de las mercancías, a los fines de la liquidación de los gravámenes establecidos en el Arancel de Aduanas, es su precio normal y constituye la **base imponible**” (negritas nuestras). De esta norma se deduce que **EL ARTÍCULO 239 DEL REGLAMENTO DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS ESTÁ REFERIDO A LA “BASE IMPONIBLE” O “BASE DE CÁLCULO” DE LOS IMPUESTOS ADUANEROS “AD VALOREM” A LA IMPORTACIÓN,⁶¹ A DIFERENCIA DEL ARTÍCULO 86 DE LA LEY, QUE REGULA EL “ELEMENTO TEMPORAL” O “DEVENGO” DEL “HECHO IMPONIBLE”**. Este último está referido a la **FECHA A PARTIR DE LA CUAL, SURGE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO ADUANERO**, mientras que el artículo 239 de su Reglamento tiene

⁶¹ En sentencia del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso-Tributario de fecha 19-6-97 (tomada de www.microjuris.com/) se señala que “Para la determinación del Valor Normal de las mercancías en aduanas y la **determinación de la base imponible según lo estipulado en los artículos 235 al 239 ambos inclusive del Reglamento**, y a los efectos de tomar en cuenta los elementos del Valor Normal estipulado en el artículo 240, dicho cuerpo normativo establece ciertos supuestos o requisitos” (negritas nuestras).

que ver con la **FECHA EN LA CUAL DEBE HACERSE LA CONVERSIÓN MONETARIA DE MONEDA EXTRANJERA A BOLÍVARES, A FIN DE DETERMINAR : EL PRECIO NORMAL = VALOR NORMAL (DE LA MERCANCÍA) = BASE IMPONIBLE**. Por lo tanto, si las normas **in commento** están referidas a elementos **DISTINTOS** de la obligación tributaria, **NO CABE PLANTEARSE SI EXISTE CONTRADICCIÓN ENTRE EL ARTÍCULO 86 DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS Y EL 239 DE SU REGLAMENTO. NO HAY UNA ALTERACIÓN DEL ESPÍRITU, PROPÓSITO Y RAZÓN DEL ARTÍCULO 86 DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS POR PARTE DEL ARTÍCULO 239 DE SU REGLAMENTO. NO ES NECESARIO APLICAR EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA DE LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 2° DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, A LOS FINES DE DETERMINAR CUÁL DE ELLOS ES EL “ELEMENTO TEMPORAL” O “DEVENGO” DEL “HECHO IMPONIBLE”, PUES ÉSTE ES ÚNICAMENTE EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 86 DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS.**

Asimismo, no viene al caso plantearse si existe una diferencia entre la “zona primaria de cualquier aduana nacional” a que se refiere el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas, y el “lugar venezolano de destino” mencionado en el artículo 239 de su Reglamento, ya que **CUANDO SE TRATA DE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS, AL LLEGAR ÉSTAS POR PRIMERA VEZ A UNA “ZONA ADUANERA”⁶² EN TERRITORIO VENEZOLANO, Y ESTA ÚLTIMA ES LA SEÑALADA EN EL “CONOCIMIENTO DE EMBARQUE”, LA “ZONA PRIMARIA DE ADUANA” Y EL “LUGAR VENEZOLANO DE DESTINO” SON EL MISMO LUGAR.**

Una situación algo más compleja ocurre cuando se trata de mercancías en “tránsito”, en la cual, éstas llegan a una primera aduana en

⁶² “Zona aduanera” y “zona primaria de aduana” son un mismo concepto. De conformidad con el artículo 1° del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, “zona aduanera” es el “Área de la circunscripción aduanera integrada por las respectivas oficinas, patios, zonas de depósitos, almacenes, atracaderos, fondeaderos, pistas de aterrizaje, avanzadas y en general por los lugares donde los vehículos o medios de transporte realizan operaciones inmediatas y conexas con la carga y descarga y donde las mercancías que no hayan sido objeto de desaduanamiento quedan depositadas”. “Zona primaria”, de conformidad con la citada disposición, es la misma “zona aduanera”.

territorio venezolano, denominada “aduana de partida”, para dirigirse a una segunda o última aduana, denominada “aduana de destino”, pudiendo eventualmente transitar por una aduana intermedia, denominada “aduana de paso”.⁶³ En este supuesto, y salvo que las autoridades aduaneras ordenen el “reconocimiento” de las mercancías en tránsito, o el importador o consignatario manifieste (en la aduana de partida) su voluntad de nacionalizarlas, de conformidad con los artículos 42 y 43 de la Ley Orgánica de Aduanas, **EL “HECHO IMPONIBLE” DEL IMPUESTO A LA IMPORTACIÓN NO NACE EN LA ADUANA DE PARTIDA SINO EN LA DE DESTINO.**⁶⁴ **De hecho, EL IMPORTADOR NI SIQUIERA TIENE QUE PRESENTAR LA “DECLARACIÓN DE**

⁶³ El artículo 117 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas señala que “(...) se entiende por aduana de partida, la oficina aduanera por donde comienza la operación de tránsito aduanero; por aduana de paso, toda oficina aduanera por donde transiten las mercancías en el curso de la operación de tránsito aduanero; y por aduana de destino, la operación aduanera donde termina la operación de tránsito”.

⁶⁴ En todo caso, lo que puede haber es el impuesto aduanero al tránsito. En efecto, de conformidad con el artículo 82 de la Ley Orgánica de Aduanas, también el “tránsito” - aparte de la “importación” y la “exportación” - constituye “hecho imponible” del impuesto aduanero. De acuerdo con el artículo 83 **ejusdem** y 229 del Reglamento, ese impuesto por concepto de “tránsito” está previsto en el Arancel de Aduanas, al igual que los impuestos por “importación” y “exportación”, y también puede consistir en el pago de impuestos **ad valorem**, específicos o mixtos. Ahora bien, el Arancel de Aduanas vigente (Gaceta Oficial N° 5.039 Extraordinario del 9 de febrero de 1996) señala en su artículo 11 lo siguiente (negritas nuestras):

“Las mercancías de exportación y de **tránsito** se declararán con el mismo código y descripción indicados en el artículo 21 y **sus impuestos serán los que determine el Ministerio de Hacienda.**

El régimen legal para las mercancías de tránsito será el establecido en el Arancel de Aduanas y para las mercancías de exportación el que determine el Ejecutivo Nacional”

Aparte del impuesto al tránsito, el consignatario está obligado al pago de los siguientes conceptos:

- “Tasa de almacenaje” por las mercancías de tránsito que hubiesen sido desembarcadas en lugares habilitados para el comercio exterior (artículo 29, literal “h” del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas).

- “Habilitación” por custodia de transporte, si éste se realiza en vehículos abiertos (artículo 76, Párrafo Único del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, en concordancia con el artículo 48, Párrafo Único **ejusdem**).

Por otra parte, el consignatario deberá presentar garantía a fin de asegurar la salida de los efectos hacia su lugar de destino (artículo 45 de la Ley Orgánica de Aduanas).

ADUANA” EN LA OFICINA ADUANERA DE PARTIDA, SINO EN LA DE DESTINO, de conformidad con el artículo 126 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas,⁶⁵ y además, los funcionarios aduaneros no tienen que practicar, en principio, el “reconocimiento” de las mercancías en tránsito, según se prevé en el artículo 75 ejusdem.⁶⁶ Esto se explica por la sencilla razón de que **LA OPERACIÓN QUE SE REALIZA EN LA “ADUANA DE PARTIDA” ES SIMPLEMENTE DE “TRÁNSITO”, Y NO DE “IMPORTACIÓN”**.

Por otra parte, no puede interpretarse la expresión “cualquier aduana nacional” (énfasis nuestro) a que se refiere el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas, en el sentido de que es indiferente la aduana a la que llegue la mercancía para causar el impuesto a la importación, o que basta que la mercancía llegue a la aduana de partida para que se produzca el hecho imponible de dicho impuesto, aún si la mercancía está sólo en tránsito. No tendría sentido entonces que la Ley hable de manera diferenciada, de impuesto por importación, exportación y tránsito, y prevea –junto con el Reglamento– un tratamiento específico para el “tránsito”. **Cuando se habla de “cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación”** (énfasis nuestro), debe entenderse que se trata de la operación específica y concreta que va a realizar in **actu** el importador o consignatario, en el caso del impuesto a la importación, y no a operaciones in **abstracto** (importación, exportación o tránsito) que eventual y potencialmente pueden llevarse a cabo. En consecuencia, e independiente de que el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas hable de “zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación”, en el caso de la importación, esa “zona primaria” es el lugar de destino, pues si sólo es una aduana de partida o de paso, lo que se puede causar es un impuesto al tránsito.

⁶⁵ En todo caso, el interesado en realizar la operación de tránsito aduanero deberá entregar en la aduana de entrada, al llegar las mercancías, la “declaración de tránsito aduanero”, en la cual se indicará la ruta que deberá seguir el transporte respectivo (artículos 74 y 124 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas).

⁶⁶ En esta norma se señala lo siguiente:

“Las mercancías objeto de las operaciones a que se refiere esta Sección, no estarán sujetas a reconocimiento, salvo que haya indicios de irregularidad. Los funcionarios aduaneros se limitarán a controlar los precintos aduaneros y a otras medidas de garantía, en los puntos de entrada y salida”.

Por último, vale la pena señalar que el artículo 4°, aparte único del Decreto N° 76 del 12 de marzo de 1989 (Gaceta Oficial N° 34.177 del 13 de marzo de 1989), mencionado en el Memorándum de la referencia, y mediante el cual se eliminó el Régimen de Cambio Diferencial (RECADÍ) está referido igualmente a la “base imponible” de los impuestos aduaneros ad valorem de las mercancías que hubiesen ingresado al “lugar venezolano de destino habilitado para la importación”, antes de la entrada en vigencia de dicho Decreto. Este instrumento jurídico -que además era un Decreto-Ley, por haber sido dictado con fundamento en la restricción de la garantía económica de acuerdo con la anterior Constitución- nada preveía en relación con el “hecho imponible” de estos impuestos, por lo que evidentemente, el “elemento temporal” o “devengo” debía regirse por lo previsto en el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas.

Conclusión:

A partir de las consideraciones precedentes podemos concluir lo siguiente :

1. En cuanto a la cuestión de fondo planteada, podemos señalar que el “elemento temporal” o “devengo” del “hecho imponible” de los impuestos aduaneros es el previsto en el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas. El artículo 239 está referido, en cambio a la “base imponible” de los impuestos aduaneros ad valorem, por lo que no tiene sentido plantear una contradicción entre estas dos normas a partir de aplicar el principio de jerarquía de las fuentes del Derecho Tributario. Aparte de esto, en el caso del impuesto a la importación, la “zona primaria de aduana” de que habla el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas es el lugar de destino de la mercancía.
2. En cuanto a las cuestiones colaterales debemos ratificar lo expuesto en nuestro Memorándum N° 05-01-0629 del 23-5-2000 en los siguientes puntos:
 - En cuanto a la existencia de potestades exorbitantes del Poder Ejecutivo en materia de tributos aduaneros, pues se trata de facultades que normalmente no tiene en relación con los demás tributos.

- La rigidez con que se regula el principio de legalidad tributaria en el Código Orgánico Tributario es atenuada en materia de tributos aduaneros: dicha atenuación constituye además una regla universal.
- En virtud de la aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario en materia de tributos aduaneros, y en razón de la previsión expresa de la Ley Orgánica de Aduanas en lo que se refiere a los elementos del tributo aduanero, no es aplicable a éstos lo previsto en el artículo 4°, numeral 1 del mencionado Código.
- Independientemente de los inconvenientes que se presenten desde el punto de vista del Derecho Constitucional Tributario, lo cierto es que existen razones para dar un tratamiento especial a los tributos aduaneros: la finalidad extrafiscal de éstos, especialmente los impuestos, su utilización como instrumento de política comercial exterior, y la necesidad de adoptar medidas urgentes sin necesidad de esperar una autorización del Poder Legislativo.

Dictamen N° 04-02-03 del 17 de enero de 2001.

DERECHO CONSTITUCIONAL

Posibilidad de que la Contraloría General de la República aplique directamente los artículos 316 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 25 ejusdem, ante la presunta inconstitucionalidad del artículo 87, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999. Control de la constitucionalidad. Interpretación del artículo 334 de la Constitución emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

En acatamiento al fallo, de carácter vinculante, dictado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 25-05-2001, con miras a unificar la interpretación sobre el artículo 334 de la vigente Constitución, no resulta posible para este Organismo Contralor desaplicar una norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta partiendo de la premisa de su presunta inconstitucionalidad y fundándose en principios constitucionales en materia tributaria consagrados en los artículos 316 y 317 de la Carta Magna, ya que incurriría en ejercer el control de la constitucionalidad y, por ende, invadiría una función reservada exclusivamente a los órganos jurisdiccionales.

VER: DERECHO TRIBUTARIO: Posibilidad de que la Contraloría General de la República aplique directamente los artículos 316 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 25 ejusdem, ante la presunta inconstitucionalidad del artículo 87, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999.

Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre de 2001.

DERECHO TRIBUTARIO

Determinar si el Impuesto al Valor Agregado debe tomarse en cuenta para establecer el monto de la licitación.

El impuesto al valor agregado (IVA) forma parte del monto de la contratación, por lo que debe ser tomado en consideración a los fines del inicio de los procedimientos de selección de contratistas previstos en la Ley de Licitaciones.

Dictamen N° 04-02-14 del 22 de mayo de 2001.

Análisis del asunto:

El artículo 42 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (G.O. N° 37.002 del 28-7-2000) prevé:

“El impuesto soportado o pagado por los contribuyentes no constituye un elemento de costo de los bienes y servicios adquiridos o utilizados, salvo cuando se trate de contribuyentes ocasionales, o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fueren deducibles al determinar el impuesto establecido en esta Ley”.

De esta disposición legal se desprende claramente que el impuesto al valor agregado (en lo sucesivo IVA), no constituye un elemento de costo de los bienes y servicios adquiridos o utilizados, cuando se trata de contribuyentes ordinarios, y si lo es en el caso de los contribuyentes ocasionales y de aquellos contribuyentes ordinarios cuyos créditos fiscales no pudieren ser deducidos en el momento de determinar el monto del impuesto a pagar.

Esta previsión según la cual el impuesto al valor agregado no forma parte del costo, en el caso de los contribuyentes ordinarios, obedece a la trasladabilidad del tributo, característica de este tipo de impuesto indirecto, ya que dichos contribuyentes generalmente podrán deducir el impuesto soportado.¹

¹ La Ley del IVA define a los contribuyentes ordinarios como “los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imposables de conformidad con el artículo 3 de esta Ley. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas” (art. 5).

Acerca de la deducción de este tributo, explica el autor español José Juan Ferreiro Lapatza² lo siguiente:

“La deducción del IVA soportado –señala Clavijo– constituye el núcleo fundamental del mecanismo de aplicación de este impuesto. La neutralidad, en relación con los agentes económicos que intervienen en el proceso producción-consumo, que es una de las características más importantes del IVA, se alcanza, justamente, a través de este mecanismo de la deducción de la cuota, mecanismo que, como es sabido, se define, porque de la suma de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones sujetas realizadas por el sujeto pasivo, se resta la suma de las cuotas soportadas, es decir, que le han sido repercutidas en las adquisiciones realizadas por el mismo. Así lo dispone el artículo 92 de la Ley, según el cual, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. El derecho a la deducción sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen, en general y dejando a salvo las excepciones, en la realización de operaciones sujetas y no exentas del impuesto.

Por nuestra parte, hemos de añadir que, para nosotros, la Ley del IVA configura el derecho a la deducción como un derecho de crédito del sujeto pasivo frente a la Administración que ha de hacerse efectivo, de modo necesario, mediante compensación con las cuotas a ingresar. Sólo cuando las cuotas a ingresar sean inferiores al IVA

² Ferreiro Lapatza, José Juan. “Curso de Derecho Financiero Español”. Marcial Pons Edic. Jurídicas y Sociales S.S. Madrid. 1996. Págs. 270-271.

soportado y deducible el sujeto pasivo puede exigir, en los términos fijados por la Ley, el pago de la diferencia a su favor o, en su caso, si no hay cuota a compensar, la devolución pura y simple del IVA soportado”.

Pues bien, la posibilidad que tienen los contribuyentes ordinarios de trasladar el impuesto a los adquirentes de bienes y a los receptores de servicios, así como de deducir el impuesto soportado, justifica que se haya establecido una disposición que excluya el tributo del costo del bien o servicio de que se trate. Tal precisión resultaba necesaria, a los efectos de este impuesto, si tenemos en cuenta que desde un punto de vista estrictamente económico los impuestos forman parte del costo, son considerados costos indirectos para el vendedor del bien o el prestador del servicio.

Cabe señalar que tan aceptado es, desde un punto de vista económico, que los impuestos integran el costo para quien vende el bien o para quien presta el servicio, que el legislador del IVA así lo prevé, en los casos en que se trate de contribuyentes ocasionales y ordinarios que no puedan deducir el impuesto, con lo cual el IVA, en estos casos, debe considerarse que forma parte del precio definitivo que pagó ese contribuyente.

Para una mejor comprensión de lo afirmado acerca de que los impuestos forman parte del costo, podemos citar algunas definiciones económicas de interés:

“Costes de producción (...) Costes del proceso de fabricación de un producto, incluyendo el coste de las materias primas, mano de obra y gastos indirectos o de fábrica. (...)

Costes del período. (...) Costes directos o indirectos que se producen al realizarse una operación o al mantener en funcionamiento una máquina. Estos costes incluyen salarios, rentas e impuestos”.³

³ Diccionario de Administración y Finanzas. Biblioteca Master Centrum. J.M. Rosenberg. Grupo Editorial Océano. Barcelona. España. Págs. 104-105.

“Costo (o cargo, o gasto) del período (...) Cualquier erogación asignada a gastos sobre una base de tiempo, más bien que sobre la base de rendimiento de servicio, aun cuando en la mayoría de los casos las dos bases coinciden: la renta, los intereses, los impuestos prediales y el impuesto sobre la renta, pueden citarse como ejemplos...”⁴

“Costo (o gasto) fijo: (...) Gasto de operación, o gasto de las operaciones como clase, que no varía en relación con el volumen de negocios. Ejemplos: los intereses sobre bonos; la renta; los impuestos sobre bienes; la depreciación (algunas veces en parte); las cantidades mínimas de gastos de venta y gastos generales de fabricación.”⁵

No obstante, debe señalarse que si bien estas definiciones se orientan a considerar los impuestos como elementos que integran el costo, la previsión particular que ha sido establecida para los contribuyentes ordinarios, a los efectos del IVA, se justifica -como ya lo señalamos- por su obligatoria trasladabilidad. Es la naturaleza particular del IVA la que explica la existencia de una previsión que excluya el impuesto del costo, como la prevista en el artículo 42 de la Ley que establece el impuesto al valor agregado, por lo que tal previsión es aplicable sólo a los efectos de la determinación de dicho impuesto.

Sin embargo, cuando de lo que se trata es de determinar cuál es el monto que debe tomarse en cuenta a los fines de seguir un determinado procedimiento de selección de contratistas, para tal determinación no puede partirse de la naturaleza de los tributos que se pueden causar con motivo de la contratación, del tipo de contribuyente que resulte ser el contratista, de los elementos que se incluyen para el cálculo del tributo, pues todos estos son conceptos tributarios que sirven para precisar al obligado tributario, mas no para determinar el tipo de procedimiento de selección de contratistas aplicable. Por ello, creemos que para precisar cuáles serían los elementos cuantitativos que deben to-

⁴ Diccionario para Contadores. Eric L Hohler. Unión Tipográfica Edit Hispano-Americana S.A. México. 1979. Pág. 142.

⁵ Diccionario para Contadores. op. cit. Pág. 148.

marse para establecer el procedimiento de selección de contratistas, resulta necesario examinar lo que al efecto dispongan las normas especiales sobre la materia previstas en la Ley de Licitaciones.

Al examinar el contenido de la Ley de Licitaciones,⁶ se observa que en el Capítulo IV “De los Procedimientos de Licitación y Adjudicación Directa”, los artículos 76, 77 y 80 establecen:

“Se procederá por licitación general o licitación anunciada internacionalmente:

1° En el caso de adquisición de bienes o contratación de servicios, **si el contrato a ser otorgado es por un monto estimado** superior a diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.); y

2° En el caso de construcción de obras, **si el contrato a ser otorgado es por un monto estimado** superior a veinte mil unidades tributarias (20.000 U.T)” (resaltado nuestro).

“Podrá procederse por licitación selectiva, licitación general o licitación anunciada internacionalmente:

1° En el caso de la adquisición de bienes o contratación de servicios, **si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado** desde mil unidades tributarias (1.000 U.T.) y hasta diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.); y

2° En el caso de construcción de obras, **si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado** superior a siete mil unidades tributarias (7.000 U.T.) y hasta veinte mil unidades tributarias (20.000 U.T)” (resaltado nuestro).

“Se podrá proceder por licitación general, licitación selectiva, licitación anunciada internacionalmente o adjudicación directa:

1° En el caso de adquisición de bienes o contratación de servicios, **si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado** de hasta mil unidades tributarias (1.000 U.T.);

⁶ Gaceta Oficial N° 37.097 del 12 de diciembre de 2000.

2° En el caso de construcción de obras, **si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado** de hasta siete mil unidades tributarias (7.000 U.T); y

3° Si la ejecución de la obra, el suministro de los bienes o la prestación del servicio se encomienda a un organismo del sector público (resaltado nuestro).

Las disposiciones transcritas, que establecen los límites mínimo y máximo para adoptar un determinado procedimiento de selección de contratistas, utilizan expresiones como las arriba resaltadas que nos orientan acerca de los elementos que conformarían ese “monto” o “precio” del contrato. Obsérvese que el artículo 76 expresa: “el contrato a ser otorgado es por un monto estimado”; por su parte, el artículo 77 indica “si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado”. En iguales términos se refiere el artículo 80.

Ahora bien, ese “monto” o “precio” del contrato encierra, en nuestro criterio, una noción amplia, pues de lo que se trata es de utilizar una expresión que permita incluir todos los componentes necesarios para poner a disposición del ente contratante la obra, los bienes o el servicio. Es lógico que quien paga el precio, en este caso el ente contratante, requiere que en el contrato se contemple el monto total estimado de lo que debe pagar para disponer del bien o del servicio.

Este razonamiento nos conduce a sostener que el problema planteado a esta Dirección no puede resolverse, como antes se asomara, en atención a la cualidad de contribuyentes de los sujetos que intervienen en la relación económica, sino, con fundamento en su condición de sujetos económicos que pretenden vincularse en una relación regulada por una normativa especial como es la prevista en la Ley de Licitaciones y, particularmente, desde la óptica del sujeto obligado al pago del precio (el ente público), sin perjuicio, claro está, del cumplimiento de las normas tributarias.

Visto así, el “**monto**” del contrato o el “**precio**” del contrato -expresiones ambas que se derivan de las disposiciones supra mencionadas- deberá entenderse como la suma estimada de todas las inversiones necesarias para que el bien, la obra o el servicio ingrese efectivamente en el patrimonio del ente, suma que deberá incluir lo correspondiente al impuesto al valor agregado. En efecto, dado que el ente contratante

es quien debe pagar el precio, lógicamente que para él precio será todo lo que pague para poder obtener la libre disposición del bien o del servicio, de allí que el legislador haya utilizado los términos “monto” y “precio” del contrato.

A este respecto, resulta conveniente señalar que, en términos económicos, precio es la “Suma de dinero a pagar al vendedor a cambio de recibir unos determinados bienes o servicios. **Aquí precio no es lo que pide el vendedor, sino la suma realmente pagada en la transacción**”.⁷ Del mismo modo, en términos jurídicos, se afirma: “Desde el punto de vista jurídico, dicese de la prestación consistente en numerario o en valores de inmediata o fácil realización que un contratante da o promete, por conmutación de la cosa, servicio o derecho que adquiere”.⁸ Como se advierte en estas definiciones la solución del asunto consultado se orienta a la necesaria inclusión del impuesto al valor agregado en el monto de la licitación.

Así mismo, debe tenerse en cuenta que las sociedades mercantiles del Estado y demás entes descentralizados funcionalmente, como es el caso de Hidrocapital, se rigen por las normas de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.⁹ Estos entes públicos imputan a su presupuesto los gastos relacionados con los contratos que celebren, de tal forma que el impuesto al valor agregado debe estar incluido en el monto de la contratación, pues es la suma total por la cual se compromete el ente público. El impuesto debe ser pagado, precisamente, con cargo a ese presupuesto.

Conclusión:

El impuesto al valor agregado (IVA) forma parte del monto de la contratación, por lo que debe ser tomado en consideración a los fines del inicio de los procedimientos de selección de contratistas previstos en la Ley de Licitaciones.

Dictamen N° 04-02-14 del 22 de mayo de 2001.

⁷ Rosenberg, J.M. “Diccionario de Administración y Finanzas”. Biblioteca Master Centrum. Grupo Editorial Océano. España. p. 317.

⁸ Enciclopedia Jurídica Opus. Tomo VI. Edic. Libra. Caracas. 1995. p.422.

⁹ Gaceta Oficial N° 37.029 del 5 de septiembre de 2000. Ver el artículo 66.

Gravabilidad o no con el impuesto sobre la renta, de las ganancias obtenidas como resultado de las operaciones de compra-venta de Bonos Brady en el mercado secundario nacional, específicamente bajo el imperio de la Ley del año 1995. Alcance de la exención tributaria consagrada en la denominada “Ley de Refinanciamiento”.

Del examen de la exención tributaria contenida en el artículo 12 de la llamada “Ley de Refinanciamiento”, con exclusiva referencia a la operación de crédito público consistente en la emisión y colocación de los denominados bonos Brady, se interpreta que las eventuales ganancias de capital que reciba un tenedor de bonos Brady por operaciones distintas a las autorizadas por dicha Ley no está amparada por la exención tributaria allí consagrada. Por consiguiente, un cambio de valor del patrimonio durante un período determinado, que viene comprendido por el mayor valor -diferencia positiva- que el bono experimente con motivo de las operaciones de compra-venta que se realizan en el mercado abierto o mercado secundario, con personas o entes distintos a la República o al Banco Central de Venezuela, no estaría exenta de tributación de conformidad con la “Ley de Refinanciamiento”, ya que tanto el nuevo inversionista o adquirente del bono como esas posteriores operaciones de mercado abierto resultan totalmente ajenas a la operación de crédito público originaria o a las permitidas por la Ley de Refinanciamiento.

Por último, un eventual enriquecimiento de los tenedores de bonos Brady con ocasión de operaciones de compra-venta de los mismos en el mercado bursátil venezolano, en las que los compradores no sean la República o el Banco Central de Venezuela, si puede resultar gravable de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para 1995 (G.O. N° 4.727 Ext. del 27-05-1994). Ello, en atención a los principios de la territorialidad y de la llamada “equivalencia de las causas o condiciones” contemplados en dicha Ley (artículos 1° y 4°), conforme a los cuales se requiere que al menos una de las causas del enriquecimiento ocurra en Venezuela para que el mismo se repunte como territorial y, por ende, gravable con ese impuesto.

Memorándum N° 04-02-161 del 3 de julio de 2001.

A.- Consideraciones preliminares:

Como punto de partida del análisis del planteamiento formulado, consideramos pertinente hacer algunas breves consideraciones generales en torno a la operación de emisión y colocación de los bonos de la

deuda pública y al tema de la interpretación de las normas tributarias. En este orden de ideas, tenemos:

La emisión y colocación de títulos constitutivos de empréstitos por parte de la República constituye la operación de crédito público por “autonomasia”, y a pesar de que no existe unanimidad en la doctrina en torno a su naturaleza jurídica, en donde tradicionalmente se contraponen la tesis del empréstito como acto de soberanía frente a la tesis del empréstito como contrato de préstamo, en todo caso se define a dicha operación como aquella mediante la cual “el Estado recurre al mercado interno o externo en demanda de fondos, con la promesa de reembolsar el capital en diferentes formas y términos y de pagar determinado interés” (véase Villegas, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Edic. Depalma. Buenos Aires. 1994. p.768).

De allí que la emisión y colocación de títulos valores en masa (obligaciones) como instrumento de obtención de recursos, es fuente de deuda pública y es una de las formas en que el Estado interviene en el mercado de capitales, siendo que en ese proceso se distinguen varias fases, como son: la autorización legislativa, la emisión propiamente dicha (acto de creación de los títulos), la colocación de los títulos –negociación con las personas naturales o jurídicas interesadas en adquirirlos– y la extinción del empréstito.

En nuestro marco constitucional –tanto en el vigente como en su predecesor–, el principio de la legalidad se mantiene en el campo de las operaciones de crédito público como una regla constante, manifestándose en la necesaria existencia de una ley especial emanada del órgano legislativo que autorice al Poder Ejecutivo a emitir deuda. En tal virtud, sin lugar a dudas esa ley autorizatoria fija unas pautas de carácter normativo al Estado- Administrador, a las cuales debe sujetarse en la emisión y colocación de los títulos representativos de deuda pública, y ella junto a los demás instrumentos concernientes a la operación en concreto de que se trate (Decretos, resoluciones, convenios) conforman una regulación que disciplina la relación jurídica que surge entre el Estado-Administrador con los particulares suscriptores de los títulos.

Desde el punto de vista de su régimen sustantivo, los bonos de la deuda pública constituyen bienes muebles y, más específicamente, una especie dentro del género de los títulos-valores, sometidos por tanto a

la disciplina propia de estos últimos en lo que atañe a su transmisibilidad, dada la movilidad que los caracteriza. De esta forma, en calidad de bienes muebles se introducen al tráfico jurídico y sus tenedores, en principio, pueden realizar cualesquiera de los actos propios del derecho de propiedad.

Resulta oportuno señalar, que en materia de bonos de la deuda pública se presenta como una práctica de uso muy frecuente, que el Estado-emisor ofrezca a los posibles tenedores de los bonos una serie de ventajas o beneficios fiscales como incentivo para lograr su colocación, razón por la cual ordinariamente en la ley que autoriza la operación de crédito público encontramos previsiones de este tipo, sobre todo exenciones tributarias. Ello, en atención al principio de la legalidad tributaria –también de consagración constitucional– conforme al cual sólo la ley puede conceder exenciones u otros beneficios tributarios.

Por otra parte, como quiera que la realización de estas operaciones de crédito público conlleva la intervención del Estado emisor en el mercado de capitales, conviene precisar que la expresión “mercado de capitales” identifica un sector del mercado de crédito constituido por la oferta y demanda de recursos para la inversión, siendo que a su vez éste se divide en mercado primario o de emisión –transacciones iniciales de valores recién emitidos– y mercado secundario –intercambio de valores ya en circulación– (véase Morles Hernández, Alfredo. “El Régimen Legal del Mercado de Capitales”. U.C.A.B. Caracas. 1979. p. 21).

Finalmente, en atención a que en definitiva el objeto de la consulta se circunscribe a determinar el sentido y alcance de una norma jurídica que concede una exención, esto es, una dispensa del cumplimiento de obligaciones tributarias otorgada por Ley, a tales efectos debe tenerse presente que el artículo 6° del Código Orgánico Tributario dispone lo siguiente:

“Artículo 6°. -Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas.

La disposición precedente es también aplicable a las exenciones, exoneraciones y otros beneficios.”

En relación con los principios y reglas conforme a los cuales se desenvuelve el proceso de hermenéutica jurídica, en primer lugar debemos mencionar los prescritos en el artículo 4° del Código Civil, esto es, el método literal o de las palabras y el método subjetivo o de la intención del legislador. Luego, podemos señalar al método histórico, que investiga los antecedentes, el lógico-sistemático e incluso el de la realidad económica, de particular aplicación en el Derecho Tributario.

En todo caso, en materia de interpretación de la ley la doctrina y jurisprudencia patria ha sido conteste en admitir la utilización de los elementos gramatical y lógico sistemático para buscar el sentido unívoco de la regla de derecho, y en rechazar la posibilidad de que la interpretación se efectúe en forma aislada, es decir, fuera del contexto del instrumento legal del que forma parte así como del resto del ordenamiento jurídico.

B.- Gravabilidad de los Bonos Brady

Sentado lo anterior, la respuesta al asunto consultado necesariamente debe partir de un examen global del marco normativo que fija las reglas de la emisión y colocación de los “Bonos Brady”, máxime cuando en materia de exenciones tributarias es la ley la que determina los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia. En este sentido, se observa:

Los llamados “Bonos Brady” –nombre con el que se les conoce popularmente y que se le debe al Secretario del Tesoro Americano– son títulos-valores representativos de deuda pública externa nacional, cuya emisión fue ordenada por el Decreto N° 1.317 del 03-12-90 (G.O. N° 34.607 del 03-12-90), con fundamento en la Ley Especial de Carácter Orgánico que Autoriza al Ejecutivo Nacional para Realizar Operaciones de Crédito Público destinadas a Refinanciar Deuda Pública Externa (G.O. N° 34.558 del 21-09-90), en adelante “Ley de Refinanciamiento”.

Cabe recordar que estos bonos surgieron en el Plan Financiero de 1990, con ocasión de una situación económica bastante crítica por la que atravesó Venezuela, cuando se vio a un paso de incumplir los pagos correspondientes a su deuda externa con numerosos bancos internacionales.

Precisamente, dentro del marco de las operaciones para refinanciar o reestructurar la Deuda Pública Externa existente al 28- 02-1990, la

supracitada “Ley de Refinanciamiento” autorizó al Ejecutivo Nacional para que en un plazo de cinco (5) años contados a partir de su promulgación, llegara a diversos acuerdos con la parte acreedora, representada fundamentalmente por la banca comercial internacional, acuerdos estos que en su mayoría estaban orientados a la conversión de la deuda (artículo 3°).

En este contexto, en el artículo 4° de la Ley en referencia, se le permitió al Ejecutivo Nacional contratar créditos nuevos con instituciones financieras nacionales, extranjeras o internacionales, y se le autorizó para emitir y colocar títulos de la Deuda Pública Nacional denominados en divisas, a objeto de obtener fondos para: a) adquirir créditos correspondientes a la deuda pública relacionada en el artículo 2° de dicha Ley; b) adquirir los títulos de crédito u obligaciones que se emitiesen u originasen de los acuerdos anteriormente aludidos (artículo 3°); c) constituir depósitos para garantizar operaciones de reducción de deuda o de su servicio; d) adquirir títulos destinados al otorgamiento de garantías para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los acuerdos de refinanciamiento referidos; e) servir la deuda pública externa contratada antes del 28-02-1990 o que se originase de las disposiciones de esa Ley de Refinanciamiento; f) sufragar gastos financieros de las operaciones autorizadas en esa Ley; g) atender otros fines que el Congreso autorizara por ley especial, a solicitud del Ejecutivo.

Asimismo, en el artículo 11 (letra c) de la susodicha “Ley de Refinanciamiento” se autorizó al Banco Central de Venezuela para realizar una serie de operaciones, entre las que destaca, emitir bonos para ser canjeados por los emitidos por la República (artículo 11, literal c).

Las características generales de los bonos a emitirse a tenor de la Ley en comento están preceptuados en su artículo 5° así:

“Artículo 5°. Los bonos emitidos de conformidad con la presente Ley podrán ser nominativos o al portador, colocados a su valor par, con descuento o con prima; rescatados antes de su vencimiento mediante sorteo o adquisición en el mercado o la combinación de ambos sistemas. De ser al portador podrán ser inscritos en cualquier Bolsa de Valores en Venezuela o en el exterior y utilizados a su vencimiento para el pago de cualquier tributo nacional”.

De la norma antes transcrita vale la pena resaltar dos aspectos, cuales son: la posibilidad de intervención del ente público emisor en el mercado secundario de valores para readquirir los bonos (rescate anticipado), así como la posibilidad de que los bonos tengan a favor de sus tenedores un poder liberatorio, mediante su empleo para el pago de tributos nacionales “al vencimiento”.

Con base en los parámetros contenidos en la “Ley de Re-financiamiento” fue dictado el Decreto N° 1.317 del 03-12-90, el cual ordenó la emisión de los llamados “Bonos Brady” bajo cinco modalidades, con sus respectivas características, cuales son: bonos a la Par, de Descuento, de Reducción Temporal de Intereses, de Conversión y de Dinero Nuevo.

Aun cuando en la consulta no se hace particular alusión a una modalidad de bono Brady, a todo evento, de una manera genérica se puede mencionar que en el Decreto de emisión se establecen, entre otras condiciones de los bonos, las siguientes: producción de intereses; “Comisiones de Pronta Participación a los adquirentes” y “Mecanismos de Recuperación del Valor” para algunas modalidades de bonos (Obligaciones separables y negociables que ofrecen al tenedor el derecho a recibir dos veces al año determinada cantidad), Descuento en el Canje en la modalidad “Bonos a Descuento”.

Asimismo, resulta oportuno destacar lo dispuesto en los artículos 34 y 37 del Decreto en cuestión, ubicados en el Título VI “Disposiciones Generales”. Concretamente en el artículo 34, se preceptúa que las demás características de los Bonos Brady serían determinadas en los documentos contractuales a suscribirse con las instituciones financieras, en los cuales también se establecerían las Bolsas de Valores en las que se registrarían los Bonos, y los demás requisitos y condiciones que fuesen procedentes.

Ahora bien, aunque no se cuenta con dato alguno en relación con los convenios a que alude el citado artículo 34, es conveniente mencionar que en un trabajo titulado “Gravabilidad de los enriquecimientos generados por los bonos Brady” de Tatiana Righettini T. y Virginia Gutiérrez, encontramos lo siguiente en torno a ellos:

“...los distintos convenios de suscripción realizados por la República de Venezuela, para cada uno de los bonos,

disponen en forma expresa que cualquier pago efectuado por la República o por el Banco Central de Venezuela será efectuado libre de cualquier tributo, cargo o deducción.” (Véase en Revista Venezolana de Ciencias Tributarias “Tributum”. Universidad Católica del Táchira. N° III. Julio 1997. San Cristóbal. Venezuela. pp. 135-147)

Por su parte, el artículo 37 del Decreto de emisión se caracteriza por acoger expresamente la posibilidad de utilización de los bonos a su vencimiento para el pago de cualquier tributo nacional, así como la modalidad de rescate anticipado según se establezca en los respectivos convenios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5° la “Ley de Refinanciamiento”.

Delineadas en términos generales las bases normativas correspondientes a la emisión y colocación de los Bonos Brady, de seguidas pasamos a analizar -dentro de su contexto- el artículo 12 de la “Ley de Refinanciamiento”, el cual dispone:

“El capital, los intereses y las demás remuneraciones que reciban los acreedores por las operaciones autorizadas en esta Ley, y por las que realice el Banco Central de Venezuela en relación con las mismas, quedan exentos de tributos nacionales, inclusive de los establecidos en la Ley de Timbre Fiscal.

Los titulares de la exención no tendrán obligación de declarar los correspondientes ingresos. La exención aquí otorgada estará vigente hasta tanto se paguen totalmente las deudas determinadas en el artículo 2° o las obligaciones que las sustituyan”.

En lo que concierne a la búsqueda de la intención del legislador, hallamos que la norma transcrita se corresponde con el artículo 14 del proyecto original de la “Ley de Refinanciamiento” presentado por el Ejecutivo Nacional al extinto Congreso de la República, el cual no sufrió alteraciones en su redacción durante las discusiones requeridas para la formación de la mencionada Ley, y según lo expresado en la correspondiente Exposición de Motivos “Esta norma consagra una exención tributaria que se extiende específicamente, por exigirlo así la Ley especial de la materia, a los impuestos instrumentales”.

Al respecto, conviene no perder de vista que de acuerdo con lo establecido en el artículo 47 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional: “Los impuestos instrumentales que cause el otorgamiento de los contratos celebrados por el Ejecutivo Nacional, así como los causados por cualquier documento donde conste una acreencia contra el Ejecutivo, serán siempre por cuenta del contratista o del acreedor, respectivamente”. De allí se explica que el artículo 12 de la Ley de Refinanciamiento haga especial énfasis en la exención de los tributos previstos en la Ley de Timbre Fiscal.

Por otra parte, no puede pasar desapercibido que el artículo 12 en comento tiene un ámbito de aplicación bastante amplio, toda vez que en el mismo se subsumen las diversas operaciones de financiamiento autorizadas en la citada “Ley de Refinanciamiento”; en tal virtud, a los fines que nos interesan nos restringiremos a examinarlo con exclusiva referencia a la operación de crédito público consistente en la emisión y colocación de los denominados bonos Brady. De este modo, de su simple lectura se interpreta lo siguiente:

- 1) Los beneficiarios de la exención tributaria son exclusivamente “los acreedores” del ente público emisor, es decir, los tenedores o suscriptores de dichos bonos, quienes por lo demás no tienen siquiera la obligación de declarar los correspondientes ingresos. Recuérdese que en este tipo de operación lo característico es que el crédito del prestamista o suscriptor se incorpora al título.
- 2) La exención abarca cualquier clase de tributo “nacional”, presente o futuro.
- 3) La dispensa es total por oposición a una dispensa parcial, y su vigencia se extiende hasta tanto se paguen totalmente las deudas determinadas en el artículo 2° de la Ley de Refinanciamiento o las obligaciones que las sustituyan.
- 4) La exención tributaria en cuestión recae sobre el capital, los intereses y las demás remuneraciones que reciban los acreedores por las operaciones autorizadas en la referida Ley de Refinanciamiento, y por las que realice el Banco Central de Venezuela en relación con las mismas de conformidad con ese instrumento legal.

Con la expresión arriba resaltada se quiere poner de relieve que, contrariamente a uno de los criterios plasmados en la consulta según el cual en el artículo 12 de la Ley de Refinanciamiento no se estableció distinción o limitación alguna respecto al alcance de la exención, la disposición en cuestión sí especifica o distingue el tipo de operaciones de las que deriva el capital y los enriquecimientos a los que se aplica la dispensa fiscal: únicamente son las operaciones autorizadas en la Ley en referencia.

Así las cosas, con base en la Ley de Refinanciamiento la exención abarca:

- a.- El capital, intereses y demás remuneraciones o rendimientos inherentes a la operación de empréstito autorizada, es decir, a los que genera el bono por sí mismo como instrumento de inversión y capitalización de dinero.

De lo anterior se colige que están exentos los rendimientos implícitos del capital mobiliario representado en el bono, generados en la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión o primera colocación (mercado primario) y el que se compromete a reembolsar el ente público emisor al vencimiento de la operación de empréstito, como contraprestación de la captación o utilización de ese capital ajeno.

Cabe agregar, que el “capital” exento de cualquier tributo nacional obviamente es el “capital nominal”, esto es, el consignado o representado en el bono. Ello, en consideración a que se trata del capital que se reembolsa al acreedor-inversionista por la operación de empréstito o financiamiento autorizada en la Ley de Refinanciamiento, independientemente de que el precio de emisión que haya pagado sea menor o mayor al mismo.

Efectivamente, este “capital nominal” exento al cual se le debe aplicar el tipo de interés para fijar la remuneración periódica por la inversión de los acreedores de la República, debe distinguirse del capital real que puede consistir en el precio de emisión, así como en el precio “en curso” o de cotización en posteriores negociaciones en el mercado de valores una vez que el título entra en circulación, es decir, lo que un particular o el propio Estado (precio de recate) paga al tenedor por la transferencia del derecho de crédito que el bono representa.

- b.- El capital, los intereses y demás rendimientos que reciban los tenedores de los bonos por operaciones de recompra (rescate anticipado) en el mercado secundario efectuadas por la República o el Banco Central de Venezuela. Ello, por cuanto el artículo 5° de la Ley de Refinanciamiento expresamente autoriza este tipo de operaciones, lo cual además ratifica el artículo 37 del Decreto de emisión y los convenios de suscripción, según la fuente de nuestra información.
- c.- Cualquier rendimiento que obtengan los tenedores de los bonos en caso de rescate anticipado por sorteo efectuado por el ente emisor, también a tenor del ya mencionado artículo 5° de la Ley de Refinanciamiento.

Conclusión:

Como corolario de lo anterior, a nuestro juicio, las eventuales ganancias de capital que reciba un tenedor de bonos brady por operaciones distintas a las autorizadas por la Ley de Refinanciamiento no está amparada por la exención tributaria consagrada en el artículo 12 ejusdem.

En otras palabras, una posible ganancia de capital, es decir, un cambio de valor del patrimonio durante un período determinado, que viene comprendido por el mayor valor -diferencia positiva- que el bono experimente con motivo de las operaciones de compra-venta que se realizan en el mercado abierto o mercado secundario, con personas o entes distintos a la República o al Banco Central de Venezuela, no estaría exenta de tributación de conformidad con la “Ley de Refinanciamiento”, ya que tanto el nuevo inversionista o adquirente del bono como esas posteriores operaciones de mercado abierto resultan totalmente ajenas a la operación de crédito público originaria o a las permitidas por la Ley de Refinanciamiento.

En apoyo a nuestro criterio y por su relación con el tema tratado, resulta oportuno traer a colación una respuesta que emitió la extinta Administración General del Impuesto sobre la Renta del entonces Ministerio de Hacienda, a una consulta en torno a una exoneración de impuesto del capital representado en Bonos de la Deuda Pública y sus

intereses, entregados como indemnización en un procedimiento expropiatorio. En Oficio N° HIR-210-418 del 23-02-1978, dicha Administración dijo:

“Tal como se infiere de la disposición prevista tanto en la Ley que autoriza al Ejecutivo Nacional para efectuar operaciones de Crédito Público Interno, como del texto mismo del Bono, los capitales representados por los correspondientes Bonos así como los intereses que produzcan “están exonerados de los impuestos nacionales susceptibles de afectarlos”, por lo cual la cantidad que sea pagada con motivo de un procedimiento expropiatorio, no está sujeta al pago de impuesto sobre la renta, ya que la misma se considera como la justa compensación que la Administración paga a fin de lograr coactivamente sus fines públicos.

Por tanto, en el caso que nos ocupa las cantidades recibidas con motivo de la expropiación de un bien inmueble propiedad de la compañía consultante, así como sus correspondientes intereses no son gravables; sólo lo serán en la medida en que tratándose de Bonos y por ser estos títulos al portador perfectamente negociables, se obtuvieran beneficios derivados de negociaciones que se realicen en el mercado de valores, las cuales escapan a la operación de crédito público y constituyen simples relaciones de derecho privado generalmente de carácter mercantil” (consultas a la Administración General del Impuesto sobre la Renta. Boletín N° 17. Enero-Diciembre de 1978. pp. 47-48).

Por último, estimamos que un eventual enriquecimiento de los tenedores de bonos Brady con ocasión de operaciones de compra-venta de los mismos en el mercado bursátil venezolano, en las que los compradores no sean la República o el Banco Central de Venezuela, si puede resultar gravable de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para 1995 (G.O. N° 4.727 Ext. del 27-05-1994). Ello, en atención a los principios de la territorialidad y de la llamada “equivalencia de las causas o condiciones” contemplados en dicha Ley (artículos 1° y 4°), conforme a los cuales se requiere que al menos una de las

causas del enriquecimiento ocurra en Venezuela para que el mismo se repute como territorial y, por ende, gravable con ese impuesto.

Memorándum N° 04-02-161 del 3 de julio de 2001.

Fraccionamientos y plazos. Convenimientos de pagos con agentes de retención.

En los supuestos de fraccionamientos y plazos, previstos en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, no resulta aplicable el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y, por tanto, la Administración Tributaria puede conceder fraccionamientos y plazos sin que sea necesario el dictamen previo de este Organismo, ello sin perjuicio del control posterior que esta Contraloría debe ejercer sobre las operaciones relacionadas con los ingresos nacionales. La Administración Tributaria no puede celebrar convenimientos de pago con personas que, como en el caso de los agentes de retención, tienen el carácter de responsables, por estar excluidos del ámbito de aplicación del artículo 44 del Código Orgánico Tributario y, consecuentemente, de los beneficios tributarios para pagar que él establece.

Dictamen N° 04-02-16 del 20 de julio de 2001.

El Dictamen N° 04-001-0108 del 15 de enero de 1997

En el Dictamen, cuya revisión se solicita, se concluye lo siguiente:

1) La Administración Tributaria debe solicitar el dictamen previo de la Contraloría General de la República en los casos de concesión de prórrogas, fraccionamientos y plazos para el pago de deudas tributarias, de conformidad con el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en razón de que en todos esos casos existe un diferimiento del pago de la obligación tributaria.

2) La Administración Tributaria no puede celebrar convenimientos de pagos con agentes de retención, por cuanto estos beneficios sólo pueden ser solicitados por contribuyentes, y no por personas que –como el caso de estos agentes de retención– tienen el carácter de responsables.

El criterio de la Administración Tributaria

Respecto de la primera conclusión del referido Dictamen, el Intendente Nacional de Tributos Internos, fundamentalmente, expone:

- Que resulta incorrecto asimilar las prórrogas a los fraccionamientos y plazos para el pago, bajo la argumentación de que en cualquier caso se trata de un diferimiento en el cumplimiento de la obligación tributaria, pues en su opinión la prórroga implica el otorgamiento de un plazo especial para el cumplimiento de la obligación, acordado por el acreedor cuando a su juicio existan circunstancias que impiden la observancia normal de la obligación en el término establecido, requiriéndose adicionalmente que la misma sea concedida antes del vencimiento del plazo originalmente previsto.

Acerca de la segunda conclusión, expresa:

- Que en cuanto a la posibilidad de otorgar fraccionamientos y plazos para el pago de deudas provenientes del impuesto al consumo suntuuario y a las ventas al mayor, hoy impuesto al valor agregado, no comparte la opinión contenida en el dictamen en la que se considera al sujeto pasivo de dicho impuesto como un agente de percepción y de retención, toda vez que las normas contenidas en el Capítulo II del Título I de la Ley del Valor Agregado (sic), califican a dicho sujeto pasivo como contribuyente por las operaciones que constituyen los hechos generadores del mencionado tributo.
- Que los sujetos pasivos del Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor y del Impuesto al Valor Agregado, reciben el tratamiento de contribuyentes y no de agentes de retención y percepción, en los términos de sus respectivas leyes, e independientemente de la mecánica de determinación o traslación del impuesto, por lo que mal podría negarse el otorgamiento de fraccionamiento para el pago de deudas tributarias provenientes de tales tributos indirectos.

Análisis del asunto

I

Para abordar de una manera más adecuada la revisión solicitada del criterio de este Organismo, contenido en la primera parte del Dictamen N° 04-001-0108 del 15/1/1997, y que se relaciona con la interpretación que en dicha opinión se atribuye al término “prórrogas”, enun-

ciado en el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Gaceta Oficial N° 5.017 Ext. del 13/12/1995), se hace necesario realizar un análisis integral de esta disposición. Su texto es el siguiente:

“Cuando el Ejecutivo Nacional resuelva declarar la prescripción de los créditos atrasados a favor de la República, será necesario el dictamen previo de la Contraloría. Igual requisito deberá cumplirse en los casos de remisión total o parcial de dichos créditos, cesiones, concesión de prórrogas para su pago o celebración de cualquier transacción relacionada con los mismos y con los intereses que hayan devengado.

Se exceptúan de esta disposición los créditos que no excedan de veinticinco (25) salarios mínimos urbanos y los derivados de impuestos cuya prescripción haya corrido de acuerdo con la Ley respectiva. El Ejecutivo Nacional enviará mensualmente a la Contraloría una relación de las decisiones adoptadas conforme al régimen de excepción”.

Esta disposición legal, inserta en el Capítulo II “Del Control de los Ingresos Nacionales”, Título III “Del Control de la Administración Central”, prevé una modalidad de control previo en aquellos casos en los que el Ejecutivo Nacional pretenda declarar la prescripción de créditos atrasados, declarar su remisión total o parcial, realizar cesiones de créditos, conceder prórrogas para pagar o, en fin, celebrar cualquier transacción que esté relacionada con esos créditos y con los intereses devengados. La norma comentada establece, entonces, la obligatoriedad de la opinión previa de este Organismo Contralor, como forma de controlar aquellas decisiones que pueda tomar el Ejecutivo Nacional, principalmente, sobre la disposición de los créditos fiscales atrasados.

Dicho dictamen, previsto en el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, como lo dispone expresamente esta norma, debe ser anterior a la decisión que tome el Ejecutivo Nacional sobre los supuestos que contempla la norma. Así lo afirmó recientemente esta Contraloría sobre un asunto concreto sometido a su consideración, relacionado con la prescripción de un crédito fiscal (Ver Dictamen N° 04-02-183 del 20 de diciembre de 2000), criterio que, por

lo demás, es aplicable a los demás supuestos regulados en la norma “de remisión total o parcial de dichos créditos, cesiones, concesión de prórrogas para su pago o celebración de cualquier transacción relacionada con los mismos y con los intereses que hayan devengado”. Por consiguiente, en estos casos, resulta igualmente necesaria la opinión previa de la Contraloría General de la República.

Al continuar el análisis de la norma en cuestión, también se observa, como segundo aspecto importante, que el artículo 41 de la Ley de Contraloría sólo se refiere a los créditos atrasados, no siendo posible su aplicación en aquellos supuestos en los que el deudor no ha incurrido en retraso en el cumplimiento de su obligación frente al Fisco Nacional. Y, como tercer elemento relevante, resulta necesario destacar, además, que la aplicación de la norma se extiende a cualquier crédito fiscal (tributario o no).

Ahora bien, al examinar de forma particular cada uno de los supuestos contemplados en la norma: prescripción, remisión total o parcial de créditos, otorgamiento de cesiones y transacción de créditos fiscales, con la excepción de las “prórrogas”, se observa que en ellos existe un punto coincidente, cual es que el Ejecutivo Nacional, al pronunciarse, de manera favorable, en cualquiera de tales supuestos, **ESTÁ DISPONIENDO DE CRÉDITOS FISCALES**, es decir, se está pronunciando sobre la extinción total o parcial del crédito (prescripción o remisión parcial o total), sobre el cambio de acreedor (cesión), lo que puede suponer una mengua en los intereses fiscales, según los términos de la cesión; o sobre cualquier convenio relacionado con dichos créditos, que implique concesiones recíprocas entre el contribuyente y el Fisco para preaver o terminar un litigio (transacción).¹

En efecto, cuando hablamos de esos supuestos, la prescripción, que constituye el primero de ellos, implica la declaratoria de extinción de la obligación tributaria y, por ende, que respecto de la obligación prescrita, ya no habrá lugar a reclamación alguna por parte del Fisco

¹ No debe olvidarse que la transacción, a que hace referencia la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, es la ordinaria prevista en el Código Civil, ya que la disposición del artículo 41 ejusdem, tiene un origen muy anterior al Código Orgánico Tributario, el cual introduce la figura de la transacción, con variantes.

Nacional; en este supuesto deberá la Contraloría orientar su control previo a determinar si efectivamente transcurrió el término prescriptivo, después de haber constatado la realidad del crédito fiscal, mediante la verificación de los recaudos demostrativos de su existencia y su cuantía. Igualmente, cuando se trata de remitir créditos, entendiéndose que la remisión consiste en el perdón o condonación total o parcial de la deuda, deberá revisarse si los supuestos previstos por el legislador se han cumplido. Por su parte, la cesión de créditos fiscales supone, por parte del acreedor, la transmisión de ese carácter a un sujeto distinto, es decir, el Fisco Nacional cede su crédito, situación que pudiera no ser favorable a los intereses fiscales, por lo que se hace necesario revisar, previamente, los términos del contrato de cesión, fundamentalmente, en lo que respecta al crédito cedido y al precio.² Y, finalmente, cuando hablamos de transacción, nos estamos refiriendo al acuerdo mediante el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual (art. 1.713 del Código Civil Venezolano. G.O. N° 2.990 Ext. del 26/7/1982, cuestión que para el Fisco Nacional, como en este caso, comportaría realizar concesiones a favor del obligado.

Habiendo explicado los supuestos anteriores, que, como se advierte, nada tienen que ver con los plazos y fraccionamientos para el pago de créditos fiscales atrasados, -punto éste básico en la consulta planteada- tenemos que en cuanto a las prórrogas, expresión utilizada por el legislador en el analizado artículo 41, si surge una situación particular:

En las prórrogas no se trata de disponer del crédito, sino de extender en el tiempo la oportunidad para pagarlo. En esta hipótesis, el Fisco Nacional no pierde el crédito, sólo que lo cobra tardíamente, con la consiguiente exigibilidad de los intereses causados por el retraso, hasta el momento en que se verifique el pago. No existe, en este

² Maduro Luyando, Eloy. "Curso de Obligaciones. Derecho Civil III". Fondo Editorial. Luis Sanojo. Colección Grandes Juristas. pp. 288 y ss. En este sentido, se advierte que el artículo 1.549 del Código Civil establece: "La venta o cesión de un crédito, de un derecho o de una acción son perfectas, y el derecho cedido se transmite al cesionario, DESDE QUE HAYA CONVENIO SOBRE EL CRÉDITO O DERECHO CEDIDO Y EL PRECIO, aunque no se haya hecho tradición" (mayúsculas nuestras).

supuesto, disposición total o parcial de la deuda fiscal, en el sentido explicado para los demás supuestos previstos en la norma.

Es necesario señalar, además, que resulta evidente que el legislador, tanto en el caso de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República como en el del Código Orgánico Tributario, concibió a los créditos fiscales objeto de prórrogas, como especie del género “créditos fiscales atrasados”, es decir, reguló la situación particular de aquellos créditos fiscales no pagados en el término previsto en la Ley o en los reglamentos, que es el principio general en la materia, según lo dispuesto en el artículo 104, numeral 7 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional (G.O. N° 1660 Ext. del 27/6/1974), y que rige también en materia tributaria, según lo dispuesto en el artículo 40 del Código Orgánico Tributario. En efecto, nótese que a pesar de que en tales créditos se acuerde al deudor un plazo mayor, los mismos deben ser considerados atrasados, toda vez que el artículo 41 de la citada Ley Orgánica sólo regula supuestos relacionados con créditos atrasados y el único aparte del artículo 43, del también citado Código, dispone que “Las prórrogas que se concedan causarán los intereses previstos en el artículo 59 sobre las sumas adeudadas” que son de naturaleza moratoria; figura ésta que, como se sabe, se fundamenta en el “retardo” culposo del cumplimiento de la obligación.³ Es decir, no tendría sentido que el legislador haya establecido que las prórrogas causan intereses moratorios, sin que deban considerarse, al propio tiempo, a los créditos objeto de prórrogas, como atrasados.

Como puede verse, los elementos que fundamentalmente definen la prórroga, tanto en el contexto de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República como en el del Código Orgánico Tributario, se centran en los aspectos siguientes:

- 1.- Constituye una extensión del plazo para pagar.

³ El artículo 59 del Código Orgánico Tributario que prevé los intereses moratorios establece: “La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres (3) puntos porcentuales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes”.

- 2.- Debe ser solicitada antes del vencimiento del plazo legal previsto para cumplir la obligación.
- 3.- El crédito objeto de prórroga se considera atrasado.

Ahora bien, los “fraccionamientos” y “plazos”, previstos en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, no pueden ser incluidos en la noción de “prórrogas” que nos trae el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y cuyas características se acaban de mencionar, ya que entre los dos primeros y las últimas existen importantes diferencias que se señalan a continuación:

- a) Mientras en la prórroga, propiamente tal, la solicitud respectiva debe formularse antes del vencimiento del plazo para el pago, en el caso de los fraccionamientos y plazos, previstos en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, no existe impedimento para que dicha solicitud sea presentada después de vencidos los plazos legales o reglamentarios previstos para el pago o, incluso, después de vencida la prórroga concedida al efecto.
- b) La prórroga no supone necesariamente dividir el crédito en varias partes, como sí es lo propio en el fraccionamiento.
- c) Los fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, están sometidos al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, es decir, debe tratarse de situaciones “excepcionales”, “particulares”, en donde esté “comprobada la incapacidad económica del contribuyente”, “los derechos del Fisco queden suficientemente asegurados”, y los beneficios limitados a un máximo de 36 meses. Además, dichos beneficios, como lo indica la misma norma, están sometidos a una suerte de condición resolutoria, según se desprende del mismo artículo 44. Las prórrogas no están sujetas al cumplimiento de estos requisitos.

Estas diferencias permiten afirmar que, al menos, en el ámbito tributario, las “prórrogas” y “los fraccionamientos” y “plazos” para el pago de deudas atrasadas, constituyen figuras distintas, que no son asimilables en la forma que se afirma en el dictamen cuya revisión se solicita. Por lo tanto, al no estar dichos “fraccionamientos” y “plazos”, incluidos entre los asuntos que se mencionan en el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República,

particularmente, al no poderlos comprender en la noción de “prórrogas” que incorpora este artículo, no resulta procedente, respecto de tales “fraccionamientos” y “plazos”, exigir la emisión del dictamen previo a que alude el citado artículo 41.

Por consiguiente, en los supuestos de “fraccionamientos” y “plazos”, previstos en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, asunto que constituye el objeto de la presente consulta, no resulta aplicable el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y, por tanto, la Administración Tributaria puede conceder tales “fraccionamientos” y “plazos”, sin que sea necesario el dictamen previo de este Organismo, ello sin perjuicio del control posterior que está llamado a ejercer sobre las operaciones que realice dicha Administración.

Con este criterio se modifica el sostenido en el Dictamen N° 04-001-0108 del 15 de enero de 1997, en la parte relativa a la opinión previa de la Contraloría en los casos de fraccionamientos y plazos.

II

Como segundo aspecto, cuestiona la Intendencia Nacional de Tributos Internos la imposibilidad de otorgar fraccionamientos y plazos para el pago de deudas provenientes del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, hoy impuesto al valor agregado, pues no comparte la opinión contenida en el dictamen, en la que se considera al sujeto pasivo de dicho impuesto como un agente de percepción y de retención, toda vez que las normas contenidas en el Capítulo II del Título I de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado,⁴ califican a dicho sujeto pasivo como contribuyente por las operaciones que constituyen los hechos generadores de los mencionados tributos.

Sobre este particular se observa:

El Código Orgánico Tributario, en el artículo 19, prevé:

“Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (subrayado nuestro).

4 Gaceta Oficial N° 37.002 del 28/7/2000.

En esta disposición se establece que el sujeto pasivo tributario, según nuestra legislación, es el contribuyente o responsable. Para determinar, entonces, si ambos sujetos pueden resultar favorecidos por los beneficios tributarios que contempla el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, en los casos de créditos vencidos, es preciso revisar su contenido:

“Excepcionalmente, en casos particulares, comprobada la incapacidad económica del contribuyente, y siempre que los derechos del Fisco queden suficientemente asegurados, la Administración Tributaria podrá conceder fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, los cuales no podrán exceder de treinta y seis (36) meses. En estos casos seguirán corriendo los intereses moratorios sobre los saldos de deudores (subrayado nuestro).

De la lectura de la disposición transcrita, se desprende que en ella se reguló el otorgamiento de fraccionamientos y plazos para el pago de deudas vencidas sólo en los casos de contribuyentes, siendo necesario que la Administración Tributaria constate la incapacidad económica del mismo y que asegure el debido resguardo de los derechos del Fisco. En opinión de esta Dirección, el legislador tributario quiso restringir el otorgamiento de los beneficios tributarios aludidos sólo a los contribuyentes, previa verificación de las dos condiciones referidas, pues de haber querido extender el beneficio a los responsables, pudo haber empleado el género “sujetos pasivos” y no aludir de manera particular al “contribuyente”.

Del mismo modo, no comparte esta Dirección el criterio de la Intendencia Nacional de Tributos Internos cuando señala que en el Dictamen examinado la Contraloría considera al sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado como un agente de retención y de percepción, puesto que de una simple lectura del referido Dictamen no se desprende tal afirmación.

Además, cabe destacar que cuando se afirma que “Los sujetos pasivos del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y del Impuesto al Valor Agregado, reciben el tratamiento de contribuyentes y no de agentes de retención y percepción, en los términos de

sus respectivas leyes, e independientemente de la mecánica de determinación o traslación del impuesto, por lo que mal podría negarse el otorgamiento de fraccionamiento para el pago de deudas tributarias provenientes de tales tributos indirectos.”, debe aclararse que esta Contraloría, en el Dictamen sometido a revisión, en ningún momento señaló la imposibilidad de otorgar fraccionamientos de pago a los contribuyentes, en los casos de tributos indirectos, lo que indicó fue la improcedencia de celebrar “convenios de pago por deudas atrasadas provenientes de RETENCIONES del impuesto sobre la renta y el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.” Aunado a ello, no comprendemos la razón jurídica por la cual se afirma que todos los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado reciben el tratamiento de contribuyentes, siendo que se observa del texto de la Ley que establece el tributo, específicamente del Capítulo II “De los Sujetos Pasivos” que en el artículo 9, así como en la última parte del artículo 10 y en el artículo 11 se contemplan supuestos de sujetos pasivos responsables, quienes no podrían ser favorecidos por los convenimientos de pago indicados. A estos sujetos fue, precisamente, a los que aludió el Dictamen revisado.

En consecuencia, en opinión de esta Dirección no resulta cierto que todos los sujetos pasivos de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado sean contribuyentes; por tanto, se reitera la opinión expuesta en el Dictamen N° 04-001-0108 del 15 de enero de 1997, en el sentido de que la Administración Tributaria no puede celebrar convenimientos de pago con personas que, como en el caso de los agentes de retención, tienen el carácter de responsables, por estar excluidos del ámbito de aplicación del artículo 44 del Código Orgánico Tributario y, consecencialmente, de los beneficios tributarios para pagar que él establece.

Conclusiones:

- 1) En los supuestos de fraccionamientos y plazos, previstos en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario, no resulta aplicable el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y, por tanto, la Administración Tributaria puede conceder fraccionamientos y plazos sin que sea necesario el dictamen previo de este Organismo, ello sin perjuicio del control posterior que esta

Contraloría debe ejercer sobre las operaciones relacionadas con los ingresos nacionales. Se modifica en el sentido anotado el criterio que al respecto se sostuvo en nuestro Dictamen 04-001-0108 del 15 de enero de 1997.

- 2) La Administración Tributaria no puede celebrar convenimientos de pago con personas que, como en el caso de los agentes de retención, tienen el carácter de responsables, por estar excluidos del ámbito de aplicación del artículo 44 del Código Orgánico Tributario y, consecuentemente, de los beneficios tributarios para pagar que él establece. Se ratifica lo afirmado en nuestro Dictamen 04-001-0108 del 15 de enero de 1997, en cuanto a la imposibilidad de celebrar convenimientos de pago con agentes de retención.

Dictamen N° 04-02-16 del 20 de julio de 2001.

Posibilidad de que la Contraloría General de la República aplique directamente los artículos 316 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 25 ejusdem, ante la presunta inconstitucionalidad del artículo 87, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999.

En acatamiento al fallo, de carácter vinculante, dictado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 25-05-2001, con miras a unificar la interpretación sobre el artículo 334 de la vigente Constitución, no resulta posible para este Organismo Contralor desaplicar una norma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta partiendo de la premisa de su presunta inconstitucionalidad y fundándose en principios constitucionales en materia tributaria consagrados en los artículos 316 y 317 de la Carta Magna, ya que incurriría en ejercer el control de la constitucionalidad y por ende, invadiría una función reservada exclusivamente a los órganos jurisdiccionales.

Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre de 2001.

El planteamiento en torno a la posibilidad de este Organismo de aplicar directamente los dispositivos de los artículos 316 y 317 de la Constitución ante “la presunta inconstitucionalidad” del parágrafo sexto del artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, en definitiva se traduce en determinar la posibilidad de desaplicar la mencionada disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta por colidir con lo

señalado en el texto constitucional, aspecto éste que nos introduce necesariamente en el tema de lo que se conoce como control difuso de la Constitución.

En el sistema venezolano, el control de la constitucionalidad de las leyes tradicionalmente se ha considerado mixto pues, por una parte, encontramos el **control concentrado** por parte del Tribunal Supremo de Justicia por vía de acción popular de inconstitucionalidad, en virtud del cual el Tribunal tiene competencia para anular erga omnes la ley impugnada; y por otra parte, está el **control difuso** de la constitucionalidad, según el cual cualquier juez tiene poder para juzgar de oficio o a petición de parte la constitucionalidad de una ley e **inaplicarla en el caso concreto, con efectos inter partes**, sin obligar las futuras decisiones mas que como un precedente jurisprudencial, consagrado en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil y ahora también en la Constitución de 1999 (artículo 334).

Con ocasión de la regulación que sobre la materia contempla la Constitución de 1999, concretamente en el Título VIII denominado “**De la Protección de la Constitución**”, en fecha relativamente reciente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en una sentencia del 25 de mayo de 2001, con ponencia del magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, se pronunció “con miras a unificar la interpretación sobre el artículo 334 de la vigente Constitución, y con **carácter vinculante**”, en el siguiente sentido:

“El artículo 334 de la Constitución, reza:

‘Artículo 334. Todos los jueces o juezas de la República, en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley, están en la obligación de asegurar la integridad de esta Constitución.

En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aún (sic) de oficio, decidir lo conducente.

Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como jurisdicción constitucional, declarar la nulidad de las leyes y demás actos

de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución o que tengan rango de ley, cuando colidan con aquella (*sic*).’

Consecuencia de dicha norma es que **corresponde a todos los jueces (incluso los de la jurisdicción alternativa) asegurar la integridad de la Constitución, lo cual adelantan mediante el llamado control difuso.**

Dicho control se ejerce cuando en una causa de cualquier clase que está conociendo el Juez, éste reconoce que una norma jurídica de cualquier categoría (legal, sublegal), que es incompatible con la Constitución. Caso en que el juez del proceso, actuando a instancia de parte o de oficio, la desaplica (la suspende) para el caso concreto que está conociendo, dejando sin efecto la norma en dicha causa (y sólo en relación a ella), haciendo prevalecer la norma constitucional que la contraría.

Por lo tanto, el juez que ejerce el control difuso, no anula la norma inconstitucional, haciendo una declaratoria de carácter general o particular en ese sentido, sino que se limita a desaplicarla en el caso concreto en el que consideró que los artículos de la ley invocada, o hasta la propia ley, coliden con la Constitución.

La declaratoria general de inconstitucionalidad de un conjunto de normas jurídicas (leyes), corresponde con exclusividad a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, quien ante la colisión, declara, con carácter erga omnes, la nulidad de la ley o de la norma inconstitucional. Dicha declaratoria es diferente a la desaplicación de la norma, tratándose de una decisión de nulidad que surte efectos generales (no para un proceso determinado) y contra todo el mundo. Mientras que los Tribunales de la República, incluyendo las Salas del Tribunal Supremo de Justicia diferentes a la Constitucional, pueden ejercer sólo el control difuso. (Omissis) ...La máxima jurisdicción constitucional se refiere al control concentrado, el cual es un control por vía de acción,

que lo ejerce la Sala Constitucional, conforme al artículo 336 constitucional y, en ciertos casos, la Sala Político-Administrativa.

Conforme al artículo 334 aludido, el control difuso sólo lo efectúa el juez sobre normas (lo que a juicio de esta Sala incluye las contractuales) y no sobre actos de los órganos que ejercen el poder público, así ellos se dicten en ejecución directa e inmediata de la Constitución.

No debe confundirse el control difuso, destinado a desaplicar normas jurídicas, con el poder que tiene cualquier juez como garante de la integridad de la Constitución, de anular los actos procesales que atenten contra ellas o a sus principios, ya que en estos casos, el juzgador cumple con la obligación de aplicar la ley, cuya base es la Constitución.

Distinta es la situación del juez que desaplica una norma porque ella colide con la Constitución, caso en que la confrontación entre ambos dispositivos (el constitucional y el legal) debe ser clara y precisa.

Esto último, conlleva a la pregunta ¿si en ejercicio del control difuso un juez puede interpretar los principios constitucionales, y en base a ellos, suspender la aplicación de una norma?

Fuera de la Sala Constitucional, debido a las facultades que le otorga el artículo 335 de la Constitución vigente, con su carácter de máximo y última (sic) intérprete de la Constitución y unificador de su interpretación y aplicación, **no pueden los jueces desaplicar o inaplicar normas fundándose en principios constitucionales o interpretaciones *motu proprio* que de ellas hagan, ya que el artículo 334 comentado no expresa que según los principios constitucionales, se adelante tal control difuso. Esta es función de los jueces que ejercen el control concentrado**, con una modalidad para el derecho venezolano, cual es que sólo la interpretación constitucional que jurisdiccionalmente haga esta Sala, es

vinculante para cualquier juez, así esté autorizado para realizar control concentrado.

(Omissis)

Conforme a lo expuesto, la defensa y protección de los derechos fundamentales corresponde a todos los jueces, los que los ejercen desde diversas perspectivas: mediante el control difuso y, otros, mediante el control concentrado; pero todo este control corresponde exclusivamente a actos netamente jurisdiccionales, sin que otros órganos del Poder Público, ni siquiera en la materia llamada cuasijurisdiccional, puedan llevarlo a cabo. El artículo 334 constitucional es determinante al respecto”... (Resaltado nuestro. Véase Pierre Tapia, Oscar, Tomo I (5). Mayo 2001. pp.273-283).

Obsérvese que el anterior fallo, de carácter vinculante, es concluyente en cuanto a la imposibilidad por parte de órganos del Poder Público distintos a los órganos jurisdiccionales de ejercer el control difuso o concentrado de la Constitución.

En consecuencia, en acatamiento al fallo aludido **no resulta posible para este Organismo Contralor desaplicar una norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta partiendo de la premisa de su presunta inconstitucionalidad y fundándose en principios constitucionales en materia tributaria consagrados en los artículos 316 y 317 de la Carta Magna, ya que incurriría en ejercer el control de la constitucionalidad y, por ende, invadiría una función reservada exclusivamente a los órganos jurisdiccionales.**

En la hipótesis en análisis ni siquiera estamos en presencia de dos normas de distinto rango (constitucional y legal) que se confrontan por regular específicamente la misma situación con consecuencias distintas y contrapuestas, a saber, la admisión o no de la deducción de gastos de la renta bruta que no cumplen con el requisito de la retención del impuesto correspondiente. De lo que se trata es de una colisión de la norma legal con principios constitucionales.

Aún más, con propiedad los artículos 316 y 317 de la Constitución Nacional lo que hacen es consagrar principios del sistema tributario

(capacidad contributiva, legalidad de los tributos, no confiscación, entre otros) que deben ser acogidos y desarrollados en la legislación que regule la materia, y que según la interpretación vinculante fijada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia anteriormente referida, **ni siquiera pueden ser invocados por los jueces para desaplicar o inaplicar normas, toda vez que el artículo 334 de la Constitución no expresa que según los principios constitucionales se adelante el control difuso, función que conforme al fallo en comentario sólo compete a los jueces que ejercen el control concentrado de la Constitución.**

Como corolario de todo lo precedentemente expuesto, el principio de la legalidad contemplado en el artículo 137 de la Constitución y al cual sin duda alguna se encuentra sujeta la actividad de este Organismo, mal puede servir de sustento para que el mismo proceda a desaplicar el Parágrafo Sexto del artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 con fundamento en los principios constitucionales establecidos en los artículos 316 y 317 de la Carta Magna.

Precisamente en atención al principio de la legalidad o principio de la competencia, como también se le conoce porque fija y limita la esfera específica en que se realiza la actuación de cada órgano, esta Contraloría debe limitarse a ejercer las atribuciones que le han sido conferidas por el ordenamiento jurídico y no excederse, so pena de incurrir en una usurpación de funciones asignadas a otro órgano.

Mucho menos pueden invocarse a los efectos de desaplicar la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los principios rectores del sistema político venezolano consagrados en los artículos 2, 3 y 7 de la Constitución, relacionados con la calificación del Estado como democrático y social de derecho y de justicia, sus valores y fines y el principio de supremacía constitucional, enlazados siempre con el principio de la legalidad y el de control de la constitucionalidad, así como tampoco cabe esgrimir la nulidad de los actos violatorios de los derechos garantizados en la Constitución y la ley prevista en el artículo 25 ejusdem.

A todo evento, es preciso advertir que de cualquier manera la posición manifestada por esa Dirección consultante sobre la no aplicación del Parágrafo Sexto del artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la

Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 5.340 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1999, hoy se encuentra acogida en el recién dictado Código Orgánico Tributario (G.O. N° 37.305 del 17-10-2001), el cual además de derogar en forma expresa esa disposición, en su artículo 342, prevé en el Parágrafo Primero de su artículo 27 lo siguiente:

“Se considerarán como **no efectuados** los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, **salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto**” (resaltado nuestro).

Memorándum N° 04-02-310 del 12 de diciembre de 2001.

Impuesto al Débito Bancario. Debe este Organismo Contralor asumir este impuesto por concepto de cheques que se emitan a favor de los funcionarios de esta Contraloría que reciben viáticos durante la vigencia del Impuesto al Débito Bancario (IDB).

La Contraloría General de la República está, de manera expresa, exenta del pago de dicho impuesto.

Memorándum N° 04-02-73 del 19 de marzo de 2002.

(...) Al respecto, cabe señalar que la Ley que establece el Impuesto al Débito Bancario dispone en el artículo 14, numeral 1 lo siguiente:

“Artículo 14.- Están exentos del pago de este impuesto:

1. La República, los Estados, los Municipios, los Institutos Autónomos, el Banco Central de Venezuela, las Instituciones Educativas del Estado y los Institutos de Educación Superior Nacionales del sector público” (resaltado nuestro).

En concordancia con lo anterior, el artículo 15, numeral 1 ejusdem dispone:

“Artículo 15.- A los efectos de lo previsto en el numeral 1 del artículo 14 de la presente Ley, los entes, organismos e instituciones exentos son:

1. La República, que comprende:

...

La Contraloría General de la República...”

De lo antes expuesto, se desprende que la Contraloría General de la República está, de manera expresa, exenta del pago de dicho impuesto. Es decir, que los cheques que se giren en contra de una cuenta bancaria cuyo titular sea el Máximo Órgano Contralor, estarán exentos de la aplicación del Impuesto al Débito Bancario. En consecuencia, los cheques emitidos por este Organismo Contralor a favor de sus funcionarios por concepto de viáticos no se verán afectados por el referido impuesto. Ahora bien, si se adopta otra modalidad, como por ejemplo, depositar de manera directa en la cuenta nómina del funcionario la suma por concepto de viáticos, el Impuesto al Débito Bancario tendrá incidencia para dicho funcionario, cuando éste gire contra su cuenta, pues se configuraría uno de los hechos imposables a que se refiere la Ley que establece el Impuesto al Débito Bancario, la cual no contempla ninguna exención a favor de los funcionarios de este Organismo.

Memorándum N° 04-02-73 del 19 de marzo de 2002.

La compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias, prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994. Imposibilidad de compensar lo facturado por concepto de suministro de energía eléctrica con el importe del impuesto de patente de industria y comercio.

La compensación o canje entre lo facturado por concepto de prestación del servicio de suministro de energía eléctrica y el importe del impuesto municipal conocido como “patente de industria y comercio”, no se ajusta a la figura de la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias estatuida en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, dado que este precepto requiere como condición básica la naturaleza tributaria o fiscal de las deudas recíprocas, y obviamente la deuda por concepto de prestación del servicio de suministro eléctrico no es de naturaleza fiscal.

Memorándum N° 04-02-161 del 4 de julio de 2002.

Si bien casi universalmente las distintas legislaciones civiles contemplan a la compensación como uno de los medios normales de extinción de las obligaciones, la cual opera ante la existencia de dos personas recíprocamente deudoras, bajo determinados requisitos y modalidades, también es cierto que su aplicación en el ámbito del derecho tributario ha tenido resistencia. No obstante, hoy en día los ordenamientos tributarios modernos se inclinan a favor de la compensación, aunque generalmente limitada a créditos y deudas fiscales, orientación en la que se inscribe nuestro país.

Lo dicho se evidencia de la evolución legislativa que ha tenido en Venezuela el asunto en referencia, donde por ejemplo encontramos un Código Civil que al consagrar y regular la compensación en los artículos 1.331 al 1.341, ambos inclusive, expresamente dispone en el último párrafo del artículo 1.335, que no se admite la compensación respecto a lo que se deba a la Nación, a los Estados o a sus Secciones por impuestos o contribuciones, o una Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que en su artículo 5 establece que en ningún caso es admisible la compensación contra el Fisco, cualesquiera que sean el origen y la naturaleza de los créditos que pretendan compensarse y luego, y en contraste, conseguimos las previsiones que sobre el impuesto pagado en exceso en las declaraciones estimadas y el impuesto retenido en exceso, contienen las sucesivas leyes de Impuesto sobre la Renta de 1974, 1978 y 1982, para así llegar al Código Orgánico Tributario dictado en 1982, con vigencia a partir de 1983, incluyendo sus sucesivas reformas hasta el actualmente en rigor, en donde se admite formalmente –como regla general– la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, siempre que las deudas recíprocas entre el contribuyente y el acreedor tributario sean de naturaleza tributaria y el sujeto activo del tributo sea el mismo, siendo que además, en su artículo 222 declara la no aplicación de las disposiciones de carácter tributario contenidas en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional a la materia tributaria regida por el mismo, entre las cuales está el artículo 5 ya citado de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Por otra parte, en lo que concierne al régimen tributario municipal y en atención a la Disposición Transitoria Decimocuarta de la Constitución de 1999, en líneas generales debe tenerse en consideración lo dispuesto en los artículos 102, 106 y 114 de la Ley Orgánica de Régimen

Municipal (G.O. N° 4.109 Ext. del 15-06-89), según los cuales: el Municipio goza de los mismos privilegios y prerrogativas que la legislación nacional otorga al Fisco Nacional, salvo las disposiciones en contrario contenidas en esta Ley (artículo 102); la prescripción de la obligación tributaria y sus accesorios, así como la interrupción y suspensión de aquélla se rigen por lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario (artículo 106); rige completamente el principio de la legalidad tributaria establecido en la Constitución –artículo 317 de la vigente y 224 de la derogada-, mediante la promulgación de la Ordenanza local respectiva, y **en todo lo no previsto en esta Ley ni en las Ordenanzas creadoras y reguladoras de los tributos correspondientes debe acudir a las disposiciones del Código Orgánico Tributario que le sean aplicables (artículo 114)**. Por su parte, el Código Orgánico Tributario – incluidas sus sucesivas reformas así como el vigente-, siempre ha previsto en su artículo 1, que sus normas rigen con carácter supletorio y en cuanto sean aplicables, a los tributos de los Estados y Municipios.

Sentado lo anterior, tenemos que el artículo 46 del Código Orgánico Tributario reformado parcialmente en 1994, es del tenor siguiente:

“Artículo 46.- La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los **créditos** no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente **por concepto de tributos, así como de intereses, multas, costas procesales y cualesquiera otros accesorios, con las deudas tributarias por los mismos conceptos**, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por los más antiguos, **aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo.**

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas, costas y otros accesorios o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos. En tales casos, la Administración Tributaria deberá proceder a verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de dicho crédito y a pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta. Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación, frente al contribuyente,

responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos. En ambos casos, contra la decisión administrativa, procederán los recursos consagrados en este Código.

Parágrafo Primero.- La compensación no será oponible salvo disposición en contrario, en los impuestos indirectos, cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal.

Parágrafo Segundo.- En los casos de impuestos indirectos, cuyas normas prevean la devolución del impuesto, por la exportación de bienes muebles o prestación de servicios, la compensación sólo será oponible previa autorización de la Administración Tributaria” (resaltado nuestro).

De la norma precedentemente reproducida, destacan las siguientes notas características:

- 1) Que la compensación sólo opera entre créditos y deudas de naturaleza estrictamente tributaria (tributos y sus accesorios), aunque provengan de distintos tributos. En consecuencia, no puede compensarse un crédito o una deuda de naturaleza tributaria con una deuda o un crédito de origen y naturaleza distinta (por ejemplo: laboral; precio pactado en un contrato, etc.). Incluso, aún tratándose de deudas y créditos de naturaleza tributaria, en principio no se admite la compensación en el caso de impuestos indirectos, cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal, salvo disposición en contrario (verbigracia: el impuesto general a las ventas y el impuesto al valor agregado). Asimismo, en los casos de impuestos indirectos, cuyas normas prevean la devolución del impuesto al contribuyente (reintegros), por la exportación de bienes muebles o prestación de servicios, la compensación sólo se admite previa autorización de la Administración Tributaria (verbigracia: caso de devolución del impuesto para los exportadores previsto en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y

a las Ventas al Mayor, publicada en la G.O. N° 36.095 del 27-11-96).

- 2) Que los créditos tributarios y deudas tributarias compensables deben ser igualmente líquidos y exigibles, y que no estén prescritos.
- 3) Que los créditos tributarios y deudas tributarias compensables deben tener el mismo sujeto activo, es decir, el mismo ente público acreedor del tributo. Así, por ejemplo, no sería posible que un contribuyente pretendiera compensar deudas tributarias por concepto de impuestos municipales, cuyo sujeto activo es el Municipio, con acreencias tributarias por concepto de impuesto sobre la renta o impuesto sucesoral, cuyo sujeto activo es la República.
- 4) Que la compensación puede ser opuesta por el contribuyente en cualquier momento en que deba pagar tributos o sus accesorios o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos y, por su parte, la Administración Tributaria puede oponerla al contribuyente cuando éste invoque créditos a su favor por concepto de tributos o sus accesorios.
- 5) Que los créditos de naturaleza tributaria que tenga a su favor el contribuyente o su cesionario y que sean opuestos contra sus deudas de carácter tributario compensables, deben ser verificados en su existencia, liquidez y exigibilidad por la correspondiente Administración Tributaria, la cual debe pronunciarse sobre su procedencia.

Como corolario de lo expuesto, esta Dirección se permite disentir del criterio sustentado por el Área Legal de la Dirección de Control del Sector Servicios, toda vez que en el supuesto de la compensación o canje entre la facturación por la prestación del servicio de suministro de energía eléctrica y el importe del impuesto municipal conocido como “patente de industria y comercio”, no se cumple con uno de los requisitos básicos para que opere la figura de la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias en los términos pautados en el

artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, cual es, la naturaleza tributaria o fiscal de las deudas recíprocas.

En tal supuesto lo que encontramos es una deuda por concepto de la prestación de un servicio a cargo del Municipio (deuda no tributaria), contra una deuda por concepto de un tributo municipal a cargo de la empresa eléctrica, lo que a todo evento también se reconoce en el dictamen sometido a nuestra consideración cuando en su último párrafo dice “a pesar de ser créditos de naturalezas (sic) distintas”.

Por otra parte, el contenido de los dos párrafos del artículo 46 del Código Orgánico Tributario en comento mal pueden ser interpretados aisladamente, es decir, fuera del contexto de su encabezamiento –encargado de dictar las pautas generales en materia de compensación de obligaciones tributarias– y del resto del ordenamiento jurídico. En materia de interpretación de la ley, la doctrina y jurisprudencia patria han sido constates en rechazar esa posibilidad.

En este orden de ideas, se observa que habiendo quedado admitida como regla general –en el encabezamiento del mencionado artículo 46– la institución de la compensación solamente en los supuestos de **créditos y deudas de naturaleza tributaria**, los citados párrafos deben ser interpretados en ese mismo contexto, siendo que lo que hacen es disponer restricciones o limitaciones a esa regla cuando específicamente se trate de créditos o deudas por concepto de tributos con determinadas características, a saber: impuestos indirectos con la figura del crédito fiscal e impuestos indirectos que prevean su reintegro en los casos allí señalados.

Por consiguiente, al no ajustarse el supuesto sometido a análisis al primer requisito para que pueda operar la compensación prevista en el Código Orgánico Tributario de 1994, relacionado con el origen tributario de las deudas recíprocas, automáticamente queda excluida la posibilidad de siquiera entrar a considerar la aplicación de los párrafos del artículo 46 ejusdem, razón por la cual no tiene trascendencia alguna la calificación doctrinaria de la patente de industria y comercio como impuesto indirecto.

A fines ilustrativos, cabe reseñar que sobre el alcance y contenido del precepto consagrado en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario existen pronunciamientos bastante recientes de nuestro Máximo

Tribunal, con especial alusión a un impuesto indirecto como es el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor. En este sentido pueden verse los fallos de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fechas 03-04-2001 y 14-08-2001, en Oscar Pierre Tapia, Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia Nos. 4 y 8, Abril y Agosto 2001, pp. 535-544 y 285-295, respectivamente.

Particularmente, en la sentencia del 03-04-2001 antes mencionada, se deja asentado que “la compensación de la obligación tributaria constituye una compensación legal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo recíprocamente deudores” y refiere y confirma también lo ya dicho por la Sala Político Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia, en decisión del 17-01-96 (Caso: Banco Hipotecario Unido, S.A.), en torno a las circunstancias necesarias para que proceda la compensación de créditos fiscales, a saber: la existencia de créditos líquidos y exigibles a favor del contribuyente por concepto de tributos o sus accesorios; la existencia de deudas tributarias, igualmente líquidas y exigibles; que tanto los créditos fiscales como las deudas de igual naturaleza provengan de períodos no prescritos; que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria sea el mismo, aun cuando las cantidades a compensarse correspondan a distintos tributos.

A todo evento, debe tenerse presente que la aplicación del artículo 46 del Código Orgánico Tributario al caso planteado procedería por vía supletoria, ante la falta de regulación de la compensación en materia de deudas tributarias por parte de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, y en el supuesto de que no se disponga otra cosa en las Ordenanzas locales respectivas, aplicables *rationae temporis*, tal como lo pauta el artículo 114 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Recuérdese que los Municipios dictan sus Ordenanzas sobre la Hacienda Pública Municipal y que, igualmente, la patente de industria y comercio, la cual grava el ejercicio habitual de las actividades comerciales, industriales y similares, con fines de lucro, en las diferentes jurisdicciones locales del país, la regula el Poder Público Municipal a través de las Ordenanzas que al efecto dicte, siendo que cada Municipio sanciona, promulga y publica su propia Ordenanza. En ellas se establecen tanto la tasa, los requisitos y procedimientos que deben

cumplir las personas naturales y jurídicas para ejercer con fines de lucro las actividades señaladas en sus jurisdicciones, así como el procedimiento para la determinación, liquidación y pago del impuesto que causen. Es decir, que en los propios instrumentos jurídicos municipales se contemplan dos tipos de tributos: las tasas por solicitud y trámite de la licencia para operar en un Municipio y el impuesto o patente que se causa por la realización de las actividades.

Por otra parte, dado que el hecho generador de la patente de industria y comercio está constituido por el ejercicio de actividades de índole económica, cabe traer a colación que tradicionalmente la Ley de Impuesto sobre la Renta ha admitido como una deducción para obtener el enriquecimiento neto global lo pagado por concepto de tributos por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta con excepción de los tributos autorizados en dicha Ley, y en los casos de impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no los pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, ha aceptado su imputación por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.

Finalmente, es oportuno reseñar la sujeción de las empresas en las cuales la República, y los institutos autónomos tengan participación mayor del 50% del capital social, a la Ley que establece el Régimen para la Conciliación, Compensación y Pagos de Deudas entre Organismos Gubernamentales y entre estos y los Estados o los Municipios, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 30.800 del 20-09-1975.

Conclusión:

La compensación o canje entre lo facturado por concepto de prestación del servicio de suministro de energía eléctrica y el importe del impuesto municipal conocido como "patente de industria y comercio", no se ajusta a la figura de la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias estatuida en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, dado que este precepto requiere como condición básica la naturaleza tributaria o fiscal de las deudas recíprocas, y obviamente la deuda por concepto de prestación del servicio de suministro eléctrico no es de naturaleza fiscal.

Memorándum N° 04-02-161 del 4 de julio de 2002.

Valor de la Unidad Tributaria en materia impositiva. Su empleo en otras materias, particularmente en la presupuestaria. Su adopción como medida de referencia en procedimientos internos de Fundaciones del Estado, a los efectos de autorizaciones de desembolsos.

En materia tributaria, la Unidad Tributaria se encuentra regulada en los artículos 3, Parágrafo Tercero, y 121, numeral 15, del Código Orgánico Tributario (Ley N° 42. G.O. N° 37.305 del 17-10-2001), siendo que el primero de los artículos nombrados expresamente señala el valor de la unidad tributaria aplicable a dichos efectos, en los siguientes términos: si se trata de tributos que se liquidan por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo; si se trata de tributos que se liquidan por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

En materia presupuestaria, tanto el último Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G.O. N° 37.122 del 18-01-2001), como el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario (G.O. N°37.348 del 18-12-2001), reformado parcialmente en junio de 2002 (G.O. N° 5.592 Ext. del 27-06-2002), emplean en diversas ocasiones la unidad tributaria como un valor de referencia a determinados fines de orden presupuestario.

Concretamente, el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario dictado en enero del año 2001, aplicable a los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto del sector público para el ejercicio fiscal del año 2001, y al presupuesto de los institutos autónomos y demás entes descentralizados sin fines empresariales para el ejercicio fiscal del año 2002, el cual continúa vigente hasta el 31-12-2002 en lo que no colida con el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, en su Disposición Final Cuarta señala: “A los efectos de este Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio presupuestario y el mismo se mantendrá durante la ejecución del respectivo presupuesto”.

Por su parte, el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, que tiene por objeto establecer las normas complementarias para el desarrollo del proceso presupuestario que cumplirán los órganos y entes sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera

del Sector Público, en su artículo 147 (artículo 136 antes de su reforma) dispone: “A los efectos del presente Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio económico financiero, y el mismo se mantendrá durante la ejecución de la Ley de Presupuesto, así como de los presupuestos de los organismos sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público”.

Cuando se materializa el reajuste de la Unidad Tributaria, el valor aplicable a la unidad tributaria adoptada autónomamente como medida referencial por la Junta Directiva de una Fundación del Estado en sus procedimientos internos, a los efectos del otorgamiento de autorizaciones de desembolsos, a nuestro juicio debe guardar concordancia con lo previsto en la normativa presupuestaria que le resulta aplicable, toda vez que se trata de un aspecto vinculado con la ejecución de su presupuesto de gastos y, en tal sentido, debe tenerse presente que las fundaciones del Estado están sometidas a las regulaciones de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y a su reglamentación.

Memorandum N° 04-02-210 del 4 de octubre de 2002.

La figura de la Unidad Tributaria fue creada en la Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario acontecida en 1994, en atención a la instauración del fenómeno de la inflación en nuestro país, el cual conlleva la pérdida del valor de la moneda. Tal como se indica en la correspondiente Exposición de Motivos, la referida unidad responde al objetivo de otorgar permanencia y estabilidad en el tiempo a las cantidades en bolívares que establecen las distintas leyes tributarias y mantener actualizados los valores imposables fijados para los actos y otros hechos gravados por tales leyes, así como para ajustar los montos de las sanciones previstas en el citado Código.

En este sentido, el Código Orgánico Tributario de 1994 (G. O. N° 4.727 Ext. del 27-05-1994) dispuso:

“Artículo 229.- A los efectos tributarios **se crea la unidad tributaria** que se fija en el monto de un mil bolívares (Bs. 1.000,00). **Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año** por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base

de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año.

En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de este Código”.

De lo expresado se infiere que **la Unidad Tributaria constituye una medida económica que en su origen se encuentra intrínsecamente vinculada al elemento tarifario (quantum) de obligaciones de naturaleza estrictamente tributaria**. No obstante, sobre este particular cabe comentar que siendo la tarifa o alícuota del tributo uno de los elementos integradores de la obligación tributaria, sometido al principio de la legalidad tributaria (reserva legal) a tenor de la Constitución y del propio artículo 4°, numeral 1, del Código Orgánico Tributario de 1994, la posibilidad de reajuste de la unidad tributaria conferida a la Administración Tributaria -también establecida en el Parágrafo Segundo del citado artículo 4°-, generó en algunos autores la inquietud en cuanto a si dicha potestad de reajuste constituía o no una deslegalización de los tributos, entendida ésta última como la tendencia del ordenamiento jurídico venezolano de ir autorizando al Ejecutivo Nacional para ir conformando, complementando o fijando algunos de los elementos constitutivos del tributo (Ver: Comentarios al Código Orgánico Tributario. 1994. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1995. pp. 51-80).

En todo caso, el nuevo Código Orgánico Tributario dictado en el año 2001 (Ley N° 42. G.O. N° 37.305 del 17-10-2001), hoy vigente en casi su totalidad, mantiene la figura de la Unidad Tributaria en los siguientes términos:

“Artículo 3: Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

(Omissis)

Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del

tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, **sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo.** (Omissis)

Parágrafo Tercero: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período” (resaltado nuestro).

“Artículo 121: La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

(Omissis)

15. Reajustar la unidad tributaria (U.T.) dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince (15) días continuos siguientes de solicitada” (resaltado nuestro).

A la luz de las normas parcialmente transcritas del Código Orgánico Tributario de 2001, la Unidad Tributaria continúa siendo una medida económica o un valor de referencia vinculado al elemento *quantum*

de obligaciones de carácter tributario; se mantiene la potestad de su reajuste por parte de la Administración Tributaria pero con indicación más precisa en torno a la oportunidad de efectuarlo (primeros 15 días del mes de febrero de cada año), y novedosamente **ahora el propio Código, en el Parágrafo Tercero del artículo 3, resuelve expresamente la interrogante acerca de cuál es la unidad tributaria aplicable o vigente a los efectos tributarios, lo que variará con base en la oportunidad de liquidación de los tributos, según se trate de tributos de liquidación anual o no anual.**

Cabe acotar, que resulta de singular relevancia la previsión que trae el Parágrafo Tercero del artículo 3 supracitado en torno a la unidad tributaria que debe regir en cada caso, sobre todo en consideración a que en la práctica la variación de la misma por vía del reajuste en líneas generales no se ha sujetado a la oportunidad legalmente pautaada a ese fin (principios de cada año) y, a que, en todo caso, está previsto que dicho reajuste ocurra con posterioridad al inicio de cada ejercicio presupuestario (primero de enero de cada año). A título ilustrativo, el reajuste de la unidad tributaria para el año 2002 aparece publicado en la Gaceta Oficial de la República de fecha 05-03-2002; en los años 2001 y 2000 el reajuste se publicó en la Gaceta Oficial correspondiente al mes de mayo; en el año 1999 ocurrió en abril; en el año 1997 se publicó en el mes de junio.

Ahora bien, aclarado por el legislador cuál es el valor de la unidad tributaria que debe regir en materia impositiva, tenemos que dada la preocupación por el problema de la actualización monetaria, ciertamente el empleo de este valor o medida económica -inicialmente concebida a los solos efectos tributarios- ha sido extendida por diversos instrumentos normativos a otras áreas. Así, por ejemplo, tenemos:

En la última reforma parcial de la Ley Orgánica del Trabajo (G.O. N° 5.152 Ext. del 19-06-1997), se incorporó una norma del siguiente tenor: “Artículo 674.- Hasta tanto se promulgue la Ley Especial que sustituya al salario mínimo previsto como factor de cálculo de contribuciones, garantías, sanciones pecuniarias o cualquier otra estipulación en cualquier otro instrumento legal distinto a esta Ley, se establece como unidad de medida en sustitución de cada unidad de salario mínimo, la cantidad de quince mil bolívares (Bs. 15.000,00)”.

Posteriormente, la “Ley que establece el Factor de Cálculo de Contribuciones, Garantías, Sanciones, Beneficios Procesales o de otra Naturaleza, en Leyes Vigentes” (G.O. N° 36.362 del 26-12-1997), en rigor a partir del 01-01-1998, sustituyó en las leyes vigentes la referencia al salario mínimo como factor de cálculo de los conceptos que enuncia, por el valor equivalente en bolívares a tres Unidades Tributarias (3 U.T.), con excepción de los supuestos enumerados en su artículo 2°.

Igualmente, puede mencionarse la nueva la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (G.O. N° 37.347 del 17-12-2001), en vigencia a partir del 01-01-2002, que en su artículo 94 prevé la utilización de la unidad tributaria a los efectos del cálculo de las sanciones.

Cabe acotar, que en relación con los problemas de Derecho Intertemporal que se pueden presentar en la determinación de sanciones pecuniarias con ocasión de las variaciones de la Unidad Tributaria, este Organismo se ha pronunciado en el sentido de que se aplicará la unidad tributaria vigente para la época en que ocurrió el hecho generador de la responsabilidad que se sanciona (véase Dictamen N° 04-00-01-315 del 09-09-1998 en “Dictámenes de la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República”. N° XIV. 1998. pp. 54-70).

En lo que atañe a la materia presupuestaria, tanto el último Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G.O. N° 37.122 del 18-01-2001), como el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario (G.O. N° 37.348 del 18-12-2001), reformado parcialmente en junio de 2002 (G.O. N° 5.592 Ext. del 27-06-2002), emplean en diversas ocasiones la unidad tributaria como un valor de referencia a determinados fines de orden presupuestario.

Así, podemos citar los artículos 7°, 24, 35, 50 y la Disposición Final Cuarta del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario antes aludido, y los artículos 48, 53, 76, 84, 95 y 147 del Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, parcialmente reformado en junio del año en curso, siendo que **ambos**

instrumentos tienen en común el indicar expresamente el valor que debe atribuírsele a la unidad tributaria en los efectos de sus regulaciones.

Concretamente, el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario dictado en enero del año 2001, aplicable a los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto del sector público para el ejercicio fiscal del año 2001, y al presupuesto de los institutos autónomos y demás entes descentralizados sin fines empresariales para el ejercicio fiscal del año 2002, el cual continúa vigente hasta el 31-12-2002 en lo que no colida con el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, en su Disposición Final Cuarta señala:

“Cuarta: A los efectos de este Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio presupuestario y el mismo se mantendrá durante la ejecución del respectivo presupuesto” (resaltado nuestro).

Por su parte, el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, que tiene por objeto establecer las normas complementarias para el desarrollo del proceso presupuestario que cumplirán los órganos y entes sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en su artículo 147 (artículo 136 antes de su reforma) dispone:

“Artículo 147. A los efectos del presente Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio económico financiero, y el mismo se mantendrá durante la ejecución de la Ley de Presupuesto, así como de los presupuestos de los organismos sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público” (resaltado nuestro),

De esta manera, también en materia presupuestaria se encuentra despejada cualquier duda en torno al valor que debe atribuírsele a la unidad tributaria ante la situación que se presenta con el reajuste de la unidad tributaria una vez iniciado el ejercicio fiscal, lo cual obvia-

mente implica la existencia de dos valores distintos asignados a dicha unidad en un mismo ejercicio económico financiero.

Finalmente, a nuestro juicio, el valor de la unidad tributaria que como medida referencial adopta autónomamente la Junta Directiva de una Fundación del Estado en sus procedimientos internos, a los efectos del otorgamiento de autorizaciones de desembolsos, debe estar en sintonía con lo previsto en la normativa presupuestaria que le resulta aplicable, toda vez que se trata de un aspecto vinculado con la ejecución de su presupuesto de gastos.

En tal sentido, se advierte que las Fundaciones del Estado en los términos definidos en el numeral 10 del artículo 6 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (G.O. 37.029 del 05-09-2000), en su condición de entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, para el ejercicio presupuestario de 2001 quedaron sujetas -por mandato de la mencionada Ley- a la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G.O. N° 36.916 del 22-03-2000) y al último Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G.O. N° 37.122 del 18-01-2001), el cual -como se dijera supra- establece en su Disposición Final Cuarta el valor de la Unidad Tributaria que debe regir a sus efectos en la ejecución del presupuesto respectivo.

Para el ejercicio 2002, dichas entidades quedaron sometidas a un régimen mixto, diseñado en el artículo 175 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, donde se combinan las disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario con un procedimiento especialmente previsto para la elaboración y presentación del presupuesto de 2002, siendo que igualmente se rigen por el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario dictado en enero de 2001 y por el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, éste último en la medida que colida con el Reglamento precedentemente mencionado. Como también ya se expresara, este Reglamento N° 1 en su artículo 147 prevé el valor de la Unidad Tributaria a todos sus efectos.

A todo evento, como quiera que esta cuestión del valor de la unidad tributaria que debe ser tomado en cuenta en los procedimientos internos de una Fundación del Estado, a los fines de las autorizaciones para los desembolsos, en definitiva se encuentra relacionado con la

ejecución del correspondiente presupuesto de gastos del ente, estimamos conveniente referir al consultante a la Oficina Nacional de Presupuesto para que formule su inquietud, ya que es esa dependencia el órgano rector del Sistema Presupuestario Público al que la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público le confiere la atribución de asesorar en materia presupuestaria a los entes y órganos regidos por dicha Ley (artículo 21, numeral 8).

Conclusión:

1. Si bien la Unidad Tributaria constituye una medida económica inicialmente concebida a efectos tributarios, sujeta a reajuste anual sobre la base de la variación en el Índice de Precios al Consumidor, la cual fue creada en la Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario de 1994, lo cierto es que su uso –como valor de referencia– se ha extendido a otras áreas, a fin de mantener actualizado el valor de la moneda en épocas de inflación.
2. En materia tributaria, la Unidad Tributaria se encuentra regulada en los artículos 3, Parágrafo Tercero, y 121, numeral 15, del Código Orgánico Tributario (Ley N° 42. G.O. N° 37.305 del 17-10-2001), siendo que el primero de los artículos nombrados expresamente señala el valor de la unidad tributaria aplicable a dichos efectos, en los siguientes términos: si se trata de tributos que se liquidan por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo; si se trata de tributos que se liquidan por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

Como se puede apreciar, la antes comentada previsión legal da respuesta a la situación que se presenta con el reajuste de la unidad tributaria, que como quiera que a tenor del numeral 15 del artículo 121 del Código Orgánico Tributario ocurre una vez iniciado el ejercicio fiscal, es decir, después del primero de enero de cada año, implica que encontremos dos valores distintos asignados a dicha unidad en un mismo ejercicio económico financiero.

3. En materia presupuestaria, tanto el último Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G.O. N° 37.122 del 18-01-

2001), como el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario (G.O. N°37.348 del 18-12-2001), reformado parcialmente en junio de 2002 (G.O. N° 5.592 Ext. del 27-06-2002), emplean en diversas ocasiones la unidad tributaria como un valor de referencia a determinados fines de orden presupuestario.

Así, podemos citar los artículos 7°, 24, 35, 50 y la Disposición Final Cuarta del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario antes aludido, y los artículos 48, 53, 76, 84, 95 y 147 del Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, parcialmente reformado en junio del año en curso, siendo que ambos instrumentos tienen en común el indicar expresamente el valor que debe atribuírsele a la unidad tributaria en los efectos de sus regulaciones.

Concretamente, el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario dictado en enero del año 2001, aplicable a los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto del sector público para el ejercicio fiscal del año 2001, y al presupuesto de los institutos autónomos y demás entes descentralizados sin fines empresariales para el ejercicio fiscal del año 2002, el cual continúa vigente hasta el 31-12-2002 en lo que no colida con el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, en su Disposición Final Cuarta señala:

“Cuarta: A los efectos de este Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio presupuestario y el mismo se mantendrá durante la ejecución del respectivo presupuesto” (resaltado nuestro).

Por su parte, el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, que tiene por objeto establecer las normas complementarias para el desarrollo del proceso presupuestario que cumplirán los órganos y entes sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en su artículo 147 (artículo 136 antes de su reforma) dispone:

“Artículo 147. A los efectos del presente Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio económico financiero, y el mismo se mantendrá durante la ejecución de la Ley de Presupuesto, así como de los presupuestos de los organismos sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público” (resaltado nuestro).

4. Cuando se materializa el reajuste de la Unidad Tributaria -lo cual acontece con posterioridad al primero de enero de cada año- el valor aplicable a la unidad tributaria adoptada autónomamente como medida referencial por la Junta Directiva de una Fundación del Estado en sus procedimientos internos, a los efectos del otorgamiento de autorizaciones de desembolsos, a nuestro juicio debe guardar concordancia con lo previsto en la normativa presupuestaria que le resulta aplicable, toda vez que se trata de un aspecto vinculado con la ejecución de su presupuesto de gastos.

En tal sentido, debe tenerse presente que las fundaciones del Estado están sometidas a las regulaciones de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y a su reglamentación.

5. A todo evento, consideramos que dadas las implicaciones de orden presupuestario de lo expuesto en el numeral que precede, sería conveniente sugerir al interesado que requiera la opinión de la Oficina Nacional de Presupuesto sobre ese particular, por ser ella la dependencia competente legalmente para asesorar en materia presupuestaria a las Fundaciones del Estado (artículo 21, numeral 8, de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público en concordancia con el artículo 6, numeral 10, ejusdem).

Memorándum N° 04-02-210 del 4 de octubre de 2002.

EMPRESAS DEL ESTADO

Cadela. Determinación del quórum reglamentario para la validez de constitución de la Junta Directiva.

La Junta Directiva de CADELA, para constituirse válidamente deberá contar con la presencia de 5 de sus miembros. En este momento, por no disponer de los Directores Laborales, la empresa pudiera proceder a designar el sustituto del miembro del Directorio que presentó su renuncia (el representante del FIV) y de su suplente, de conformidad con lo previsto en la Cláusula Décima Novena que dispone que 5 de los Directores serán elegidos por la Asamblea General de Accionistas, para de esa manera obtener el número exigido por los estatutos sociales.

Oficio N° 06-00-1153 del 18 de septiembre de 2001.

...El aspecto central a ser analizado tiene que ver con la interpretación de las Cláusulas Vigésima Quinta y Vigésima Sexta de los Estatutos Sociales de CADELA, las cuales regulan, respectivamente, lo concerniente a la mayoría requerida para la constitución válida de la Junta Directiva, así como lo relativo a la mayoría exigida para la aprobación de las decisiones, aspectos éstos de suma importancia, en los actuales momentos, en razón de la ausencia de tres de los miembros de la referida Junta Directiva.

Para efectuar un mejor análisis sobre el asunto, conviene transcribir lo que establecen las dos disposiciones estatutarias citadas:

“VIGÉSIMA QUINTA: La Junta Directiva se reunirá, por lo menos una vez, cada 15 días previa convocatoria hecha por el Presidente; convocatoria que se hará llegar a todos sus Miembros con la debida anticipación y en forma extraordinaria, cada vez que así sea necesario.

Para que se considere válidamente constituida la Junta Directiva se requerirá la presencia de la mitad más uno de sus Miembros, siendo necesario en todo caso la asistencia del Presidente o de quien haga sus veces, de conformidad con lo establecido en este Documento” (resaltado y subrayado nuestro).

“VIGÉSIMA SEXTA: **Las decisiones de la Junta Directiva se adoptarán con la aprobación de por lo menos, cuatro (4) de sus miembros**. En caso de empate el

Presidente tendrá doble voto. De todas las deliberaciones de la Junta Directiva se levantará una Acta que firmarán los Miembros presentes, y el Secretario, quien es el encargado de levantar las mismas, certificará las copias que de dichas actas hubieren de expedirse y desempeñará las demás funciones que la Junta Directiva y el Presidente le asignen” (resaltado y subrayado nuestro).

Como se puede advertir, la primera de las normas estatutarias indicadas regula la constitución de la Junta Directiva de CADELA, particularmente determina el número de miembros que ha de constituir la Junta para dar validez a las deliberaciones. Por su parte, la segunda norma, dispone el número de miembros, de esa Junta válidamente constituida, que debe aprobar las decisiones a ser adoptadas.

El primer aspecto, que se observa en el presente asunto, es que CADELA reguló lo relativo a la constitución de su Junta Directiva, de una manera distinta a la prevista en el Código de Comercio (G.O. N° 475 Ext. Del 21/12/1955). En efecto, este Código, en el artículo 260, última parte, prevé que “Cuando los administradores son varios, se requiere para la validez de sus deliberaciones, la presencia de la mitad de ellos, por lo menos, **si los estatutos no disponen otra cosa**; los presentes deciden por mayoría de número.”; en el caso de CADELA se advierte, efectivamente, que los estatutos sociales dispusieron algo diferente: la validez de las deliberaciones requiere la presencia de la mitad más uno de los miembros y las decisiones se adoptan no por mayoría de número, sino por la decisión favorable de cuatro de los miembros (Ver: Cláusulas Vigésima Quinta y Vigésima Sexta).

Lo anterior permite afirmar que deben analizarse las normas estatutarias de CADELA, que regulan “La Junta Directiva”, para poder ofrecer una solución a la situación práctica, ya referida, que se le ha planteado a la empresa y que tiene que ver con la ausencia de tres (3) de los miembros del Directorio: los dos (2) Directores Laborales y el representante del Fondo de Inversiones de Venezuela (Ver: Estatutos, el F.I.V. es accionista minoritario de CADELA. Este Instituto fue transformado en el Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, mediante Decreto Ley N° 1274. G.O. N° 37.194 del 10/5/2001). Esta situación pareciera imposibilitar la constitución válida de la Junta Directiva y la consiguiente aprobación de las decisiones.

En relación con la constitución válida del Directorio tenemos que la Cláusula Vigésima Quinta señala que la Junta Directiva se constituirá válidamente con la mitad más uno de sus miembros. La totalidad de los miembros del Directorio es siete (7) (Cláusula Décima Novena), por lo que la mitad viene representada por 3,5, a la cual se le suma uno, lo que arroja la cifra inexacta de 4,5, cifra de imposible aplicación cuando se trata de asuntos como el que se analiza, toda vez que las personas no pueden dividirse por mitad.

Ahora bien, a nuestro juicio, considerar que la mitad más uno viene representada por 4, toda vez que no sería posible partir la persona por mitad y sólo bastaría romper con el empate, cuestión que se lograría con 4, constituye una solución inferior a la prevista en la norma estatutaria Vigésima Quinta, que es 4,5. En efecto, la Cláusula Vigésima Quinta sólo puede considerarse cumplida con la cifra que efectivamente cumpla con la requerida "mitad más uno", o en su defecto, por una cifra mayor, ya que de adoptarse una solución diferente no se estaría cumpliendo con la cifra mínima requerida en la norma estatutaria.

A este respecto, resulta conveniente citar la decisión dictada en fecha 14 de agosto de 1997, por la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo), que expresa:

"La Cámara Municipal del Municipio en cuestión está compuesta por siete Concejales, de los cuales cinco aprobaron la proposición de improbar la Memoria y Cuenta.

Al respecto, esta Sala de manera pacífica y reiterada ha ratificado el criterio contenido en decisión N° 312, de fecha 5 de mayo de 1994, cuando sostuvo:

'En el caso de la mayoría de dos tercios, ésta no es más que la comprensiva de las dos terceras partes de los votos para cuya determinación se deben aplicar los mismos principios que para la mayoría absoluta, con las variantes propias de la situación. En el caso de que los dos tercios sea un número exacto no es necesario superarlos en un entero, porque la exigencia consiste en número entero que contenga el número de votos que sumados

sean dos tercios; así, por ejemplo, los dos tercios de nueve es seis. La segunda variante se plantea cuando la sumatoria de los votos no constituye un número exacto que represente los dos tercios. En este supuesto, es necesario completar la fracción resultante con otro voto, para así cumplir con la exigencia de los dos tercios y no con un número inferior que no la comprenda.

Por ello, de once (11) la mayoría calificada de dos tercios requerida sería ocho (8) votos porque al ser una mayoría calificada debe cumplirse con un número de votos que comprenda los dos tercios (7.32) aún excediéndolos, PERO NUNCA INFERIOR A ÉL.

En efecto, tratándose de una mayoría calificada de miembros de un cuerpo colegiado, LOS PARÁMETROS IMPUESTOS POR LOS PRECEPTOS CITADOS NO ADMITEN OTRA INTERPRETACIÓN QUE AQUELLA CONFORME A LA CUAL EL REQUISITO MÍNIMO EN LA VOTACIÓN DEBE SER ÍNTEGRAMENTE CUMPLIDO, ello independientemente de que la mayoría exigida en la norma presente aritméticamente características de fraccionamiento, PUES SERÁ SIEMPRE LO RELEVANTE QUE EL NÚMERO DE VOTOS ACUMULADOS IGUALE O SUPERE EL MÍNIMO REQUERIDO POR LA LEY PARA QUE LA DECISIÓN TENGA VALIDEZ' ” (mayúsculas y subrayado nuestro). (Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. Oscar Pierre Tapia. Vol 8-9. 1997. Edit. Paredes Editores. Caracas. pp 192-200).

La decisión citada se encuentra relacionada con la conformación de los Concejos Municipales, no obstante, creemos que dicho criterio es perfectamente aplicable al asunto analizado, pues se trata de determinar cuál es el número que represente la mitad más uno, y el criterio jurisprudencial expuesto asienta, precisamente, el criterio que debe regir los casos en los cuales no se dan números exactos, como ocurre en la situación planteada. En el caso de CADELA el requisito mínimo exigido está representado por la cifra inexacta de 4,5, por lo que para alcanzar la cifra exacta, de acuerdo con el criterio jurisprudencial citado, deberá superarse ese mínimo requerido llevándolo a 5, mas no

sería posible disminuirlo, ya que de hacerlo, considerando que la mitad más uno está representada por 4, se llegaría a una solución inferior a la prevista en la Cláusula Vigésima Quinta de los Estatutos Sociales de la mencionada empresa, contrariando con ello la citada norma.

Siendo entonces que la “mitad más uno”, expresión utilizada en la mencionada cláusula Vigésima Quinta, se encuentra representada por 5, la Junta Directiva de dicha empresa habrá de constituirse válidamente con 5 de sus miembros, debiendo aprobarse las decisiones con el voto favorable de 4 de ellos, en cumplimiento de la mayoría exigida por la cláusula Vigésima Sexta.

Por consiguiente, en criterio de esta Dirección, la Junta Directiva de CADELA, para constituirse válidamente deberá contar con la presencia de 5 de sus miembros. En este momento, por no disponer de los Directores Laborales, ya que, según se desprende de los términos de la consulta, aún no se ha verificado el proceso electoral ordenado por la Asamblea Nacional Constituyente para la designación de los nuevos representantes (G.O. N° 36.904 del 2/3/2000), la empresa pudiera proceder a designar el sustituto del miembro del Directorio que presentó su renuncia (el representante del FIV) y de su suplente, de conformidad con lo previsto en la Cláusula Décima Novena que dispone que 5 de los Directores serán elegidos por la Asamblea General de Accionistas, para de esa manera obtener el número exigido por los estatutos sociales.

Oficio N° 06-00-1153 del 18 de septiembre de 2001.

ESTADOS Y MUNICIPIOS

Aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario en materia de tributos municipales. La compensación como medio de extinción de la obligación tributaria en el caso del impuesto denominado "Patente de Industria y Comercio".

En lo que concierne al régimen tributario municipal y en atención a la Disposición Transitoria Decimocuarta de la Constitución de 1999, en líneas generales debe tenerse en consideración lo dispuesto en los artículos 102, 106 y 114 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal (G.O. N° 4.109 Ext. del 15-06-1989), siendo que el último artículo nombrado dispone que en todo lo no previsto en la mencionada Ley o en las Ordenanzas creadoras y reguladoras de los tributos correspondientes, debe acudirse a las disposiciones del Código Orgánico Tributario que le sean aplicables (artículo 114). Por lo demás, el Código Orgánico Tributario - incluidas sus sucesivas reformas así como el vigente-, siempre ha previsto en su artículo 1, que sus normas rigen con carácter supletorio y en cuanto sean aplicables, a los tributos de los Estados y Municipios.

VER: DERECHO TRIBUTARIO. La compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias, prevista en el Código Orgánico Tributario de 1994. Imposibilidad de compensar lo facturado por concepto de suministro de energía eléctrica con el importe del impuesto de patente de industria y comercio.

Memorándum N° 04-02-161 del 4 de julio de 2002.

FUNCIÓN PÚBLICA

Procedencia del pago por concepto de alimentación cancelado por la Unidad Básica, durante el ejercicio fiscal 1998, al personal que se encontraba de vacaciones.

No procede el pago del complemento por gastos de alimentación en el período de vacaciones, toda vez que durante dicho lapso los empleados no deben permanecer en su sitio de trabajo durante las horas de comida.

Memorándum N° 04-02-139 del 11 de junio de 2002.

La Ley de Carrera Administrativa dispone (art. 42) que “El sistema de remuneraciones de los funcionarios públicos comprende los sueldos, compensaciones, viáticos, asignaciones **y cualquiera otra asignación pecuniaria o de otra índole que reciban los funcionarios públicos por sus servicios.**” Igualmente este instrumento normativo acota (art. 43) que dicho sistema de remuneraciones deberá ser aprobado mediante Decreto por el Presidente de la República y establecerá además las normas para la fijación, administración y pago de sueldos iniciales, aumentos por servicios eficientes y antigüedad dentro de la escala y normas para ascender, trabajo a tiempo parcial, eventual, sobretiempo, viáticos y otros beneficios y asignaciones que por razones del servicio deben otorgarse a los empleados. El sistema comprenderá también las normas relativas al pago, de acuerdo con horarios de trabajo, días feriados, vacaciones, licencias con o sin sueldo en casos de enfermedad y otras actividades necesarias para el servicio.

De manera que el sistema de remuneraciones comprende el sueldo propiamente dicho más las demás remuneraciones que perciba el funcionario como contraprestación por su servicio y que no solamente varían de funcionario a funcionario sino que un mismo empleado público puede percibir de manera distinta de un mes a otro. Así, un funcionario puede percibir en un mes determinado el pago de viáticos y pago por horas extraordinarias, mientras que en el otro percibirá estrictamente el sueldo base. Es importante destacar que la noción de sueldo básico integrada por los conceptos de sueldo mínimo inicial más las compensaciones y primas de carácter permanente es fundamental toda vez que constituye el marco que permite el cálculo del monto económico de alguno de los principales derechos de los funcionarios

públicos a saber: bonificación de fin de año y vacaciones. Ahora bien, en este caso se pregunta si el referido complemento de alimentación debe pagarse durante el período de vacaciones.

Sobre el particular, el artículo 197 del Reglamento de la Ley de Carrera Administrativa determina que el cálculo para el pago de vacaciones, entre otros beneficios allí señalados, se hará sobre la base de lo percibido mensualmente por concepto de sueldo mínimo inicial, las compensaciones y las primas de carácter permanente.

Concretamente, el referido pago de complemento por concepto de gastos de alimentación no cabe dentro de ninguno de los dos supuestos señalados, toda vez que no es una compensación ni tampoco es una prima. Ciertamente la compensación es el aumento que se da a los funcionarios a partir de la tarifa mínima inicial que tiene cada clase de cargo según su grado y las mismas deben corresponder a una de las tarifas o montos intermedios sin exceder de la tarifa máxima en la escala general de sueldos. Por su parte, las primas son un elemento integrante del sueldo básico de los funcionarios, siempre que sean creadas conforme con los requisitos establecidos en el artículo 199 del Reglamento General de la Ley de Carrera Administrativa, y son las retribuciones o asignaciones permanentes o no que en dinero reciben los funcionarios públicos de la Administración que no tengan una aplicación específica en la Ley de Carrera Administrativa o en su Reglamento.

De acuerdo con lo señalado por la consultante y así se observó en el Plan Único de Cuentas correspondiente, el pago bajo estudio se identifica en la Partida 4.01.04.03.00 “Complemento por Gastos de Alimentación a Empleados”, ubicada dentro de la partida genérica 4.01.04.00.00 “Complementos de sueldos y salarios”, que sigue en forma consecutiva y numéricamente a la Partida denominada “Primas a empleados y obreros”, y se define como la retribución adicional otorgada a empleados que deben permanecer en su sitio de trabajo, durante las horas regulares de comida”. Evidentemente de conformidad con lo expresado en la precitada partida, el pago de dicho complemento por alimentación procede efectuarlo únicamente en la circunstancia señalada, es decir a aquellos funcionarios que por razones de servicio deben permanecer en su sitio de prestación laboral en las horas de comida correspondientes. **De lo señalado precedentemente puede**

afirmarse que no procede el pago del complemento por gastos de alimentación en el período de vacaciones, toda vez que durante dicho lapso los empleados no deben permanecer en su sitio de trabajo durante las horas de comida. Por lo que, esta Dirección comparte el criterio sostenido por la consultante al aseverar que la Administración Activa al autorizar el pago de estas cantidades compensatorias de gastos de alimentación durante el período señalado, incurrió en un pago de lo indebido.

Igualmente, debe advertirse en relación con el contenido del Dictamen N° 0158 del 21-04-96 emanado de la OCP que sirvió de base para dejar sin efecto la suspensión del referido pago, que dicho dictamen se refiere a que las percepciones pecuniarias de carácter permanente y continuo deben ser consideradas como elementos integrantes del sueldo base y al mismo tiempo que deben servir de base para calcular las prestaciones sociales para la fecha del egreso de la Administración Pública Nacional, mientras que el punto bajo estudio atañe, tal como lo señala la consultante, al alcance exacto de la oportunidad del pago de la referida partida "Complemento por gastos de alimentación a empleados". En torno a lo señalado no se pone en duda que dichos pagos por complemento de alimentación servirían de base para el pago de lo que corresponde al trabajador a consecuencia de la terminación de la relación de trabajo, ya que de conformidad con lo establecido en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo "Se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y entre otros comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, **alimentación** y vivienda."

Memorándum N° 04-02-139 del 11 de junio de 2002.

FUNDACIONES

Determinación acerca de la aplicabilidad, a la Fundación Gumersindo Torres, del artículo 7, numeral 2, de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en el cual se define a los entes descentralizados con fines empresariales.

La Fundación Gumersindo Torres no cumple con el requisito de aplicabilidad previsto en el encabezamiento del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP, relativo, a la constitución de la fundación respectiva, con fondos públicos. En cambio, sí cumple con la condición alternativa establecida a continuación, en el mismo numeral de la citada norma, pues se trata de una fundación dirigida por altos funcionarios, en su condición de tales, de un órgano de una persona jurídica estatal: la Contraloría General de la República.

Pero el aporte presupuestario efectuado por la Contraloría para el ejercicio 2001 no representa el cincuenta por ciento o más del presupuesto de la fundación. Ello implica, si es que tampoco recibe aportes de otras entidades u organismos sometidos a la LOAFSP, que para dicho ejercicio no cumple con el requisito exigido en la parte final del mismo numeral 10 del artículo 6 ejusdem, para la aplicación a las fundaciones dirigidas por personas jurídicas estatales, de las disposiciones contenidas en dicha ley. De allí que para el referido ejercicio carezca de valor práctico inmediato determinar si encuadra o no dentro del numeral 2 del artículo 7 de la LOAFSP.

No obstante, en el futuro podría cumplirse, eventualmente, con la condición prevista en la parte final del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP. En ese hipotético caso, a la fundación le sería aplicable dicha ley orgánica y encuadraría entonces dentro de la definición de entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, contenida en el numeral 2 del artículo 7 ejusdem.

Memorándum N° 04-02-215 del 4 de septiembre de 2001.

En el artículo 6 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público¹ (LOAFSP) se establece:

“Están sujetos a las regulaciones de esta Ley, con las especificidades que la misma establece, los entes u organismos que conforman el sector público, enumerados seguidamente:

¹ G.O. N° 37.029 del 05-09-2000.

(Omissis).

10. **Las fundaciones**, asociaciones civiles y demás instituciones **constituidas con fondos públicos o dirigidas** por algunas de las personas referidas en este artículo, cuando la totalidad de los aportes presupuestarios o contribuciones en un ejercicio efectuados por una o varias de las personas referidas en el presente artículo, represente el cincuenta por ciento o más de su presupuesto (destacado nuestro).

En conexión con esa norma, el artículo 7 ejusdem, prevé:

A los efectos de la aplicación de esta Ley se hacen las siguientes definiciones:

1. Se entiende por entes descentralizados funcionalmente, **sin fines empresariales** los señalados en los numerales 6, 7 y 10 del artículo anterior, que **no realizan actividades de producción de bienes o servicios destinados a la venta y cuyos ingresos o recursos provengan fundamentalmente del presupuesto de la República**.

2. Se entiende por entes descentralizados **con fines empresariales** aquellos cuya actividad principal es la producción de bienes o **servicios destinados a la venta** y cuyos **ingresos** o recursos **provengan fundamentalmente de esa actividad** (destacado nuestro).

Debido a que en la consulta se alude en primer término, a la circunstancia de que la fundación ha sido **creada y dirigida por la Contraloría General de la República**, conviene señalar inicialmente, que la redacción del encabezamiento del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP, es **diferente** a la del encabezamiento del numeral 6 del artículo 1° de la aún vigente² Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (LORP).³

² En los términos previstos en los artículos 172 y siguientes de la LOAFSP.

³ G.O. N° 36.916 del 22-03-2000.

Los mencionados numerales de esas normas, de las nombradas leyes orgánicas, se refieren a los requisitos o condiciones para que las fundaciones se encuentren sujetas o no a las respectivas disposiciones de una u otra ley.

Así, en el encabezamiento del numeral 6 del artículo 1° de la LORP se establece primeramente, para la sujeción a las normas de la misma, que debe tratarse de fundaciones que hayan sido “constituidas... por alguna de las personas referidas en este artículo...” (puntos suspensivos nuestros). A diferencia de ello, en el encabezamiento del numeral 6 del artículo 10 de la LOAFSP, el primer requisito de aplicabilidad de dicha ley respecto a las fundaciones, consiste en que hayan sido “constituidas con fondos públicos”; esto es, con dinero de alguna persona jurídica integrante del sector público.

Del texto de la **Resolución**⁴ por la cual se dispuso que se procediera a constituir la “Fundación Centro de Estudios Superiores de Auditoría del Estado”, así como de su **acta constitutiva**⁵ (que también contiene los estatutos de la **fundación**), **se aprecia que es una fundación constituida por una persona jurídica estatal**: la República de Venezuela, por órgano de su Contraloría General, según lo dispuesto por el Contralor General de la República, actuando en ejercicio de la atribución conferida por el numeral 4 del artículo 13 de la Ley Orgánica de este Organismo Contralor.⁶ que le permite a su máximo jerarca, administrar y disponer de los bienes nacionales adscritos a la Contraloría.⁷ En virtud de haber sido dispuesta de ese modo su constitución, la mencionada fundación cumple con el anotado requisito previsto en la citada norma de la LORP.

En cambio, de esos instrumentos no se observa que para constituir la fundación hayan sido utilizados, específicamente, **fondos** de la República; es decir, dinero de ésta, asignado presupuestariamente a la

⁴ Resolución N° 01-00-00-043 del 01-12-97, publicada en la G.O. N° 36.347 del 03-12-97.

⁵ Enviada a esta Dirección por la fundación consultante.

⁶ G.O. N° 5.017 Extraordinario del 13-12-95.

⁷ Haber actuado en ejercicio de dicha competencia parece indicar la utilización de algunos bienes de esa naturaleza en la constitución de la fundación.

Contraloría General de la República⁸ o de algún otro órgano de dicha persona jurídica; o en fin que se hubiesen utilizado fondos de alguna de las personas sometidas a la LOAFSP para la constitución de la fundación. De allí que la fundación en referencia, al parecer,⁹ no cumple con el requisito de haber sido constituida con fondos de esa naturaleza, establecido en el encabezamiento del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP.

Sin embargo, sí cumple con la condición establecida **a continuación** en el mismo numeral de dicha norma e igualmente en el numeral 6 del artículo 1° de la LORP, pues se trata de una fundación **dirigida** por altos funcionarios, en su condición de tales, de un importante órgano de una **persona jurídica estatal**, como lo es la **Contraloría General de la República**.

Tal circunstancia se evidencia de lo dispuesto en el artículo 4° de la Resolución por la cual se dispuso la creación de la fundación y en los artículos 7° y 8° de su acta constitutiva; normas en las cuales coincidentemente se establece que la dirección y administración de la fundación le corresponde a una Junta Directiva, cuyos cuatro miembros, adicionales a su Presidente, deberán ser Directores Generales de la Contraloría General de la República.

Pero, de acuerdo con lo expuesto en la propia consulta, **el aporte presupuestario efectuado por la Contraloría para el presente ejercicio no representa el cincuenta por ciento o más del presupuesto de la fundación**. Tal circunstancia implica que ésta **no cumpliría, entonces, actualmente con el requisito previsto en la parte final del mismo numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP**, para la aplicación a las fundaciones dirigidas por personas jurídicas estatales, de las disposiciones contenidas en dicha ley, pues pareciera que tampoco reci-

⁸ Debe tenerse en cuenta que la norma atributiva de competencia al Contralor General de la República para ordenar pagos y por ende, para disponer de fondos públicos, es el artículo 44 de la LORP, el cual establece que es ordenador de pago en cuanto al presupuesto de la Contraloría y que podrá delegar tal facultad de acuerdo con lo que "fije el Reglamento" de esa ley. Dicha competencia también está prevista en el artículo 8°, numeral 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

⁹ A menos que se constate que se hizo una transferencia de dinero del presupuesto asignado a la Contraloría, para constituir la fundación.

be aportes, en una proporción superior a la señalada, de alguna o varias de las otras entidades sometidas a la LOAFSP.

En esta parte del presente memorándum conviene aclarar que **para determinar, en los términos de la consulta, si a la fundación le es aplicable el artículo 7, numeral 2 de la LOAFSP, en el que se define a los entes descentralizados con fines empresariales, resulta necesario tener en cuenta la conexión existente entre dicho artículo y el numeral 10 del artículo 6 ejusdem. Vinculación estrecha que podemos calificar como de accesoriedad de aquella norma con respecto a esta.**

En efecto, primero debe procederse a la verificación de si una fundación cumple o no con las condiciones previstas en el citado numeral del artículo 6, (y por tanto, si se trata de un ente integrante del sector público, al cual le resulten por ello, aplicables las regulaciones de la LOAFSP) para, seguidamente, sólo si la respuesta es afirmativa, pasar a dilucidar si se trata de una fundación sin fines empresariales o con fines empresariales, según las definiciones contenidas respectivamente en los numerales 1 y 2 del artículo 7 de la LOAFSP; a fin de precisar, finalmente, si le resultará aplicable el régimen previsto en dicha ley para los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales (en esencia, el mismo previsto para la República) o el régimen particularmente establecido para los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales.

De acuerdo con lo expresado supra, la fundación a la que se refiere la consulta no cumple con el requisito previsto en el encabezamiento del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP, pues como se ha dicho, pareciera no haber sido constituida con fondos públicos; ni con la condición establecida en la parte final del mismo, pues como se expresa en la propia consulta, el aporte de la Contraloría no representa el cincuenta por ciento (50%) del presupuesto de la fundación. De allí que actualmente, en principio no le resulta aplicable la LOAFSP¹⁰ y, por vía de consecuencia, tampoco le es aplicable el régimen particularmente previsto en

¹⁰ La afirmación se condiciona por cuanto no se aclara en la consulta si la fundación recibe o no de otros órganos o entidades sometidos a la LOAFSP, aportes presupuestarios en una proporción superior a la indicada.

la mencionada ley respecto a los entes sin fines empresariales ni el atinente a los entes descentralizados con fines empresariales.

Por consiguiente, en el momento **actual** carecería de valor práctico inmediato dilucidar si encuadra o no dentro del numeral 2 del artículo 7 de la LOAFSP, debido a la referida vinculación existente entre ambas normas.

Sin embargo, tomando en cuenta que **eventualmente**, es decir, en un futuro la fundación sí podría cumplir con la condición establecida en la parte final del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP, conviene aclarar con la suficiente anticipación si, en ese hipotético caso resultaría encuadrable o no dentro de la definición prevista en el numeral 2 del artículo 7 ejusdem.

Al respecto, cabe precisar, a continuación, lo siguiente: en los numerales 1 y 2 del artículo 7 en referencia, para la elaboración de las definiciones de “entes descentralizados funcionalmente **sin** fines empresariales” y de “entes descentralizados funcionalmente **con** fines empresariales” así como para distinguir entre unos y otros, se han utilizado de manera **combinada, dos criterios que no se ciñen estrictamente a una concepción finalista** como lo sugiere la propia denominación que se ha dado en la citada ley, a tales entes.

Así, el primero de esos criterios es de carácter eminentemente material, referido al contenido de la **actividad principal** del respectivo ente; y el otro, íntimamente relacionado con aquél, es de orden predominantemente **económico**, cuantitativo, atinente a si la principal fuente de financiamiento, de obtención de ingresos del respectivo ente, es esa actividad o la aportación estatal.

En el caso de la “Fundación Centro de Estudios Superiores de Auditoría de Estado” se observa, de acuerdo con lo previsto en la Resolución que dispuso su creación y en sus estatutos, que la totalidad de sus actividades se encuentran dirigidas a la consecución de su objeto, el cual es de carácter pedagógico.¹¹ Pero, aunque el mismo no sea de

¹¹ Según los artículos 2° de la Resolución N° 01-00-00-043 del 01-12-97, y 3° de los estatutos, el objeto de la fundación es “formar, adiestrar y desarrollar recursos humanos de alto nivel para ejercer funciones de control sobre el patrimonio público y para administrar el Sistema Nacional de Control”.

índole comercial, todas las actuaciones de la fundación deben propender, sin embargo, a la consecución de recursos propios y por ende, a su autofinanciamiento.

Las actividades de la fundación, consisten, justamente por ello, en la prestación de servicios por los cuales se cobra, en el alquiler de sus instalaciones y equipos, en la venta de publicaciones y en cualquier otra actividad susceptible de generar ingresos propios, lícitamente.¹² Según se deriva de la propia consulta, como resultado del ejercicio de esa serie de actividades “principales” en los términos del artículo 7 de la LOAFSP, se ha logrado tal autofinanciamiento.

Por consiguiente, si como parece derivarse de la consulta, los ingresos o recursos de la fundación provienen fundamentalmente de la realización de su objeto o actividad principal, cabría considerarla a los fines de la LOAFSP como un ente descentralizado funcionalmente con fines empresariales.

Conclusiones:

- 1) No se aprecia, de la Resolución emanada del Contralor General de la República, por la cual se dispuso que se procediera a constituir la “Fundación Centro de Estudios Superiores de Auditoría de Estado” ni del acta constitutiva de la misma, que se hayan empleado fondos públicos, vale decir, dinero público para constituir dicha Fundación. De allí que ésta al parecer no cumple con el requisito de aplicabilidad previsto en el encabezamiento del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP, relativo, justamente, a la constitución de la fundación respectiva, con fondos públicos.
- 2) En cambio, de los referidos instrumentos se observa que sí cumple con la condición alternativa establecida a continuación, en el mismo numeral de la citada norma, pues se trata de una fundación **dirigida** por altos funcionarios, en su condición de tales, de un órgano de una **persona jurídica estatal: la Contraloría General de la República**.

¹² También de acuerdo con lo previsto en los artículos 2° de la Resolución N° 01-00-00-043 del 01-12-97, y 3° de los estatutos de la fundación.

- 3) Pero, según se indica en la consulta, **el aporte presupuestario efectuado por la Contraloría para el presente ejercicio no representa el cincuenta por ciento o más del presupuesto de la fundación**, lo que implica que ésta no cumpliría, entonces, actualmente, si es que tampoco recibe aportes de otras entidades u organismos sometidos a la LOAFSP **con el requisito previsto en la parte final del mismo numeral 10 del artículo 6 ejusdem**, para la aplicación a las fundaciones dirigidas por personas jurídicas estatales, de las disposiciones contenidas en dicha ley.
- 4) Lo antes expuesto implica que, por no cumplir con los referidos requisitos, a la mencionada fundación no le resulta aplicable actualmente la LOAFSP. Por consiguiente, en el momento actual carece de valor práctico inmediato determinar si encuadra o no dentro del numeral 2 del artículo 7 de la LOAFSP.
- 5) Sin embargo, debido a que en el **futuro** podría cumplirse, eventualmente, la condición prevista **en la parte final del numeral 10 del artículo 6 de la LOAFSP, cabe precisar que en ese hipotético caso, a la fundación le sería aplicable dicha ley orgánica y encuadraría entonces dentro de la definición de entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, contenida en el numeral 2 del artículo 7 ejusdem.**

Ello, en virtud de que, tal como se prevé en el artículo 2° de la Resolución citada supra y en el artículo 3° de los estatutos de la fundación, si bien el objeto de la misma es de carácter pedagógico, **todas sus actuaciones encaminadas a lograrlo, deben propender, no obstante, a la consecución de recursos propios y por ende, al autofinanciamiento de la fundación; lo cual efectivamente ocurre en la práctica**, según se indica en la consulta.

Memorándum N° 04-02-215 del 4 de septiembre de 2001.

GASTOS DESTINADOS A SEGURIDAD
Y DEFENSA

Diversas cuestiones relativas al control de los gastos nacionales destinados a la seguridad y defensa.

Los gastos nacionales de seguridad y defensa se encuentran sujetos a un régimen especial de control, que excluye al llamado “control previo al compromiso”. Ese “sistema especial de control”, por una parte, comprende una función a ser ejercida en forma personal y exclusiva (en consecuencia, indelegable) por el Contralor o por el funcionario que le sigue inmediatamente en rango: el Sub-Contralor; y por la otra establece una serie de verificaciones sobre las órdenes de pago, las cuales le corresponde realizar a “la Contraloría”.

La función de verificación a ser ejercida por el Contralor o por el Sub-Contralor, es una competencia que versa sobre el fondo de la materia objeto de control las verificaciones que, en materia de gastos de seguridad y defensa, han sido asignadas de modo genérico por la ley a “la Contraloría”, atienden a determinar que las órdenes de pago respectivas estén formalmente correctas.

Con anterioridad a la entrada en vigencia del actual Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el “sistema reglamentario” de calificación de gastos de seguridad y defensa era “mixto” pues en los reglamentos precedentes, se utilizaba una combinación de los siguientes criterios: organizativo, material y subjetivo. En el nuevo Reglamento se ha adoptado un criterio, que resulta, en comparación con el “sistema reglamentario” anterior, de carácter predominantemente material, pues de modo más directo atiende a gastos que se generen para la realización de tres grupos de actividades: operaciones de inteligencia interna y externa, protección fronteriza y operaciones militares de defensa nacional.

Dictamen N° 04-02-15 del 4 de junio de 2001.

I. Régimen de control aplicable a los denominados “Gastos de Seguridad y Defensa”

1) Consideraciones generales

En el artículo 35 de la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República¹ se corrigió el error de redacción contenido en el

¹ El texto del artículo 35 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República vigente (G.O. N° 5.017 Extraordinario del 13-12-95) es el que se transcribe a continuación: “Los gastos destinados a la seguridad y defensa del Estado, calificados como tales en el Reglamento que dicte el Ejecutivo Nacional, **estarán sometidos al control previsto en los artículos 36 y 37 de esta Ley**” (destacado nuestro).

encabezamiento del artículo 28² de las leyes orgánicas precedentes, de 1975³ y 1984,⁴ cuyo texto era susceptible de generar confusiones, al grado de que llegó a interpretarse –o así se pretendió en algunos casos– que los denominados gastos de seguridad y defensa no estaban sujetos a ningún tipo de control.

El autor Enrique Silva Cimma,⁵ los dictámenes Nos. CJ-222 del 20-11-75⁶ y DGSJ-98 del 06-11-90⁷ así como la sentencia de fecha 18-05-94 emanada de la extinta Corte Suprema de Justicia en pleno,⁸ se han encargado de aclarar que en realidad los gastos nacionales de seguridad y defensa no estaban –ni están– exentos de control, sino que se encontraban –y se encuentran– sujetos a un régimen especial de control, distinto al ordinario previsto para el resto de los gastos nacionales; vale decir, de los demás gastos realizados por los órganos de la Administración Central, que forman parte del Poder Ejecutivo Nacional. Se trata de un régimen que excluye al llamado “control previo al compromiso” (actualmente a cargo de los órganos de control interno) y que, como se verá infra, contempla particulares competencias de control sobre las órdenes de pago correspondientes.

² En el encabezamiento del artículo 28 de las Leyes Orgánicas de la Contraloría General de la República, de 1975 y de 1984, **de modo inconveniente** se establecía:

“Los gastos destinados a la seguridad y defensa del Estado, calificados como tales en el Reglamento que dictará el Ejecutivo Nacional, **quedan exceptuados de las disposiciones de control establecidas en esta Ley...**” (destacado y puntos suspensivos nuestros).

³ G.O. N° 1.756 Extraordinario del 30-06-75.

⁴ G.O. N° 3.482 Extraordinario del 14-12-84.

⁵ Ver: Enrique Silva Cimma, *El Control Público*, Caracas, 1976, págs. 250 a la 256.

⁶ Publicado en: *dictámenes de la Consultoría Jurídica de la Contraloría General de la República, 1969-1976, Tomo V*, Caracas, 1976, págs. 766 a la 774.

⁷ Publicado en *dictámenes de la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República, 1988-1991, Tomo II*, págs. 166 a la 176.

⁸ **Los criterios emitidos en esa sentencia, fueron reproducidos y ratificados por la Sala de Casación Penal de la misma Corte, en decisión de fecha 30-04-99** (expediente N° 038-98, Caso: Eutimio Fugett Borregales). En el referido fallo de la Corte en Pleno, de 1994 se expresó (en relación con las normas previstas en materia de gastos de seguridad y defensa contenidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y de su Reglamento, vigentes para la época) lo siguiente:

“Es conveniente referirnos a la **inexistencia de la figura de una ‘Partida Secreta’**, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 28 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del 9 al 17 del Reglamento de la Ley Orgánica.

Por consiguiente, **no tiene asidero la opinión que, según la Contralora Interna Consultante se tiene en la DISIP,**⁹ en el sentido de considerar que ese órgano o las erogaciones que el mismo efectúe **están excluidos “de toda previsión de control”** por el hecho de que

En efecto, lo que en el lenguaje político y ordinario ha dado en llamarse partida secreta, no es sino una figura **instrumental sometida a reserva o confidencialidad, para gastos específicos destinados a la ‘defensa y seguridad del Estado’**, que quedan excluidos del procedimiento de control establecido en la Ley Orgánica, a tenor de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley, pero sometidos al procedimiento especial de control previsto en su Reglamento. La única mención legislativa a ‘gastos secretos’ se reduce a la prevista en el artículo 9, ordinal d) del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, imputable al Ministerio de Justicia dentro de las asignaciones que se establezcan para la Policía Técnica Judicial.

En consecuencia, **los gastos destinados a la defensa y seguridad del Estado quedan, por mandato de la Ley y del Reglamento, sometidos al procedimiento de control allí establecido**, el cual en términos precisos, se prevé como un control previo y un control posterior. El control previo se realiza mediante la revisión por parte de la Contraloría de las respectivas órdenes de pago, “ con el fin de determinar si están debidamente imputadas a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados si existe disponibilidad presupuestaria y se han cumplido los requisitos legales sobre su ordenación (artículo 28 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República). Tal control previo queda ratificado por los artículos 11 y 15 del Reglamento de los cuales se prevé la autorización previa por parte del Ministro respectivo y la aprobación de la Contraloría General de la República. Por tanto, **a tenor de los textos legislativos que rigen el manejo de los fondos destinados a seguridad y defensa del Estado Venezolano, tanto la oportunidad como la causa, objeto y finalidad del gasto pueden ser verificados y controlados por los órganos señalados**, no pudiendo negarse ningún funcionario responsable de haber ordenado el gasto, con invocación de alguno de los presupuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley, a justificar su necesidad y racionalidad.

En manera análoga, se prevé un control posterior o de aplicación final del gasto especial aprobado, cuando el Artículo 28 de la Ley, en su último aparte señala que “los Ministros cuyos Despachos tengan a su cargo los gastos a que se refiere este Artículo quedan obligados a controlar el empleo de los fondos correspondientes y responderán personalmente de las decisiones que adopten en relación con dichos fondos”, y el Artículo 17, del Reglamento faculta al Presidente para solicitar periódicamente de la Contraloría, información sobre las órdenes de pago relativas a gastos destinados a la defensa y seguridad del estado.

En el orden de ideas expuesto, **no existe en la estructura administrativa prevista legislativamente en nuestro ordenamiento jurídico, ningún ámbito de disposición discrecional e inmune al control administrativo y jurisdiccional de los fondos públicos, siendo perfectamente justificable o controlable tanto la causa o necesidad del gasto, como la aplicación o destino final del mismo...**” (destacado nuestro, puntos suspensivos de la sentencia de 1999).

⁹ Dirección de Servicios de Inteligencia y Prevención.

todo su presupuesto¹⁰ se encuentra contenido dentro de la partida 451 correspondiente a gastos de seguridad y defensa.

En el Dictamen N° DGSJ-89 del 06-11-90 se hicieron importantes precisiones en cuanto a las peculiaridades que reviste el régimen especial aplicable a los gastos nacionales de seguridad y defensa; singularidades que, en esencia, mutatis mutandis, aún se mantienen y que conviene contemporizar, indicando la normativa vigente para esta época.

Así, tal como se indicó en dicho dictamen, ese “sistema especial de control”, por una parte, contempla una función a ser ejercida en forma **personal y exclusiva por el Contralor o por el funcionario que le sigue inmediatamente en rango**, entonces denominado “Director General de la Contraloría” y que en la actualidad se denomina “**Sub-Contralor**”; y por la otra establece una serie de verificaciones sobre las órdenes de pago, las cuales le corresponde realizar a “**la Contraloría**”. En la vigente Ley Orgánica de la Contraloría, tanto la referida función, como la mencionada serie de verificaciones, se encuentran previstas en el artículo 36.¹¹

Sobre la función de verificación a ser ejercida **por el Contralor** o por el funcionario denominado actualmente “**Sub-Contralor**”, conviene enfatizar nuevamente (como ya se hizo en la época del mencionado dictamen e incluso con anterioridad, cuando se emitió el Dictamen N° CJ-222 del 20-11-75), que dicha verificación es una competencia que versa sobre el fondo de la materia objeto de control, pues para que aquél de dichos altos funcionarios que ejerza la competencia pueda

¹⁰ El cual forma parte, a su vez del presupuesto del actual Ministerio del Interior y Justicia.

¹¹ El texto de dicho artículo, es el siguiente:

“Los gastos destinados a la seguridad y defensa del Estado, estarán exceptuados de las disposiciones de control establecidas en este Capítulo, salvo lo concerniente a las órdenes de pago que serán revisadas por la Contraloría con el fin de determinar si están debidamente imputadas a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados, si existe disponibilidad presupuestaria y si se han cumplido los requisitos legales sobre su ordenación.

El Contralor o el Sub-Contralor, verificarán personalmente que la respectiva orden de pago corresponda realmente a gastos considerados como destinados a la seguridad y defensa del Estado, a cuyos fines podrán exigir los documentos e informaciones que estimen pertinentes”.

constatar en su oportunidad, si la erogación a realizarse constituye realmente un gasto de seguridad o defensa¹² requiere conocer las operaciones a que se refiere dicho gasto, para lo cual debe ser informado veraz y completamente por el funcionario ordenador (el respectivo ministro o sus delegados). Conviene destacar que para asegurar dicha información, en el aparte único del artículo 36 de la ley vigente, aludido supra, se ha establecido convenientemente de manera directa,¹³ que para realizar tal verificación personal, el Contralor o el Sub-Contralor “podrán exigir los documentos e informaciones que estimen pertinentes” (destacado nuestro).

Es la necesidad de ese conocimiento, pese al inicial carácter reservado o confidencial del gasto¹⁴ la que precisamente explica que tal función de constatación legalmente se le haya atribuido de modo directo, personal y exclusivo a los dos más altos funcionarios de este Organismo Contralor, pues se les hace partícipe de actos y operaciones que generan gastos en los que está involucrada la seguridad y defensa del Estado, según lo previsto en una norma reglamentaria dictada en ejecución de una disposición¹⁵ de la propia Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en la que justamente se defiere a la vía del reglamento, “la calificación” de cuáles gastos deben ser considerados como de seguridad y defensa y por ende, sometidos al régimen especial de control al cual estamos haciendo referencia.

¹² Según lo previsto en la respectiva norma del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que se encuentre vigente para la fecha de la verificación.

¹³ En las leyes anteriores a la vigente, la facultad de esos altos funcionarios de solicitar información sobre los gastos de seguridad y defensa no estaba prevista de manera directa, sino que se fundamentaba en las normas (actuales artículos 3° y 6°) que de modo general establecen los deberes de colaboración e información que tienen todos los organismos, entes y personas que realicen operaciones sujetas al control de la Contraloría, así como en las normas (actuales artículos 78 y 80) atributivas de las facultades de realizar inspecciones y utilizar los métodos de control perceptivo necesarios. (Ver al respecto, el Dictamen N° CJ-222 del 20-11-75).

¹⁴ Legalmente concebido para procurar el adecuado ejercicio del control de gastos nacionales de determinada especie: los llamados “gastos de seguridad y defensa”.

¹⁵ Artículo 28 de las Leyes Orgánicas de la Contraloría General de la República de 1975 y 1984 y 35 de la vigente.

En el reiteradamente citado Dictamen N° CJ-222 del 20-11-75, se delimitaron con claridad las respectivas competencias del Ejecutivo Nacional, de los correspondientes Ministerios y de los máximos funcionarios de la Contraloría en materia de “determinación” de gastos secretos, al expresarse: “Es cierto que el **Ejecutivo puede dictar una norma** (reglamentaria) **en la cual califica ciertas categorías de gastos como destinados a la defensa y seguridad del Estado**” e igualmente que **los correspondientes Despachos pueden efectuar**, en virtud del Reglamento “**una determinación preliminar de que ciertas erogaciones específicas pueden considerarse como comprendidas en tales categorías**”. Pero que la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República “**atribuye categóricamente**” a los dos más altos funcionarios del Organismo, “**la competencia para verificar si la determinación efectuada por los Despachos es correcta o incorrecta**” (destacado y paréntesis nuestros).

Se resume en dicho dictamen ese orden de competencias, señalando que “el Ejecutivo Nacional califica reglamentariamente; que el respectivo Despacho aplica la norma reglamentaria y que el Contralor y el Director General, (en la actualidad el Sub-Contralor) por expreso y categórico mandato legal, verifican si la aplicación de la norma reglamentaria ha sido correcta” (paréntesis nuestro).

Sin embargo, en el mismo dictamen ya se advertía, en cuanto a la enumeración de gastos a ser considerados como de seguridad y defensa, realizada en el reglamento vigente para entonces,¹⁶ que tal enumeración “no es todo lo concisa que sería de desear, y que en oportunidades es meramente enunciativa e introduce supuestos de gran amplitud”; apreciación que, como se indicará infra, resulta aplicable al texto del literal a) del artículo 13 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, recientemente derogado¹⁷ y aludido en la consulta.

¹⁶ La enumeración a que se refería ese dictamen, era la contenida en el artículo 8° del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial N° 30.713 de 1 07-06-75.

¹⁷ Publicado en la G.O N° 5.128 Extraordinario, del 30-12-96.

Ahora bien, como se deriva del propio artículo 36 de la vigente ley, esa competencia exclusiva del Contralor y Sub-Contralor es esencialmente casuística, eminentemente de orden fáctico, en el sentido de que su ejercicio se materializa, se concreta, de modo especial, caso por caso: cuando la correspondiente orden de pago, relativa a una determinada situación que el funcionario ordenador considera encuadrada dentro de la calificación reglamentaria de gasto de seguridad y defensa, es presentada para la verificación de tal circunstancia; y más específicamente, cuando, para la determinación de si esa orden realmente corresponde a un gasto reglamentariamente calificado como de seguridad y defensa, el Contralor o el Sub-Contralor la analiza conjuntamente con la información inicialmente suministrada y con la que eventualmente solicite y obtenga, para así, acto seguido, poder constatar si en la realidad de los hechos la orden se corresponde con gastos de esa naturaleza y entonces, pronunciarse en sentido afirmativo o negativo respecto a ello, manifestándole el resultado de su verificación, al funcionario ordenador.

Tal consideración, en esencia, fue previamente esbozada en el Dictamen N° DGSJ- 1-096 del 07-12-90,¹⁸ al expresarse en las conclusiones del mismo, lo siguiente: “En la calificación de egresos que puedan reputarse como gastos ordinarios o de seguridad y defensa según su destinación, **debe tomarse en cuenta las circunstancias en que ocurren esas erogaciones, las cuales, en todo caso,** apreciarán el Contralor o el Director General, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 28 (actual 36) de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República” (destacado y paréntesis nuestros).

Por otra parte, tal como se manifiesta en el Dictamen N° DGSJ-89 del 06-11-90, en el caso de que el resultado de esa verificación sea afirmativo,¹⁹ el gasto correspondiente quedará exceptuado del régimen

¹⁸ Publicado en *dictámenes de la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República, 1988-1991, Tomo II*, págs. 101 a la 106.

¹⁹ Es decir, si el Contralor o el Sub-Contralor constata que la respectiva orden de pago corresponde realmente a gastos que **según el reglamento de la ley** constituyen gastos de seguridad y defensa.

general de control de los gastos nacionales y sujeto, entonces al especialmente previsto en la ley para los gastos de seguridad y defensa. Si por el contrario, la constatación resulta negativa, tal circunstancia determinará que el gasto al cual se refiere la respectiva orden de pago quedará sometido al régimen general de control²⁰ y que dicha orden no será cancelada mientras el mismo no se realice en su totalidad.²¹ Dentro de ese régimen general de control se encuentra, evidentemente, el relativo al control previo del compromiso (también llamado “control previo al gasto”) el cual, en la actualidad, está previsto en el artículo 21 de la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y que ahora contempla la participación de las contralorías internas, a través de la “certificación” de cumplimiento allí prevista.

En cuanto a las verificaciones que, en materia de gastos de seguridad y defensa, han sido asignadas de modo genérico por la ley a “la Contraloría”, cabe señalar, como también se hizo en el citado Dictamen N° DGSJ-89 del 06-11-90, que tales constataciones atienden a que las órdenes de pago respectivas estén formalmente correctas. A diferencia de la competencia que la misma ley asigna para su ejercicio personal y exclusivo²² por el Contralor o el Sub-Contralor, las verificaciones a las cuales ahora nos estamos refiriendo, no implican un conocimiento del fondo de las operaciones que constituyen el objeto del gasto,²³ motivo

²⁰ Debiendo cumplirse entonces, con los requisitos previstos en los artículos 21 y 23 de la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

²¹ Por imperativo de la parte final del artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, “Los administradores **no podrán ordenar ningún pago** ni iniciar la ejecución de contratos que impliquen compromisos financieros, **hasta tanto el órgano de control interno certifique el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo**” (destacado nuestro). Sin embargo, como en esos casos la orden ya ha sido emitida, lo procedente y posible, en tales situaciones, sería justamente no entregarla al beneficiario para que así no pueda hacerla efectiva, pues debe tenerse presente que en definitiva el efecto general del incumplimiento del citado artículo 21 es la ineficacia de las actividades realizadas en contravención del mismo.

²² En consecuencia, se trata de una competencia indelegable.

²³ Pues el conocimiento de los aspectos a verificar no comprometería en modo alguno la seguridad y defensa del Estado.

por el cual pueden ser internamente encomendadas a dependencias de la Contraloría.²⁴

Esas verificaciones, de conformidad con lo previsto actualmente en la primera parte del artículo 36 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República²⁵ están referidas a las situaciones siguientes:

- a) Si las órdenes de pago respectivas están debidamente imputadas a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados.
- b) Si existe disponibilidad presupuestaria.
- c) Si se han cumplido los requisitos legales sobre la ordenación del pago.

Puede verse cómo, en la mencionada norma, se ha dispuesto que este Organismo Contralor realice, respecto a las órdenes de pago correspondientes a gastos de seguridad y defensa, únicamente tres de las cinco constataciones que el artículo 23 ejusdem ha previsto, en cambio, a cargo de los propios ordenadores, para la generalidad de las órdenes de pago.

Complementariamente, dentro del régimen especialmente previsto respecto de los gastos de seguridad y defensa, el artículo 37 ejusdem establece que dichos gastos “deberán ser **autorizados por los Ministros respectivos**, quienes responderán personalmente de las decisiones que adopten y del manejo de los fondos correspondientes y **rendirán cuenta trimestral al Presidente de la República** del empleo de los mismos”

²⁴ En el artículo 1° numeral 2 de la vigente Resolución Organizativa N° 4 (G.O.N° 5.447 Extraordinario del 15-03-2000) se ha establecido que le corresponde a la Dirección General de Control de la Administración Central y de los Poderes Nacionales, entre otras competencias, la de: “Revisar, previa delegación del Contralor, las órdenes de pago relativas a gastos de seguridad y defensa del Estado, con el fin de determinar si están debidamente imputadas a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados, si existe disponibilidad presupuestaria y si se han cumplido los requisitos legales sobre su ordenación”. Y en el artículo 3° de la misma Resolución se prevé que las Direcciones de Control del Sector de la Economía y la Dirección de Control del Sector de los Poderes Nacionales y de Seguridad Pública, cumplirán, “en el área de su competencia”, entre otras atribuciones, “la función prevista en el numeral 2 del artículo 1° ” (destacado nuestro).

²⁵ Publicado en la G.O N° 5.017 Extraordinario, del 13-12-95.

e igualmente, que este Organismo Contralor “**se abstendrá** de dar curso a las órdenes de pago relativas a gastos de seguridad y defensa del Estado, si previamente **el Contralor** no hubiese sido **informado** por el Ministro correspondiente que ha presentado al Presidente de la República, la cuenta del trimestre anterior” (destacado nuestro).

2) Consideraciones particulares en materia de contabilidad

El régimen especial de control, anteriormente descrito, **está referido, como lo expresa la Contralora Interna Consultante, a la materia de control de gastos nacionales y no a la materia de bienes. Tampoco a la de contabilidad de los mismos, sobre la cual versan las Publicaciones Nos. 15²⁶ y 9²⁷** emanadas de la Contraloría General de la República, aludidas en la consulta.

Como también indica la consultante, las citadas publicaciones no contemplan excepciones, en el sentido de contener prescripciones que excluyan de **toda** contabilidad e inventario de bienes nacionales, (en almacén o en uso) aquéllos adquiridos con asignaciones para gastos de seguridad y defensa, por los Despachos mencionados en el artículo 13 del recientemente derogado Reglamento de Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Por el contrario, tanto en la Publicación N° 15 a la cual se refiere de modo más particular la consulta, como en la N° 9, se alude a la contabilidad e inventario de bienes destinados a la “defensa” o a la “seguridad y defensa”, asignándoseles subcuentas específicas dentro de la correspondiente clasificación contable de bienes; pero cabe señalar que también se establecen, respecto de ellas, ciertas prescripciones especiales, como se indicará infra.

²⁶ Contentiva de “**Instrucciones y modelos para la contabilidad fiscal de las proveedurías y almacenes nacionales**”. Dichas instrucciones y modelos fueron aprobadas mediante Resolución N° D-5 de fecha 20-12-69, dictada por el Contralor General de la República de la época y publicada en la G.O. N° 1.374 Extraordinario del 04-11-69.

²⁷ Contentiva de “**Instrucciones y modelos para la contabilidad fiscal de bienes nacionales**”. Tales instrucciones y modelos fueron aprobadas mediante Resolución N° CG-08 de fecha 20-07-88, dictada por el Contralor General de la República de entonces y publicada en la G.O. N° 4.041 Extraordinario del 25-08-88.

Así, las subcuentas o subgrupos, particularmente previstos en la Publicación N° 15²⁸ son: “3-09 -Armamento y Equipo de Defensa” y “4-29 - Material de Defensa y Seguridad Pública”, precisándose respecto a estos subgrupos que están reservados “para uso de los Ministerios de Relaciones Interiores, Defensa y Justicia” (destacado nuestro). El subgrupo contemplado en la Publicación N° 9,²⁹ es el “2-09 ARMAMEN-TO Y EQUIPO DE DEFENSA” el cual “ Incluye las armas y demás equipos de las Fuerzas Armadas Nacionales que tendrán catálogos especiales e internos de carácter reservado. También incluye el armamento menor en poder de autoridades civiles” (destacado nuestro).

Entre las señaladas prescripciones especiales, refiriéndonos de manera más concreta a las contenidas en la Publicación N° 15, no se establece disposición o excepción alguna en cuanto al deber de llevar el registro contable de la incorporación y desincorporación de “materias” concepto dentro del cual quedan incluidos los grupos Nos. 3: “bienes muebles en depósito” y 4: “materiales de consumo”, dentro de los cuales se ubican, respectivamente, los subgrupos 3-09: “Armamento y Equipo de Defensa” y 4-29: “Material de Defensa y Seguridad Pública” aludidas supra.

Las mencionadas publicaciones fueron aprobadas mediante Resoluciones dictadas en ejercicio de la competencia para establecer los sistemas de contabilidad de los entes sujetos a su control, que le había sido atribuida legalmente³⁰ a este Organismo Contralor, antes de la entrada en vigencia de la actual Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, cuyo artículo 73, asigna ahora esa competencia, en cambio, al Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Hacienda (actual Ministerio de Finanzas) estableciéndose además en dicha norma, que tales sistemas de contabilidad serán sometidos a la aprobación de la Contraloría antes de su implantación. En el artículo 138

²⁸ Ver páginas 73, 78, 273 y 279, de dicha publicación.

²⁹ Ver páginas 52 y 171, de esa publicación.

³⁰ En el artículo 69 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República publicada en la G.O. N° 3.482 Extraordinario del 14-12-84, se establecía como competencia de este Organismo Contralor, la de establecer dichos sistemas y a tal efecto, la atribución específica de prescribir los libros, registros y formularios que debían ser utilizados por todos los ramos y dependencias de los entes sujetos a su control.

ejusdem, contenido en el Título XI relativo a las “Disposiciones Transitorias”, se dispuso que el Ejecutivo Nacional debía dictar los sistemas de contabilidad, de conformidad con las disposiciones de dicha Ley, dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigencia de la misma, y que mientras ello ocurriese, permanecerían vigentes los sistemas prescritos por la Contraloría y los demás que se hayan implantado con anterioridad.

Mediante Resolución N° 3275 de fecha 06-01-97,³¹ el entonces Ministro de Hacienda dictó las “Normas Transitorias para la Centralización Contable”. En el Considerando Tercero de esa Resolución, se reiteró lo dispuesto en el artículo 138 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en cuanto a que mientras el Ejecutivo Nacional dictase los nuevos sistemas de contabilidad, permanecerían vigentes los prescritos por la Contraloría General de la República y los demás que se hayan implantado anteriormente. En el artículo 4 de las referidas “Normas” se estableció que “Hasta tanto la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública dicte los nuevos sistemas, las unidades administrativas y demás dependencias de los organismos que realicen operaciones relacionadas con los **bienes**, rentas, gastos y deudas que afecten la Hacienda Pública Nacional deberán efectuar el registro contable en los libros principales y registros auxiliares establecidos en los sistemas prescritos por la Contraloría General de la República” (destacado nuestro).

En el mismo sentido, en el artículo 15 de dichas “Normas” se estableció, como disposición transitoria, que “Desde el 1° de enero de 1997 y hasta tanto el Ejecutivo Nacional dicte los nuevos sistemas de contabilidad, la información requerida para los fines de la centralización contable se suministrará a la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública, conforme a las instrucciones prescritas por la Contraloría General de la República e implantadas con anterioridad, que a continuación se indican:

(Omissis)

Publicación N° 9 ‘Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de Bienes Nacionales’.

³¹ Publicada en la G.O. N° 36.123 del 10-01-97.

Publicación N° 15 'Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de las Proveedurías y Almacenes Nacionales' ".

(Omissis).

Posteriormente, la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública, en ejercicio de sus atribuciones, dictó la Providencia N° SCI-001-99 del 27-12-99,³² mediante la cual "se establece el Sistema de Contabilidad para los Organismos del Poder Nacional que conforman el ente contable República, como persona jurídica sujeto del Sistema" que evidentemente resulta aplicable a los Ministerios y a los órganos que los integran. En el único aparte de la mencionada providencia, se establece que "Dicho sistema se implantará durante el ejercicio fiscal 2000, entrará en vigencia el 1° de enero del año 2001 y se aplicará a partir de esa fecha, para el registro de las transacciones que efectúen las dependencias de los organismos señalados en este artículo, que administren, custodien o manejen fondos o bienes nacionales".

De la aplicación conjunta de esa serie de normas y del hecho de que la Providencia citada en último término, se dictó en el año 2000 (para que el sistema establecido fuese implantado durante ese año y entrara en vigencia a partir del 2001, según lo previsto en el citado aparte del artículo 1) se deriva que durante el año 1999, todos los Ministerios, incluyendo al Ministerio del Interior y Justicia y sus dependencias, entre ellas la DISIP, debían cumplir con lo preceptuado sobre contabilidad fiscal de bienes en las Publicaciones Nos. 9 y 15, anteriormente comentadas, aunque con las particularidades indicadas también precedentemente.

3) Consideraciones sobre la solicitud de "precisión" de conceptos de gastos de seguridad y defensa, formulada por la Contralora Interna Consultante

De lo expuesto acerca del régimen especial de control de los gastos de seguridad y defensa, previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, pueden extraerse una serie de consideraciones

³² Publicada en la G.O. N° 36.879 del 27-01-2000.

directamente aplicables a la parte de la solicitud realizada por la Contralora Interna Consultante, relativa a que se le precise cuáles gastos, dentro del actual Ministerio de Relaciones Interiores y Justicia deben ser considerados como gastos de seguridad y defensa: primero, según el artículo 13 del recién derogado Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República;³³ y ahora, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento de dicha ley, vigente en la actualidad.³⁴

Así, en primer término, cabe resaltar que el comentado régimen especial de control respecto de los gastos nacionales de seguridad y defensa, ha sido establecido en la mencionada ley orgánica, con carácter exclusivo y excluyente, a cargo de funcionarios de la Contraloría General de la República, lo que niega ab initio, la posibilidad de su ejercicio por parte de los órganos de control interno de la Administración Central. Dichos órganos de control sólo intervendrían en el supuesto de que, como resultado del previo ejercicio de su exclusiva y personal competencia, el Contralor o el Sub-Contralor, eventualmente determinase que la orden presentada a su consideración, no corresponde realmente a un gasto de seguridad y defensa, pues en tal situación, como expresamos precedentemente, tendría que aplicarse el régimen ordinario de control previo del gasto, que incluye el ejercicio de la competencia de “certificación” a cargo del respectivo órgano de control interno, según lo previsto en el artículo 21 de la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

En segundo lugar, debe ponerse de manifiesto una vez más, no sólo ese carácter exclusivo y personal, sino también casuístico que reviste la competencia legalmente atribuida al Contralor y al Sub-Contralor, la cual, por estar referida al fondo de las operaciones objeto de control, exige que de modo especial en cada caso concreto se conozcan y ponderen todas sus particulares circunstancias, para entonces, seguidamente, determinar si la orden realmente corresponde a gastos considerados como de seguridad y defensa, de conformidad con lo previsto en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

³³ Publicado en la G.O N° 5.128 Extraordinario, del 30-12-96.

³⁴ Publicado en la G.O N° 37.169 del 29-03-2001.

A juicio de esta Dirección, lo exclusivo, personal y casuístico de la competencia a ser ejercida por el Contralor o por el Sub-Contralor, hacen a la vez improcedente e inconveniente³⁵ que uno u otro de esos altos funcionarios, de manera anticipada (es decir, sin conocer antes el contenido de las correspondientes órdenes, sus anexos y las circunstancias en que se producirían las respectivas erogaciones) le “precisen” a un órgano de control interno cuáles órdenes de pago entre las que eventualmente se emitan dentro de un ministerio, en realidad corresponden a gastos de seguridad y defensa.

Esa precisión a priori también carece de utilidad práctica. Por una parte, porque toda orden que el funcionario ordenador (ministro o sus delegados) estime destinada a sufragar gastos de seguridad y defensa, tiene que ser sometida a la verificación personal de tal circunstancia, por el Contralor o el Sub-Contralor. Y por la otra, porque en cada caso en el cual uno u otro de esos altos funcionarios constate que la orden realmente no corresponde a un gasto de seguridad o defensa, sino a un gasto “normal” ello le será informado, no sólo al funcionario ordenador, sino también a la respectiva Contraloría Interna, para que la misma proceda a ejercer las atribuciones de control que le corresponden sobre aquellos gastos que no sean de seguridad y defensa.

Lo conducente, según el orden y delimitación de competencias al cual hicimos referencia supra, es lo siguiente: una vez efectuada la “calificación reglamentaria” de “gastos de seguridad y defensa” por el Ejecutivo Nacional (el Presidente de la República, al reglamentar la Ley Orgánica de la Contraloría) y la “determinación preliminar” por el Ministerio respectivo (al emitir las órdenes de pago que, en aplicación del reglamento, considera destinadas a cancelar gastos de esa naturaleza) le corresponderá entonces a la Contraloría General de la República, realizar las verificaciones previas al pago, entre ellas, la principal (de fondo) asignada de modo exclusivo al Contralor y al Sub-Contralor, para que uno u otro verifique personalmente, en cada caso, si esas órdenes corresponden realmente a gastos de seguridad y defensa; verificación que de ser negativa, implicará el ejercicio, por parte del Órgano

³⁵ Pues la apreciación a priori podría ser desvirtuada posteriormente por la verificación efectuada personalmente por el Contralor o el Sub-Contralor.

de Control Interno, de las funciones de control que, en materia de gastos, le corresponden.

II) Análisis comparativo entre los “Sistemas” previstos en el Reglamento de 1996 y en el Reglamento de 2001, en materia de calificación de gastos de seguridad y defensa

Sin perjuicio de las consideraciones que acabamos de exponer, consideramos necesario realizar, en términos sencillos y con relativa brevedad, un análisis comparativo de la calificación de gastos de seguridad y defensa contenida en el artículo 13 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1996 –particularmente en los literales a) y f)– con la establecida en el artículo 12 del vigente Reglamento de dicha ley, de 2001. Ello, a los fines de ayudar a comprender los cambios que tan recientemente se han producido en materia de gastos de seguridad y defensa y de contribuir con el ejercicio de las atribuciones de control que le corresponden a este Organismo Contralor, sobre tales gastos.

1) Consideraciones generales

Debe señalarse, inicialmente, que con anterioridad a la entrada en vigencia del actual Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el “sistema reglamentario” de calificación de gastos de seguridad y defensa era “mixto” pues en los reglamentos precedentes, incluyendo claro está, al de 1996, se utilizaba una combinación de los siguientes criterios: organizativo: en cuanto a establecer, una serie de ministerios³⁶ que podían realizar gastos de seguridad y defensa y dentro de algunos de esos despachos, en relación con ciertos órganos integrantes de los mismos;³⁷ material: relativo a determinadas

³⁶ Ministerios de: Relaciones Interiores, de Relaciones Exteriores, de Hacienda, de la Defensa y de Justicia.

³⁷ En el Ministerio de Relaciones Interiores: Asignaciones para actividades de los cuerpos de inteligencia y seguridad del Estado. Dentro de dicho Ministerio, el cuerpo de seguridad existente en su estructura organizativa, era la DISIP. En el Ministerio de Relaciones Exteriores, respecto de determinados gastos de la Dirección de Fronteras. Y en el extinto Ministerio de Justicia, el Cuerpo Técnico de Policía Judicial, más comúnmente conocido como “PTJ”.

actividades en cada uno de esos ministerios, con una especificidad variable (en algunos casos, abarcando actividades muy particulares³⁸ y en otros, previstas de manera muy amplia³⁹ y subjetivo: referido en ciertos supuestos, a determinado personal.⁴⁰

En el nuevo Reglamento se ha adoptado un criterio, que si bien puede vincularse, por la índole de las actividades a ser sufragadas, con determinadas organizaciones y con personal especializado, resulta, en comparación con el “sistema reglamentario” anterior, de carácter **predominantemente material**, pues de modo más directo atiende a gastos que se generen para la realización de tres grupos de actividades: operaciones de inteligencia interna y externa, protección fronteriza y operaciones militares de defensa nacional. A tales actividades nos referiremos con más detenimiento, posteriormente.

Sin embargo, debe señalarse que como extraño residuo del reglamento de 1996, se ha mantenido, en el vigente, ahora como artículo 16, prácticamente la misma disposición⁴¹ que anteriormente estaba contenida en el artículo 17 del reglamento derogado, en cuanto a lo siguiente:

En ningún caso se emitirán órdenes de pago a nombre de funcionarios pagadores, sino a favor de los legítimos acreedores, para cubrir los siguientes gastos:

a) En el Ministerio de Finanzas: Las asignaciones para el pago de compromisos contractuales derivados de la adquisición, conservación, reparación y funcionamiento de material de guerra y seguridad pública.

³⁸ Por ejemplo: la previsión contenida en el literal d) del artículo 13 del Reglamento de 1996, relativa a “adquisición, funcionamiento y reparación de material de guerra, seguridad pública y telecomunicaciones”

³⁹ Tal es el caso, justamente, de la previsión contenida en el literal a) del artículo 13 del Reglamento de 1996.

⁴⁰ Como sucede con la referencia específica contenida en el literal d) del Reglamento de 1996, a “Las remuneraciones del personal militar”.

⁴¹ Sólo se modifica la alusión que se hacía en el artículo 17 del reglamento de 1996, al “Ministerio de **Hacienda**” sustituyéndola por la que ahora se hace en el reglamento de 2001 al “Ministerio de **Finanzas**” (destacado nuestro).

b) En el Ministerio de la Defensa: Las asignaciones para la adquisición de “prendas de vestir”; las asignaciones para “repuestos mayores para equipos de defensa”; las asignaciones para adquisición de “armamentos de defensa” y “adquisición de equipos bélicos para las Fuerzas Armadas”.

Ello implica entonces, que **adicionalmente** a los desembolsos atinentes a los tres grupos de actividades mencionados expresamente en el artículo 12 del nuevo reglamento, **subsisten como gastos a considerar como de seguridad y defensa, los mencionados en la norma (artículo 16) que acabamos de reproducir**, pues de otra manera no tendría sentido que se repitiera lo establecido en el artículo 17 del reglamento derogado. Esa “supervivencia” de subgrupos de gastos de seguridad y defensa, específicamente dentro de los Ministerios de Finanzas y Defensa queda corroborada porque en la primera parte del artículo 17 del nuevo reglamento, al igual que en la del artículo 18 del reglamento anterior, se dispone que “Las órdenes de pago emitidas a favor de los legítimos acreedores se enviarán a la Contraloría, conjuntamente con los respectivos comprobantes, **a fin de que el Contralor o el Sub-Contralor verifiquen los extremos previstos en el artículo 36 de la Ley**”. (Destacado nuestro). Pues bien, recuérdese que las órdenes respecto de las cuales el artículo 36 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República dispone que sean sometidas a verificación personal por el Contralor o el Subcontralor, son las correspondientes a los gastos de seguridad y defensa.

2) **Análisis de los literales a) y f) del artículo 13 del Reglamento de 1996**

En relación con el texto del literal a) del artículo 13 del reglamento recién derogado, cabe destacar que dicho literal fue concebido en términos muy amplios por el reglamentista, en cuanto a las erogaciones que, dentro del presupuesto de gastos del anterior Ministerio de Relaciones Interiores⁴² debían ser considerados como gastos de seguridad y defensa. Al grado que resultan aún más amplios que los previstos en el

⁴² Actual Ministerio del Interior y Justicia.

literal f) relativo a gastos dentro del extinto Ministerio de Justicia; literal respecto del cual incluso se advirtió en el citado Dictamen N° CJ-222 del 20-11-75, sobre su amplitud.

Así, en el aludido literal a) se estableció que debían ser considerados como gastos de seguridad y defensa, dentro del presupuesto del Ministerio de Relaciones Exteriores: “Las asignaciones para ‘Gastos de Operaciones’, **derivados de las actividades** de los cuerpos de inteligencia y seguridad del Estado” (destacado nuestro).

Puede observarse, en el transcrito literal, que en primer lugar se mencionan “Gastos de Operaciones”, expresión que por sí sola podría ser entendida en uno de dos sentidos.

- En un sentido amplio, como relativa a los denominados “gastos de funcionamiento” u “operativos” también conocidos, en singular, como pertenecientes al grupo “gasto de operación”; expresiones sinónimas referidas a todas las erogaciones de índole diversa (bienes, servicios, de personal u otras) necesarias para el funcionamiento permanente y regular de la organización de que se trate. Equivaldría, por ende, prácticamente a la totalidad de los gastos de la misma.
- En un sentido restringido, como expresión atinente a ciertos gastos realizables sólo para determinadas operaciones o actividades, en cuyo caso han debido ser precisadas suficientemente, o al menos mencionadas a título enunciativo, lo cual no se hizo en el literal in commento.

Para complicar aún más la interpretación del literal a) seguidamente se estableció en el mismo, que tales gastos de operaciones serían los “derivados de las actividades” –expresado así, en términos genéricos– “de los cuerpos de inteligencia y seguridad del Estado”. Ahora bien, como puede apreciarse, la única precisión hecha respecto a dichas actividades, se refiere a que éstas sean las de los mencionados cuerpos, sin hacer ningún otro tipo de distinción de orden material, subjetivo u organizativo, a diferencia del literal f) que comentaremos infra.

Lo expuesto parece indicar entonces, que, de un modo innecesariamente complejo (e inconveniente por su excesiva amplitud), el reglamentista quiso calificar en el comentado literal a), como gastos

destinados a la seguridad y defensa dentro del Ministerio de Relaciones Interiores, las erogaciones realizadas por ese Despacho, con cargo a su presupuesto para cubrir en general, actividades de cuerpos de inteligencia y seguridad del Estado; lo cual, permitía, respecto al para entonces único cuerpo de esa índole integrado a la estructura organizativa (DISIP) la cobertura total de sus gastos de funcionamiento, con una partida especial (de seguridad y defensa). Y en caso de que parte de esas asignaciones se hubiesen destinado para gastos de operaciones derivados de actividades de otros cuerpos de seguridad no integrantes de la estructura organizativa del Despacho de Relaciones Interiores, dichos gastos constituirían transferencias, equivalentes a los denominados “aportes de funcionamiento” por parte del Ministerio, para esos cuerpos.

Ello implica, en relación con uno de los diversos planteamientos expresados por la Contralora Interna Consultante (atinente al hecho de que la totalidad del presupuesto de la DISIP “se encuentra contenido dentro de la Partida ‘451’ correspondiente a Gastos de Defensa y Seguridad”) que en rigor no podría hablarse, (como ella lo interpreta) de una “errónea formulación presupuestaria” sino más bien de una formulación presupuestaria realizada con base en una norma (la prevista en el citado literal a) del artículo 13 del Reglamento de 1996) que era excesivamente amplia y hasta ambigua, en cuanto a la calificación de los gastos a ser considerados como de seguridad y defensa dentro del Ministerio de Relaciones Interiores; circunstancia que correlativamente permitía formulaciones presupuestarias como la cuestionada por la consultante.

En cuanto a la calificación contenida en el literal f) –último literal del artículo 13– cabe señalar, que aunque también era muy amplia, resultaba un tanto más específica que la contemplada en el literal a).

En efecto, en el literal f) se estableció que en el Ministerio de Justicia, debían ser considerados como gastos de seguridad y defensa: “Las asignaciones que se establezcan **en el presupuesto del Cuerpo Técnico de Policía Judicial para ‘gastos secretos ocasionados para gestiones encomendadas a sus miembros’ y para ‘adquisición, conservación, reparación y funcionamiento de equipos y materiales específicos de investigaciones y seguridad’**” (destacado nuestro).

Puede apreciarse que dentro del sistema mixto al que hicimos referencia anteriormente, en el literal f) se hicieron una serie de distinciones

o “delimitaciones” de diversa índole. En primer lugar, de carácter **organizativo** (gastos circunscritos al presupuesto del Cuerpo Técnico de Policía Judicial, uno de los órganos integrantes del extinto Despacho de Justicia). En segundo término, de naturaleza **subjectiva** (pues algunos de esos gastos estarían relacionados estrictamente con personal –ciertos funcionarios– de ese cuerpo). Y en tercer lugar, de orden **material** (se incluyen gastos atinentes a ciertas gestiones –actuaciones– encomendadas especialmente⁴³ a miembros del cuerpo e igualmente, aquellos desembolsos destinados a la adquisición, conservación, reparación y funcionamiento de determinados bienes –materiales y equipos– específicamente utilizables para actividades de investigación y de seguridad).

Resulta oportuno hacer referencia en esta parte de la presente exposición, a otro de los planteamientos realizados por la Contralora Interna Consultante, en cuanto a que “...mientras las adquisiciones efectuadas por la Disip, incluido materiales de oficina, activos reales, etc., son considerados como gastos destinados a la Seguridad y Defensa del Estado, los efectuados por el Cuerpo Técnico de Policía Judicial, incluido armamento, equipamiento de seguridad y otros similares, son imputados al presupuesto y partidas ordinarias y sometidas sus operaciones al Control Previo y Posterior de este Órgano de Control”.

Respecto a tal señalamiento, debe indicarse lo siguiente: dentro de la clasificación presupuestaria contenida anualmente en el Plan Único de Cuentas elaborado por la Oficina Central de Presupuesto, la Partida de Egresos N° 4.51.00.00.00 Gastos de Defensa y Seguridad del Estado”, incluye, a su vez, un conjunto de subpartidas específicas relativas a diversos gastos, los cuales, si bien resultan iguales o equivalentes por su contenido a los descritos en otras partidas y subpartidas “ordinarias” pese a ello, eran encuadrables dentro de la calificación de gastos de seguridad y defensa, por ser subsumibles en alguno de los literales previstos en los Reglamentos anteriores al vigente Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Así, entre esas subpartidas “específicas” cabe destacar, por su relación con el referido planteamiento, la N°. “4.51.01.02.00 Materiales

⁴³ Se trataría de las llamadas “misiones especiales”.

y suministros” a la cual según el Plan Único de Cuentas se imputan “los gastos de materiales y suministros considerados como Gastos de defensa y seguridad del Estado” e igualmente la N° “4.51.01.06.00” dentro de la cual se incluyen “los gastos considerados como activos financieros de defensa y seguridad del Estado”.

De manera pues, que de acuerdo con la calificación de gastos de seguridad y defensa prevista en el artículo 13 del recién derogado Reglamento de 1996, en concordancia con la clasificación presupuestaria contenida en el Plan Único de Cuentas, ciertos gastos constitutivos de activos reales o para adquisiciones de materiales podían ser considerados como gastos de seguridad y defensa siempre y cuando fuesen subsumibles en alguno de los literales de dicho artículo.

Resulta extraño, en cambio, que gastos realizados por el Cuerpo Técnico de Policía Judicial en armamento, en equipos de seguridad y en “otros similares” no hayan sido sometidos al régimen especial de control previsto en los artículos 36 y 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, según lo establecido en el artículo 35 ejusdem, a pesar de ser erogaciones encuadrables dentro de las que debían considerarse de seguridad y defensa, de conformidad con el literal f) del artículo 13 del derogado Reglamento de dicha ley.

3) Análisis de los “grupos de gastos” de seguridad y defensa previstos en el artículo 12 del Reglamento vigente

a) Asignaciones para gastos de operaciones de inteligencia realizadas por organismos de seguridad del Estado, tanto en el país como en el servicio exterior.

Con tal expresión se engloban gastos a ser realizados en actividades de una índole determinada, por ciertos organismos especializados, tanto en el país como en el exterior.

Las actividades a que se refiere el “primer grupo” contemplado en el artículo 12 del nuevo reglamento, son las “operaciones de inteligencia”. Respecto a dichas operaciones o actividades⁴⁴ debe señalarse que

⁴⁴ En realidad resultaría más apropiado referirse a “actividades de inteligencia”, como categoría o grupo genérico pues las operaciones de inteligencia serían subgrupos o modalidades de tales actividades.

si bien no existe una definición única, como lo señala el autor Guillermo Holzman⁴⁵ han sido aceptados mayoritariamente una serie de elementos constitutivos y característicos que permiten hacer una delimitación aproximada y una especie de “catálogo” de dichas operaciones o actividades.

Agrupando los principales elementos constitutivos y característicos de la actividad de inteligencia, mayormente aceptados, puede señalarse que comprende un conjunto de actuaciones de recolección y análisis de información⁴⁶ relevante y oportuna, ejercida por órganos y personal especializado, principalmente en apoyo a la seguridad interior y exterior,⁴⁷ para obtener y proporcionar un conocimiento anticipado⁴⁸ de la realidad circundante, de manera de reducir los niveles de incertidumbre y facilitar la toma de decisiones correspondientes por las autoridades competentes.

Conviene señalar que en nuestro país se ha elaborado un proyecto de “Ley del Sistema Nacional de Inteligencia”⁴⁹ entre cuyas disposiciones, por su relación con lo que sería el ejercicio de la actividad de inteligencia y sobre las modalidades de la misma, pueden destacarse las siguientes:

- Artículo 3. Reserva el ejercicio de la actividad de inteligencia “a que se refiere esta Ley” a los órganos del Sistema Nacional de Inteligencia, enfatizando al respecto que ninguna persona,

⁴⁵ Autor de la monografía titulada “*SISTEMA DE INTELIGENCIA EN EL ESTADO CHILENO: REFLEXIONES ACERCA DE SU FUNCIÓN*”, que puede consultarse en <http://www.fas.org/irp/world/chile/holzmann.htm>.

⁴⁶ Ver *EL DESAFÍO DE LA INTELIGENCIA ESTRATÉGICA*, trabajo realizado por el Instituto de Investigación sobre Seguridad y Crimen Organizado (ISCO), diciembre de 1999, en <http://www.ba.uca.edu.ar/isco/doc/In.htm>.

⁴⁷ Aunque ésta ha sido su finalidad de apoyo esencial y primaria, más recientemente se considera que debe coadyuvar también al desarrollo nacional.

⁴⁸ Ver, Holzmann, ob.cit. Este autor indica que “los objetivos y la misión existen en virtud de un conocimiento previo y no al revés...” Y que un “concepto amplio de inteligencia estratégica se refiere al conocimiento que cada Estado debe tener por anticipado para ser capaz de propender a la satisfacción de sus intereses...” (Puntos suspensivos nuestros).

⁴⁹ Puede verse en la siguiente dirección:

http://www.Analitica.com/biblioteca/congreso_venezuela/ley_seguridad_proyecto.asp

nacional o extranjera, podrá realizar tales actividades. Correlativamente, el artículo 8 expresa que “El Sistema Nacional de Inteligencia comprende el conjunto de órganos que dirigen y ejecutan actividades de información e inteligencia que son de interés para los distintos niveles de planificación, conducción y ejecución de la política nacional del Estado”.

- Artículo 4. Establece que “Se entenderá por **inteligencia de Estado la actividad de recopilación y procesamiento de información** para **apoyar** la ejecución de acciones del Estado **destinadas al bienestar de la Nación y a la protección y defensa de los intereses del Estado** (destacado nuestro).
- Artículos 5, 6 y 7. Se refieren respectivamente, a las actividades de inteligencia criminal, de inteligencia militar y de inteligencia estratégica.

La actividad de inteligencia **criminal** “buscará satisfacer las necesidades de información exigidas por la actividad de policía preventiva, represiva y judicial. Asimismo, estará destinada a la **búsqueda de información, al análisis y difusión de inteligencia sobre el crimen organizado**, y a la ejecución de acciones coordinadas con la finalidad de establecer planes y políticas nacionales **contra la delincuencia** en todas sus manifestaciones, así como a la información sobre cooperación internacional en materia criminal”. Se dispone, además, que la inteligencia criminal “integrada al Sistema Nacional de Inteligencia **se diferenciará orgánica y funcionalmente** de la que pudiere existir en los cuerpos de policía nacional, estatal o municipal, sin menoscabo de la coordinación y colaboración necesaria”. Como puede observarse, en esta norma del proyecto, se hace alusión a la también llamada “inteligencia policial” (destacado nuestro).

La actividad de inteligencia **militar** comprendería “lo relativo a la **búsqueda, análisis y difusión de información** relativa a la defensa, la inteligencia de policía militar, las actividades de **contrainteligencia militar** y de seguridad de la Fuerza Armada Nacional, la inteligencia humana de **señales, comunicaciones e imágenes ligadas a la defensa**, las actividades de **reconocimiento y control de organismos de inteligencia militar de otras naciones** que puedan operar en el territorio nacional, **la información y control del parque de armas de la**

Nación, y la coordinación e interdependencia de los órganos integrantes de la Fuerza Armada Nacional” (destacado nuestro).

La actividad de inteligencia **estratégica** tendría por objeto la búsqueda del “**conocimiento de las capacidades y propósitos de los actores** que pudieran afectar los principios de seguridad de la Nación en los diferentes ámbitos de interés del Estado” (destacado nuestro).

Resulta útil a fin de elaborar un catálogo o lista enunciativa de las operaciones o actividades a ser consideradas de inteligencia,⁵⁰ citar a continuación algunas de las definiciones de términos contenidas en el artículo 2 del Proyecto de Ley Orgánica de Información e Inteligencia⁵¹ de Argentina:

“Contrainteligencia: es la rama de la inteligencia⁵² consistente en el conocimiento relativo a amenazas provocadas por los Estados extranjeros contra actividades y propiedades argentinas,⁵³ incluyendo las propias del Sistema Nacional de Información e Inteligencia. Se concreta en las actividades de contrainteligencia, que comprenden el contraespionaje y contrasabotaje, y en las medidas de seguridad de contrainteligencia”.

⁵⁰ A los fines de su identificación y control especial.

⁵¹ Puede consultarse en: <http://www.ser2000.org.ar/articulos-revista-ser/revista-3/proyectos.htm>, a continuación del Proyecto de Ley del Sistema Nacional de Inteligencia, ubicado de primero en la referida dirección de internet.

⁵² En el referido Proyecto, se hacen las siguientes precisiones sobre el término “inteligencia” y las actividades que abarca:

“Inteligencia: es el conocimiento resultante del proceso de la información necesaria para la conducción de las relaciones exteriores, la defensa nacional y la seguridad interior.

Se concreta en la secuencia de actividades de dirección del esfuerzo de obtención de información, obtención de la información, proceso de la información y difusión de la inteligencia, que constituyen el ciclo de la inteligencia.

El ámbito de la inteligencia comprende, sin embargo, el conjunto de medios y funciones intelectuales y ejecutivas que se realizan en apoyo de la conducción. Abarca, en consecuencia, la dirección y obtención de información, la producción de inteligencia, las operaciones de inteligencia y las medidas de seguridad de contrainteligencia”.

⁵³ *Mutatis mutandis* podría hacerse referencia genéricamente a actividades y propiedades del Estado.

“Contraespionaje: es el empleo de medios y procedimientos tendientes a detectar, localizar y neutralizar la acción de las personas u organismos nacionales o extranjeros, que intenten la obtención o difusión de información de divulgación inconveniente para la defensa nacional”.⁵⁴

“Contrasabotaje: es el empleo de medios y procedimientos tendientes a detectar, localizar y neutralizar las actividades de sabotaje”.

“Medidas de seguridad de conRAINTeligencia: son las disposiciones que se adoptan para proteger las actividades y propiedades argentinas contra actividades de inteligencia”.

“Inteligencia estratégica nacional: es el conocimiento de las capacidades, vulnerabilidades e intenciones de los Estados extranjeros que resulten de interés, elaborado al más alto nivel con la finalidad de satisfacer las necesidades de la conducción nacional”.

“Inteligencia estratégica militar: es el conocimiento de las capacidades, vulnerabilidades y probables cursos de acción en materia militar de aquellos países extranjeros respecto de los cuales existan hipótesis de conflicto y de guerra, así como de los ambientes geográficos de interés para el mejor empleo del poder militar propio, determinados por las autoridades constitucionales”.

“Inteligencia para la protección del orden democrático y constitucional: es el conocimiento resultante de procesar informaciones relativas a individuos u organizaciones cuya actuación esté orientada a cambiar o modificar el orden democrático constitucional o sustituir o atentar contra las autoridades designadas de acuerdo con éste, por medios ilegales”.

⁵⁴ En ese proyecto se define a la defensa nacional como “la integración y acción coordinada de todas las fuerzas de la Nación para la solución de aquellos conflictos que requieran el empleo de las fuerzas armadas, de seguridad y de la Policía Federal Argentina.

“Inteligencia de seguridad interior: es el conocimiento resultante de procesar informaciones relativas a individuos, grupos u organizaciones, cuyo accionar configure delitos federales que atenten contra la seguridad interior”.⁵⁵

“Medidas de seguridad de contrainteligencia militar: son disposiciones que se adoptan para proteger el poder militar propio contra las actividades de inteligencia de enemigos u oponentes, procurando evitar la comisión por parte de éstos de posibles acciones de espionaje y sabotaje”.

A nuestro juicio, esa serie de “actividades de conocimiento” y de “medidas” serían “típicas” actividades (operaciones, en el lenguaje utilizado en el nuevo reglamento) de inteligencia y por ende estarían sometidas al régimen especial de control aplicable a los denominados “gastos de seguridad y defensa”.

b) “Asignaciones para actividades de protección fronteriza”

c) Asignaciones destinadas a “operaciones militares requeridas para asegurar la defensa de la nación”.

Los supuestos que convencionalmente hemos identificado con las letras b y c, también calificados como gastos de seguridad y defensa por el artículo 12 del nuevo reglamento en nuestra opinión no ameritan, por su claridad, mayores comentarios; salvo en cuanto a señalar que las actividades de protección fronteriza son más permanentes que las referidas operaciones militares, en virtud de que la realización o no de estas últimas y su mayor o menor frecuencia dependerán de las diferentes situaciones que pudiesen presentarse en un momento determinado y de las decisiones que puedan tomarse sobre el particular. Las actividades de protección fronteriza en cambio, presuponen una primera actuación que siempre deberá cumplirse: la vigilancia constante

⁵⁵ En ese proyecto se define a la seguridad interior, como la “situación en la cual se encuentran resguardadas la libertad, la vida y el patrimonio de los habitantes de la Nación Argentina, sus derechos y garantías y la plena vigencia de las instituciones del sistema representativo, republicano y federal que establece la Constitución Nacional”.

de las fronteras en aras de resguardar la integridad territorial y de preservar vidas y bienes dentro de esas áreas geográficas específicas; actuación a ser intensificada y complementada con otras que persigan los mismos fines,⁵⁶ de acuerdo con la situación existente.

III) Consecuencias en materia de ejecución presupuestaria, derivadas de la nueva calificación de gastos secretos, contenida en el artículo 12 del vigente Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República

En el nuevo Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, no se incorporó disposición transitoria alguna que estableciera de modo expreso, que todo o parte del Reglamento entraría en vigencia en fecha distinta y posterior a la de su publicación, motivo por el cual, debe entenderse que entró en vigor desde la fecha en que fue publicado en Gaceta Oficial,⁵⁷ es decir, desde el 29 de marzo de 2001 como lo indica la Contralora Interna Consultante.

Hubiese sido conveniente que el mencionado reglamento, hubiese establecido una *vacatio* hasta el año entrante, respecto a la aplicabilidad de la nueva calificación de gastos secretos prevista en su artículo 12, pues en virtud del principio de anualidad del presupuesto, el 29 de marzo ya se había iniciado la ejecución del presupuesto 2001, en cuya elaboración, así como en la del Plan Único de Cuentas a ser aplicado durante el mismo ejercicio, se tomó en consideración la calificación de gastos de seguridad y defensa prevista en el artículo 13 del Reglamento de 1996, como era lógico, ya que se trataba del vigente para la época en que se elaboraron esos instrumentos.

La ausencia de dicha *vacatio* acarrea entonces, la siguiente problemática: por haber sido modificada esa calificación, que estaba contenida según se dijo, en el citado artículo del derogado reglamento de 1996 y pasar a ser sustituida por la prevista en el artículo 12 del reglamento vigente, se hace necesaria la realización de modificaciones presu-

⁵⁶ Y que por ende, serían también actividades de protección fronteriza.

⁵⁷ De conformidad con el principio general aplicable en materia de vigencia normativa, consagrado en los artículos 2 de la Ley de Publicaciones Oficiales (G.O. N° 20.546 del 22-07-41) y 1° del Código Civil (G.O. N° 2.990 Extraordinario del 26-07-82).

puestarias, en los presupuestos de aquellos Ministerios que, de acuerdo con el reglamento derogado, tenían a su cargo la realización de los gastos que conforme al mismo instrumento normativo, eran considerados de seguridad y defensa. Tales modificaciones presupuestarias se requieren para que los desembolsos que vayan a realizarse como gastos de seguridad y defensa, correspondan realmente a la nueva calificación de los mismos, actualmente contenida en el vigente reglamento. Y evidentemente, para que las órdenes de pago correspondientes a esos “nuevos” gastos de seguridad y defensa, sean las que ahora se sometan al régimen especial previsto en los artículos 36 y 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República; e igualmente, para que aquellos gastos que han dejado de ser de seguridad y defensa sean sometidos en lo sucesivo al régimen general de control previo, establecido en los artículos 21 y 23 ejusdem.

Se hace necesaria, igualmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario,⁵⁸ una pronta y precisa “actualización” del Plan Único de Cuentas, que incorpore la nueva calificación reglamentaria de gastos de seguridad y defensa y que introduzca otra clasificación de la partida de Egresos N° 4.51.00.00.00 Gastos de Defensa y Seguridad del Estado” en subpartidas correlativas, que sean acordes con lo previsto en el artículo 12 del vigente Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Debido a que se trataría de modificaciones que no alterarían el total de créditos asignados a cada uno de esos Ministerios, tendrían que traducirse en traspasos, que justamente constituyen la única modalidad de modificación cualitativa (no cuantitativa) del presupuesto. Por su intermedio, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, gran parte de los créditos presupuestarios actualmente destinados a gastos de seguridad y defensa, se destinarían a gastos “normales”.

Ahora bien, la realización de tales traspasos, en razón de su multiplicidad (e incluso por su complejidad, ante la nueva conceptualización de los gastos de seguridad y defensa) podría dificultar y retrasar

⁵⁸ G.O. N° 36.916 del 22-03-2000.

inconvenientemente la ejecución presupuestaria en lo que resta del año, a pesar de lo expedita que tratara de hacerse su tramitación.

En todo caso, debe contarse con el asesoramiento de la Oficina Central de Presupuesto, la cual, de conformidad con los artículos 65 y 66 (numeral 8) de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, constituye el órgano rector y asesor en materia presupuestaria.

IV) Conclusiones

- 1) Los gastos nacionales de seguridad y defensa se encuentran sujetos a un régimen especial de control, distinto al ordinario previsto para el resto de los gastos nacionales. Se trata de un régimen que excluye al llamado “control previo al compromiso” (actualmente a cargo de los órganos de control interno) y que contempla particulares competencias de control sobre las órdenes de pago correspondientes.

Por tanto, no tiene fundamento la opinión que, según la Contralora Interna Consultante, se tiene en la Dirección de Servicios de Inteligencia y Prevención (DISIP) en cuanto a considerar que ese órgano o las erogaciones que el mismo efectúe están excluidos “de toda previsión de control” por el hecho de que todo su presupuesto (que forma parte del presupuesto del actual Ministerio de Interior y Justicia) se encuentra contenido dentro de la partida 451 correspondiente a gastos de seguridad y defensa.

- 2) Ese “sistema especial de control”, por una parte, comprende una función a ser ejercida en forma personal y exclusiva (en consecuencia, indelegable) por el Contralor o por el funcionario que le sigue inmediatamente en rango: el Sub-Contralor; y por la otra establece una serie de verificaciones sobre las órdenes de pago, las cuales le corresponde realizar a “la Contraloría”. En la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República tanto la referida función, como esas verificaciones, se encuentran previstas en el artículo 36.

La función de verificación a ser ejercida por el Contralor o por el Sub-Contralor, es una competencia que versa sobre el fondo de la materia objeto de control, pues para que aquél de ellos que ejerza la competencia pueda constatar en su oportunidad, si la erogación a realizarse constituye realmente un gasto de seguridad o defensa

requiere conocer las operaciones a que se refiere dicho gasto, para lo cual debe ser informado veraz y completamente por el funcionario ordenador. Para asegurar dicha información, en el aparte único del artículo 36 de la ley vigente, aludido supra, se ha establecido convenientemente que para realizar tal verificación personal, el Contralor o el Sub-Contralor “podrán exigir los documentos e informaciones que estimen pertinentes”.

- 3) Como se deriva del mencionado artículo, esa competencia exclusiva del Contralor y Sub-Contralor es esencialmente casuística, eminentemente de orden fáctico, en el sentido de que su ejercicio se materializa, se concreta, de modo especial, caso por caso: cuando la correspondiente orden de pago, relativa a una determinada situación que el funcionario ordenador considera encuadrada dentro de la calificación reglamentaria de gastos de seguridad y defensa, es presentada para la verificación de tal circunstancia; y más específicamente, cuando, para la determinación de si esa orden realmente corresponde a un gasto reglamentariamente calificado como de seguridad y defensa, el Contralor o el Sub-Contralor la analiza conjuntamente con la información inicialmente suministrada y con la que eventualmente solicite y obtenga, para así, acto seguido, poder constatar si en la realidad de los hechos la orden se corresponde con gastos de esa naturaleza y entonces, pronunciarse en sentido afirmativo o negativo respecto a ello, manifestándole el resultado de su verificación, al funcionario ordenador.
- 4) En el caso de que el resultado de esa verificación sea afirmativo (en cuanto a que la orden realmente corresponde a un gasto considerado de seguridad y defensa) el gasto respectivo quedará exceptuado del régimen general de control de los gastos nacionales y sujeto, entonces al especialmente previsto en la ley para los gastos de seguridad y defensa. Si por el contrario, la constatación resulta negativa, tal circunstancia determinará que el gasto al cual se refiere la respectiva orden de pago quedará sometido al régimen general de control y que dicha orden no será cancelada mientras el mismo no se realice en su totalidad. Dentro de ese régimen general de control se encuentra el relativo al control previo del compromiso (también llamado “control previo al gasto”), el cual, en la actualidad, está pre-

visto en el artículo 21 de la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y que ahora contempla la participación de las contralorías internas, a través de la “certificación” de cumplimiento allí prevista.

- 5) Respecto a las verificaciones que, en materia de gastos de seguridad y defensa, han sido asignadas de modo genérico por la ley a “la Contraloría”, cabe señalar que atienden a determinar que las órdenes de pago respectivas estén formalmente correctas.

A diferencia de la competencia que la misma ley asigna para su ejercicio personal y exclusivo por el Contralor o el Sub-Contralor, no implican un conocimiento del fondo de las operaciones que constituyen el objeto del gasto, motivo por el cual pueden ser internamente encomendadas a dependencias de la Contraloría. De conformidad con lo previsto actualmente en la primera parte del artículo 36 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, esas verificaciones tienen por objeto determinar: si las órdenes de pago respectivas están debidamente imputadas a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados; si existe disponibilidad presupuestaria y si se han cumplido los requisitos legales sobre la ordenación del pago.

- 6) El régimen especial de control, precedentemente descrito, está referido, como lo expresa la Contralora Interna Consultante, a la materia de control de gastos nacionales y no a la materia de bienes. Tampoco a la de contabilidad de los mismos, sobre la cual versan las Publicaciones Nos. 15 y 9 emanadas de la Contraloría General de la República, aludidas en la consulta.
- 7) Como también indica la consultante, las citadas publicaciones no contemplan excepciones, en el sentido de contener prescripciones que excluyan de toda contabilidad e inventario de bienes nacionales, (en almacén o en uso) aquéllos adquiridos con asignaciones para gastos de seguridad y defensa, por los Despachos mencionados en el artículo 13 del recientemente derogado Reglamento de Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
- 8) Tanto en la Publicación N° 15 a la cual se refiere de modo más particular la consulta, como en la N° 9, se alude a la contabilidad e inventario de bienes destinados a la “defensa” o a la “seguridad y

defensa”, asignándoseles subcuentas específicas dentro de la correspondiente clasificación contable de bienes; pero cabe señalar que también se establecen, respecto de ellas, ciertas prescripciones especiales.

En efecto, en la Publicación N° 15 se prevén particularmente, las siguientes subcuentas o subgrupos: “3-09 -Armamento y Equipo de Defensa” y “4-29 - Material de Defensa y Seguridad Pública”, precisándose respecto a estos subgrupos que están **reservados** “para uso de los Ministerios de **Relaciones Interiores, Defensa y Justicia**” (destacado nuestro). El subgrupo contemplado en la Publicación N° 9, es el “2-09 ARMAMENTO Y EQUIPO DE DEFENSA” el cual “ Incluye las armas y demás equipos de las Fuerzas Armadas Nacionales que tendrán **catálogos especiales e internos de carácter reservado**. También incluye el armamento **menor en poder de autoridades civiles**” (destacado nuestro).

- 9) Entre las referidas prescripciones especiales, refiriéndonos de manera más concreta a las contenidas en la Publicación N° 15, no se establece disposición o excepción alguna en cuanto al deber de llevar el registro contable de la incorporación y desincorporación de “materias” concepto dentro del cual quedan incluidos los grupos Nos. 3: “bienes muebles en depósito” y 4: “materiales de consumo”, dentro de los cuales se ubican, respectivamente, los subgrupos 3-09: “Armamento y Equipo de Defensa” y 4-29: “Material de Defensa y Seguridad Pública”.
- 10) Las mencionadas publicaciones fueron aprobadas mediante Resoluciones dictadas en ejercicio de la competencia para establecer los sistemas de contabilidad de los entes sujetos a su control, que le había sido atribuida a este Organismo Contralor, antes de la entrada en vigencia de la actual Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, cuyo artículo 73, asigna ahora esa competencia, en cambio, al Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Hacienda. En el artículo 138 ejusdem, contenido en el Título XI relativo a la “Disposiciones Transitorias”, se dispuso que el Ejecutivo Nacional debía dictar los sistemas de contabilidad, de conformidad con las disposiciones de dicha Ley, dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigencia de la misma, y que mientras ello ocurriese, permanecerían vigentes los sistemas

prescritos por la Contraloría y los demás que se hayan implantado con anterioridad.

Mediante Resolución de N° 3275 de fecha 06-01-97, el entonces Ministro de Hacienda dictó las “Normas Transitorias para la Centralización Contable”. En el artículo 4 de las referidas “Normas” se estableció que “Hasta tanto la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública dicte los nuevos sistemas, las unidades administrativas y demás dependencias de los organismos que realicen operaciones relacionadas con los **bienes**, rentas, gastos y deudas que afecten la Hacienda Pública Nacional deberán efectuar el registro contable en los libros principales y registros auxiliares establecidos en los sistemas prescritos por la Contraloría General de la República” (destacado nuestro).

Posteriormente, la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública, en ejercicio de sus atribuciones, dictó la Providencia N° SCI-001-99 del 27-12-99, mediante la cual “se establece el Sistema de Contabilidad para los Organismos del Poder Nacional que conforman el ente contable República, como persona jurídica sujeto del Sistema” que evidentemente resulta aplicable a los Ministerios y a los órganos que los integran. En el único aparte de la mencionada providencia, se establece que “Dicho sistema se implantará durante el ejercicio fiscal 2000, entrará en vigencia el 1° de enero del año 2001 y se aplicará a partir de esa fecha, para el registro de las transacciones que efectúen las dependencias de los organismos señalados en este artículo, que administren, custodien o manejen fondos o bienes nacionales” (destacado nuestro).

- 11) De la aplicación conjunta de esa serie de normas se deriva que durante el año 1999, todos los Ministerios, incluyendo al Ministerio del Interior y Justicia y sus dependencias, entre ellas la DISIP, debían cumplir con lo preceptuado sobre contabilidad fiscal de bienes en las Publicaciones Nos. 9 y 15, anteriormente comentadas, aunque con las particularidades indicadas también precedentemente.
- 12) Lo exclusivo, personal y casuístico de la competencia a ser ejercida por el Contralor o por el Sub-Contralor, hacen a la vez improcedente e inconveniente que uno u otro de esos altos funcionarios,

de manera anticipada (es decir, sin conocer antes el contenido de las correspondientes órdenes, sus anexos y las circunstancias en que se producirían las respectivas erogaciones) le “precisen” a un órgano de control interno cuáles órdenes de pago entre las que eventualmente se emitan dentro de un ministerio, en realidad corresponden a gastos de seguridad y defensa.

- 13) Esa precisión a priori también carece de utilidad práctica. Por una parte, porque toda orden que el funcionario ordenador (ministro o sus delegados) estime destinada a sufragar gastos de seguridad y defensa, tiene que ser sometida a la verificación personal de tal circunstancia, por el Contralor o el Sub-Contralor. Y por la otra, porque en cada caso en el cual uno u otro de esos altos funcionarios constate que la orden realmente no corresponde a un gasto de seguridad o defensa, sino a un gasto “normal” ello le será informado, no sólo al funcionario ordenador, sino también a la respectiva Contraloría Interna, para que la misma proceda a ejercer las atribuciones de control que le corresponden sobre aquellos gastos que no sean de seguridad y defensa.
- 14) Con anterioridad a la entrada en vigencia del actual Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el “sistema reglamentario” de calificación de gastos de seguridad y defensa era “mixto” pues en los reglamentos precedentes, incluyendo claro está, al de 1996, se utilizaba una combinación de los siguientes criterios: organizativo: en cuanto a establecer, una serie de ministerios que podían realizar gastos de seguridad y defensa y dentro de algunos de esos despachos, en relación con ciertos órganos integrantes de los mismos; material: relativo a determinadas actividades en cada uno de esos ministerios, con una especificidad variable y subjetivo: referido en ciertos supuestos, a determinado personal.
- 15) En el nuevo Reglamento se ha adoptado un criterio, que resulta, en comparación con el “sistema reglamentario” anterior, de carácter predominantemente material, pues de modo más directo atiende a gastos que se generen para la realización de tres grupos de actividades: operaciones de inteligencia interna y externa, protección fronteriza y operaciones militares de defensa nacional.

- 16) Sin embargo, debe señalarse que como extraño residuo del reglamento de 1996, se ha mantenido, en el vigente, ahora como artículo 16, prácticamente la misma disposición que anteriormente estaba contenida en el artículo 17 del reglamento derogado, lo cual implica, entonces, que adicionalmente a los desembolsos atinentes a los tres grupos de actividades mencionados expresamente en el artículo 12 del nuevo reglamento, subsisten como gastos a considerar como de seguridad y defensa, los mencionados en artículo 16 ejusdem, pues de otra manera no tendría sentido que se repitiera lo establecido en el artículo 17 del reglamento derogado.

Esa “supervivencia” de subgrupos de gastos de seguridad y defensa, específicamente dentro de los Ministerios de Finanzas y Defensa queda corroborada porque en la primera parte del artículo 17 del nuevo Reglamento, al igual que en la del artículo 18 del reglamento anterior, se dispone que “Las órdenes de pago emitidas a favor de los legítimos acreedores se enviarán a la Contraloría, conjuntamente con los respectivos comprobantes, **a fin de que el Contralor o el Sub-Contralor verifiquen los extremos previstos en el artículo 36 de la Ley**” (destacado nuestro). Téngase presente que las órdenes respecto de las cuales el artículo 36 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República dispone que sean sometidas a verificación personal por el Contralor o el Subcontralor, son las relativas a los gastos de seguridad y defensa.

- 17) En el literal a) del artículo 13 del Reglamento recién derogado, se estableció de modo muy amplio e impreciso, que debían ser considerados como gastos de seguridad y defensa, dentro del presupuesto del Ministerio de Relaciones Interiores: “Las asignaciones para ‘Gastos de Operaciones’, **derivados de las actividades** de los cuerpos de inteligencia y seguridad del Estado” (destacado nuestro).

Del análisis de su texto cabe interpretar que, de un modo innecesariamente complejo (e inconveniente por su excesiva amplitud), el reglamentista quiso calificar en el citado literal a), como gastos destinados a la seguridad y defensa dentro del Ministerio de Relaciones Interiores, las erogaciones realizadas por ese Despacho, con cargo a su presupuesto para cubrir en general, actividades de cuerpos de inteligencia y seguridad del Estado; lo cual, permitía,

respecto al para entonces único cuerpo de esa índole integrado a la estructura organizativa (DISIP) la cobertura total de sus gastos de funcionamiento, con una partida especial (de seguridad y defensa).

- 18) Ello implica, en relación con uno de los diversos planteamientos expresados por la Contralora Interna Consultante (atinente al hecho de que la totalidad del presupuesto de la DISIP “se encuentra contenido dentro de la Partida ‘451’ correspondiente a Gastos de Defensa y Seguridad”) que en rigor no podría hablarse, (como ella lo interpreta) de una “errónea formulación presupuestaria” sino más bien de una formulación presupuestaria realizada con base en una norma (la prevista en el citado literal a) del artículo 13 del Reglamento de 1.996) que era excesivamente amplia y hasta ambigua, en cuanto a la calificación de los gastos a ser considerados como de seguridad y defensa dentro del Ministerio de Relaciones Interiores; circunstancia que correlativamente permitía formulaciones presupuestarias como la cuestionada por la consultante.
- 19) En cuanto a la calificación contenida en el literal f) –último literal del artículo 13– cabe señalar, que aunque también era muy amplia, resultaba un tanto más específica que la contemplada en el literal a), pues se estableció que en el Ministerio de Justicia, debían ser considerados como gastos de seguridad y defensa: “Las asignaciones que se establezcan **en el presupuesto del Cuerpo Técnico de Policía Judicial** para ‘gastos secretos ocasionados **para gestiones encomendadas a sus miembros**’ y para ‘**adquisición, conservación, reparación y funcionamiento de equipos y materiales específicos de investigaciones y seguridad**’ (destacado nuestro).
- 20) En virtud de esa calificación, resulta extraño lo indicado por la Contralora Interna Consultante, en cuanto a que gastos realizados por el Cuerpo Técnico de Policía Judicial en armamento, en equipos de seguridad y en “otros similares” no hayan sido sometidos al régimen especial de control previsto en los artículos 36 y 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República según lo establecido en el artículo 35 ejusdem, a pesar de ser erogaciones encuadrables dentro de las que debían considerarse de seguridad y defensa, de conformidad con el literal f) del artículo 13 del derogado Reglamento de dicha ley.

- 21) Las actividades a que se refiere el “primer grupo” contemplado en el artículo 12 del nuevo reglamento, son las “operaciones de inteligencia”. Respecto a dichas operaciones o actividades debe señalarse que si bien no existe una definición única, han sido aceptados mayoritariamente una serie de elementos constitutivos y característicos que permiten hacer una delimitación aproximada y una especie de “catálogo” o “lista” de dichas operaciones o actividades.
- 22) Agrupando los principales elementos constitutivos y característicos de la actividad de inteligencia, mayormente aceptados, puede señalarse que comprende un conjunto de actuaciones de recolección y análisis de información relevante y oportuna, ejercida por órganos y personal especializado, principalmente en apoyo a la seguridad interior y exterior, para obtener y proporcionar un conocimiento anticipado de la realidad circundante, de manera de reducir los niveles de incertidumbre y facilitar la toma de decisiones correspondientes por las autoridades competentes.
- 23) Dentro de un intento por elaborar un catálogo o lista enunciativa de las operaciones o actividades a ser consideradas de inteligencia, podrían tenerse en cuenta las de inteligencia criminal, de inteligencia militar y de inteligencia estratégica contenidas en los artículos 5, 6 y 7 del Proyecto (venezolano) de Ley del Sistema Nacional de Inteligencia. E igualmente, las previstas en el artículo 2 del Proyecto de Ley Orgánica de Información e Inteligencia de Argentina: operaciones o actividades de contrainteligencia; de contraespionaje; de contrasabotaje; medidas de seguridad de contrainteligencia; actividades de Inteligencia estratégica nacional y de inteligencia estratégica militar; de inteligencia para la protección del orden democrático y constitucional; de inteligencia de seguridad interior y medidas de seguridad de contrainteligencia militar.
- 24) En cuanto a las “Asignaciones para actividades de protección fronteriza” y a las Asignaciones destinadas a “operaciones militares requeridas para asegurar la defensa de la nación”, también previstas en el artículo 12 del nuevo Reglamento como supuestos de gastos de seguridad y defensa, en nuestra opinión no ameritan, por su claridad, mayores comentarios; salvo en cuanto a señalar

que las actividades de protección fronteriza son más permanentes que las referidas operaciones militares, en virtud de que presuponen una primera actuación que siempre deberá cumplirse: la vigilancia constante de las fronteras en aras de resguardar la integridad territorial y de preservar vidas y bienes dentro de esas áreas geográficas específicas; en tanto que las operaciones militares para la defensa nacional pueden o no realizarse y su mayor o menor frecuencia dependerá de las diferentes situaciones que pudiesen presentarse en un momento determinado y de las decisiones que puedan tomarse sobre el particular.

- 25) En el nuevo Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, no se incorporó disposición transitoria alguna que estableciera de modo expreso, que todo o parte del Reglamento entraría en vigencia en fecha distinta y posterior a la de su publicación, motivo por el cual, debe entenderse que entró en vigor desde la fecha en que fue publicado en Gaceta Oficial (vale decir, desde el 29 de marzo de 2001) como lo indica la Contralora Interna Consultante.
- 26) Ello acarrea entonces, la siguiente problemática: por haber sido modificada la calificación de gastos secretos que estaba contenida en el artículo 13 del derogado reglamento de 1.996 y pasar a ser sustituida por la prevista en el artículo 12 del reglamento vigente en una fecha en que ya había comenzado la ejecución del presupuesto 2001, tal circunstancia hace necesaria la realización de modificaciones en los presupuestos de aquellos Ministerios que, de acuerdo con el reglamento derogado, tenían a su cargo la realización de los gastos que conforme al mismo instrumento normativo, eran considerados de seguridad y defensa.

Esas modificaciones presupuestarias se requieren para que los desembolsos que vayan a realizarse como gastos de seguridad y defensa, correspondan realmente a la nueva calificación de los mismos, actualmente contenida en el vigente reglamento. Y evidentemente, para que las órdenes de pago correspondientes a esos “nuevos” gastos de seguridad y defensa, sean las que ahora se sometan al régimen especial previsto en los artículos 36 y 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República; e igualmente, para que aquellos gastos que han dejado de ser de

seguridad y defensa sean sometidos en lo sucesivo al régimen general de control previo, establecido en los artículos 21 y 23 ejusdem.

- 27) Se hace necesaria, igualmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, una pronta y precisa “actualización” del Plan Único de Cuentas, que incorpore la nueva calificación reglamentaria de gastos de seguridad y defensa y que introduzca otra clasificación de la partida de Egresos “N° 4.51.00.00.00 Gastos de Defensa y Seguridad del Estado” en subpartidas correlativas, que sean acordes con lo previsto en el artículo 12 del vigente Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
- 28) Por tratarse de modificaciones que no alterarían el total de créditos asignados a cada uno de esos Ministerios, tendrían que traducirse en traspasos, que justamente constituyen la única modalidad de modificación cualitativa del presupuesto.
- 29) La realización de tales traspasos, en razón de su multiplicidad (e incluso de su complejidad, ante la nueva conceptualización de los gastos de seguridad y defensa) podría dificultar y retrasar inconvenientemente la ejecución presupuestaria en lo que resta del año, a pesar de lo expedita que tratarse de hacerse su tramitación. En todo caso, debe contarse con el asesoramiento de la Oficina Central de Presupuesto, la cual, de conformidad con los artículos 65 y 66 (numeral 8) de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, constituye el órgano rector y asesor en materia presupuestaria.

Dictamen N° 04-02-15 del 4 de junio de 2001.

INSTITUTOS AUTÓNOMOS

Procedencia del cobro de dietas del Presidente y Vicepresidente de Ipostel por la asistencia a las reuniones de sus Directorios. Determinar si dichas dietas forman parte del salario, como base para calcular las prestaciones sociales.

El Presidente de Ipostel no puede legalmente percibir el pago de una suma adicional para remunerar, precisamente, el cumplimiento de una de sus funciones (presidir el Directorio) propias del cargo original y, por tanto, queda excluida la posibilidad de que dichas dietas sean tenidas en cuenta para el cálculo de las prestaciones sociales del funcionario.

Dictamen N° 04-02-06 del 1° de marzo de 2001.

Aclaratoria preliminar

Cabe aclarar que los términos en que aparece expresada la consulta resultan un tanto confusos para esta Dirección, en cuanto a los puntos sobre los cuales se requiere pronunciamiento. Obsérvese que, por una parte, se plantea lo relacionado con la asistencia del Presidente y Vicepresidente de Ipostel a las reuniones del Directorio de ese Instituto, y por la otra, se menciona lo relativo a la cualidad de Presidente de Cables Internacionales que ostenta el también Presidente de Ipostel, y que lo hace partícipe del Directorio de esa Compañía. Este planteamiento, a nuestro juicio, nos conduce a establecer dos interrogantes a resolver. Así mismo, la expresión arriba subrayada “por la asistencia a las reuniones de sus Directorios”, pareciera indicar la participación del Presidente de Ipostel en más de un Directorio. Por lo expuesto, creemos conveniente dividir la consulta en dos aspectos y resolverla según el orden siguiente:

- La procedencia del cobro de dietas por parte del Presidente y del Vicepresidente de IPOSTEL por la asistencia a las reuniones del Directorio del Instituto, así como la posibilidad de tomar en cuenta ese monto para el cálculo de las prestaciones sociales.
- La procedencia del cobro de dietas por parte del Presidente de IPOSTEL por la asistencia a las reuniones del Directorio de Cables Internacionales C.A., empresa en la cual IPOSTEL posee la participación accionaria mayoritaria, así como la posibilidad de que este monto sea tomado en cuenta para calcular las prestaciones sociales del señalado funcionario en Ipostel.

Finalmente, creemos necesario dejar claro que la opinión que aquí se emita se fundamentará en las afirmaciones que se expresan en la consulta, afirmaciones que se refieren a circunstancias de hecho, cuya veracidad no compete establecer a esta Dirección, por lo que se partirá del supuesto de que así ocurre.

I. Cobro de dietas por el Presidente y el Vicepresidente de Ipostel por la asistencia a las reuniones del Directorio del Instituto

Para establecer la procedencia del cobro de dietas, por parte del Presidente y el Vicepresidente de Ipostel, por asistir a las reuniones del Directorio de dicho Instituto, es preciso resaltar lo que se expone textualmente en la solicitud de opinión:

“Tercero.

Tanto el Presidente como el Vicepresidente, además del sueldo básico y la prima de responsabilidad, devengan una erogación fija de Bs. 80.000,00 y Bs. 40.000,00 respectivamente para cubrir los gastos de representación inherentes al alto rango que desempeñan.

Cuarto.

Ha sido costumbre inveterada por parte de la administración del Instituto el cancelar dietas, tanto al Presidente como al Vicepresidente por asistir a las reuniones del Directorio. Actualmente dicha dieta alcanza un monto de Bs. 60.000,00 por reuniones, menos el 3% de I.S.L.R.”

Se advierte del texto transcrito que tanto el Presidente como el Vicepresidente de Ipostel perciben una remuneración mensual por el cargo que ejercen dentro del Instituto, consistente en el sueldo básico y en una prima de responsabilidad; paralelamente a ello, perciben una asignación fija por asistencia a las reuniones del Directorio del Instituto. Este hecho nos coloca en la necesidad de determinar si resulta o no procedente el pago de dichas dietas.

A este respecto, se observa:

La Constitución de 1961,¹ en el artículo 123 disponía:

¹ Gaceta Oficial N° 3.251 Extraordinario del 12 de septiembre de 1983.

“Nadie podrá desempeñar a la vez más de un destino público remunerado, a menos que se trate de cargos académicos, accidentales, asistenciales, docentes, edilicios o electorales que determine la ley. La aceptación de un segundo destino que no sea de los exceptuados en este artículo implica la renuncia del primero, salvo los casos previstos en el artículo 141 o cuando se trate de suplentes mientras no reemplacen definitivamente al principal”.

La disposición transcrita consagraba de manera categórica la prohibición general de ejercer simultáneamente más de un destino público remunerado. Acerca de esta previsión constitucional, este Organismo Contralor, en el Dictamen N° J-228 del 28 de agosto de 1970,² señaló que “La razón de ser del principio general de que ‘nadie podrá desempeñar a la vez más de un destino público remunerado’, radica en el interés que tiene la Nación de que sus servidores presten la máxima dedicación en el cumplimiento de las funciones que les han sido encomendadas, sin que las mismas puedan ser distraídas por el desempeño de otras cometidas dentro de la propia Administración Pública.” También, se sostuvo en ese Dictamen, que otra justificación de la prohibición señalada, se encuentra en el deseo de impedir la concentración de sueldos en manos de un solo funcionario.³

² Consultado en original.

³ En ese Dictamen se menciona la opinión del autor patrio Tomás Polanco quien opina: ‘La razón es, sin duda alguna, el interés de la Nación de que el funcionario público desempeñe a cabalidad sus funciones, y nadie puede hacerlo teniendo en sus manos dos tipos o más de trabajos que por su misma índole puedan ser incompatibles. Verdad es que existen personas de dotes muy particulares en quienes esta circunstancia es perfectamente posible; pero al no ser tal la regla general, es muy fácil el abuso **con miras a una acumulación de sueldos, altamente perjudicial para la buena eficiencia de la administración y el útil empleo de los fondos nacionales**’ (La Administración Pública, Tesis doctoral, página 361, Caracas, 1952).“ Igualmente, se cita el autor J.M. Hernández Ron en su obra ‘Tratado Elemental de Derecho Administrativo’: ‘Las prohibiciones mencionadas se justifican, de una parte, para evitar que un reducido número de ciudadanos monopolicen los cargos públicos **y disfruten de manera exclusiva de los sueldos** o emolumentos que señalan las Leyes de Presupuesto Nacional, de los Estados o Municipios, **propendiéndose así a que los sueldos se repartan entre el mayor número de personas**; y por la otra parte, con el fin de asegurar el mejor cumplimiento de las funciones públicas, pues, si a un solo individuo se le permitiese encargarse de varios destinos, resultarían deficientemente atendidos por falta del tiempo indispensable que ameritan para estar bien servidos’ (Tomo I, página 166, Caracas, 1937)” (resaltado nuestro).

Sin embargo, cabe advertir que el artículo 123 de la Constitución de 1961 –cuyas razones justificadoras quedaron expresadas en el Dictamen parcialmente transcrito– a pesar de consagrar un principio general en materia de ejercicio de cargos públicos, no era de aplicación absoluta, ya que el propio artículo contemplaba excepciones a la aplicación de la regla general cuando se trataba de “cargos académicos, accidentales, asistenciales, docentes, edilicios o electorales que determine la ley”. Existía entonces la posibilidad de ejercer dos cargos públicos remunerados, en los supuestos de excepción constitucional.⁴

La novísima Constitución de 1999 incorpora una disposición semejante a la que establecía el comentado artículo 123, cuyo texto reza:

“Artículo 148. Nadie podrá desempeñar a la vez más de un destino público remunerado, a menos que se trate de cargos académicos, accidentales, asistenciales o docentes que determine la ley. La aceptación de un segundo destino que no sea de los exceptuados en este artículo, implica la renuncia del primero, salvo cuando se trate de suplentes, mientras no reemplacen definitivamente al principal.

Nadie podrá disfrutar más de una jubilación o pensión, salvo los casos expresamente determinados en la ley”.

Como se puede establecer, el vigente texto constitucional, además de consagrar el ya conocido principio general en materia de incompatibilidad en el ejercicio de más de un destino público remunerado, recoge nuevamente las excepciones que admite tal principio, entre las cuales se encuentra el ejercicio de cargos accidentales, como puede ser el caso de que un funcionario público sea designado miembro del Directorio de una sociedad mercantil pública.

⁴ Es necesario tener presente que las excepciones constitucionales referidas deben ser vistas con sumo cuidado, ya que no basta que el segundo de los cargos ejercidos sea uno de los exceptuados, para que exista compatibilidad, pues se requiere, además, que esa segunda actividad no menoscabe las funciones del primer cargo, es decir, es necesario que ambos cargos sean ejercidos simultáneamente sin menoscabo el uno del otro, ya que de lo contrario estaríamos en presencia de una incompatibilidad. (Ver Dictamen de la Contraloría General de la República N° J-184 del 20/5/1969, consultado en original).

Por su parte, la Ley de Carrera Administrativa, instrumento que “regula los derechos y deberes de los funcionarios públicos en sus relaciones con la Administración Pública Nacional” (art. 1º)⁵ –entre los cuales se incluyen los funcionarios de Ipostel⁶– contempló una disposición que, según se afirma, es más rigurosa que el texto constitucional, toda vez que establece que la incompatibilidad surge cuando el funcionario realiza cualquier actividad que menoscabe el estricto cumplimiento de los deberes inherentes al ejercicio del cargo desempeñado. Así, en el artículo 31 establece:

“El ejercicio de un destino público remunerado es incompatible con el desempeño de cualquier cargo, profesión o actividades que menoscabe el estricto cumplimiento de los deberes del funcionario.

⁵ Gaceta Oficial N° 1.745 Extraordinario del 23 de mayo de 1975.

⁶ Es importante hacer la precisión de que la Ley de Carrera Administrativa es aplicable a los funcionarios de Ipostel, aunque la Ley que crea el Instituto Postal Telegráfico de Venezuela (IPOSTEL) preveía en su artículo 34 -que en la Ley derogada era el 37- que los trabajadores de ese Instituto Autónomo no tenían el carácter de “funcionarios públicos”. En efecto, a pesar de que inicialmente la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, en sentencias de fecha 31-5-93 y 13-8-93 declaró que el Tribunal de la Carrera Administrativa era incompetente para resolver las controversias que se suscitaren entre Ipostel y sus empleados, sentencias que contaron con sendos votos salvados de los ex-magistrados Gustavo Urdaneta Troconis y Alexis Pinto D’Ascoli. Sin embargo, el profesor Allan R. Brewer Carías, en su ponencia “La interaplicación del Derecho Público a la Administración Pública y el Proceso de Huida y Recuperación del Derecho Administrativo”, en el marco de las “II Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo” que llevan su nombre, consideró que la exclusión del personal de Ipostel de la aplicación de la Ley de Carrera Administrativa era inconstitucional, por violar el artículo 122 de la Constitución de 1961 -hoy, 144 de la Constitución vigente- que preveía -y aún hoy se prevé- un régimen estatutario para los funcionarios públicos. Con posterioridad a estas “Jornadas”, la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo revirtió su criterio, desaplicando por inconstitucional, en base a lo expuesto, el artículo 37 -hoy 34- de la Ley que crea el Instituto Postal Telegráfico de Venezuela en más de veinte sentencias dictadas en 1997, entre las cuales pueden mencionarse las dictadas en las siguientes fechas: a) 12-2-97; 19-2-97, 20-2-97, 6-3-97, 20-3-97, 1-4-97, 2-4-97, 16-4-97, 29-4-97, 6-5-97 y 4-10-97. Esta desaplicación llevó a dicha Corte a reafirmar la competencia del Tribunal de Carrera Administrativa para conocer de las controversias que se susciten entre IPOSTEL y sus empleados, que entonces sí se consideran funcionarios públicos. (Ver: Dictamen N° 04-02-173 del 25 de octubre de 2000, emitido por la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República).

El ejercicio de los cargos académicos, accidentales, asistenciales, docentes, edilicios, o electorales, declarado por la Ley compatible con el ejercicio de un destino público remunerado, se hará sin menoscabo del cumplimiento de los deberes inherentes a éste, en conformidad con lo que establezca el Reglamento de esta Ley.”

De manera que aun encontrándose el funcionario en el ejercicio de un cargo correspondiente a la categoría de cargos exceptuados, el mismo sólo podrá ejercerse si no menoscaba el cabal cumplimiento de las tareas inherentes al cargo original.

Ahora bien, una vez esbozadas estas nociones generales sobre la incompatibilidad en el ejercicio de más de un destino público remunerado, que nos serán de utilidad para la solución de los aspectos consultados, es preciso establecer en lo que concierne al primero de ellos lo siguiente:

La legalidad del cobro de dietas por parte del Presidente (y del Vicepresidente de Ipostel), por la asistencia a las reuniones del Directorio del Instituto, requiere determinar si dentro de la esfera de atribuciones inherentes al cargo de esos funcionarios se encuentra la de asistir a las reuniones del Directorio, o si, por el contrario, esa actividad no aparece contemplada dentro de las funciones asignadas al cargo en cuestión, y se trata del ejercicio de un cargo accidental.

En el primer supuesto, es decir, en el caso de que la asistencia a las reuniones del Directorio de Ipostel constituya una tarea que integra el ámbito de funciones que corresponden al Presidente de Ipostel (o al Vicepresidente), no estaríamos ante el ejercicio de un cargo accidental distinto del destino público original, del cual es titular el funcionario, y en consecuencia, no sería procedente el pago de alguna suma adicional por ese concepto. En el segundo supuesto, si se tratara de un cargo accidental, debemos entonces determinar, además, si ese cargo de carácter accidental menoscaba o no el cabal cumplimiento de los deberes propios del destino público original, ya que de no afectarlo el funcionario podría legalmente percibir la dieta como remuneración por la asistencia a las reuniones del Directorio. Aquí entramos en el tema de las incompatibilidades.

En el caso específico de Ipostel, la Ley que lo crea (G.O. N° 5.398 Ext. del 26-10-1999), atribuye al Directorio “la representación, dirección, supervisión y control” del Instituto, y señala que estará integrado por 5 miembros: un presidente, un vicepresidente y 3 Directores, todos de libre nombramiento y remoción por el Presidente de la República (arts. 11 y 12). Igualmente, en lo que se refiere a las atribuciones que corresponden al Presidente y Vicepresidente, como miembros de ese Directorio, respectivamente, establece que:

“Artículo 17. Son atribuciones del Presidente:

(...)

g) Convocar al Directorio y presidir sus reuniones...”

Artículo 18: Son atribuciones del Vicepresidente:

a) **Presidir el Directorio en ausencia del Presidente**
(resaltado nuestro).

Se colige del texto de estas disposiciones legales, que entre las funciones inherentes a los cargos de Presidente y Vicepresidente de Ipostel, se encuentran claramente ubicadas las de asistir y presidir las reuniones del Directorio del Instituto; de manera que no estamos ante el supuesto del ejercicio de un cargo distinto al original y, por tanto, tal asistencia no debe generar, en criterio de esta Dirección, un pago adicional, toda vez que no se trata de la realización de una tarea fuera de lo habitual, sino, precisamente, el cumplimiento de una más de las funciones que corresponden a los cargos ejercidos por los mencionados funcionarios. Por ello creemos que si por tales asistencias se les asigna el pago de dietas, el Instituto se encuentra efectuando pagos indebidos por ese concepto.

En consecuencia, considera esta Dirección que el Presidente de Ipostel no puede legalmente percibir el pago de una suma adicional para remunerar, precisamente, el cumplimiento de una de sus funciones (presidir el Directorio), inherente al cargo original y, por tanto, queda excluida la posibilidad de que dichas dietas sean tenidas en cuenta para el cálculo de las prestaciones sociales del funcionario.

II. Cobro de dietas por el Presidente de Ipostel por la asistencia a las reuniones del Directorio de Cables Internacionales C.A.

Situación distinta para el Presidente de Ipostel es la de su eventual percepción de dietas por asistencia a las reuniones del Directorio de Cables Internacionales, sociedad mercantil en la que el mencionado ente tiene participación accionaria, y en la que, indudablemente, su Presidente debe ser considerado funcionario público. Tenemos entonces el supuesto de una persona ejerciendo dos funciones públicas remuneradas.⁷

En esta hipótesis se hace necesario dilucidar, en primer término, si entre las atribuciones conferidas al Presidente de IPOSTEL, figura la de formar parte de la Junta Directiva de aquellas empresas en las cuales el Instituto posea participación accionaria, ya que de ser así sólo estaríamos ante el ejercicio de una más de las tareas o funciones que corresponden a dicho funcionario, tal como fue determinado en la hipótesis anteriormente analizada. Si fuese este el caso, en la misma línea de razonamiento expuesta para el punto anterior, debe sostenerse la improcedencia del cobro de las dietas, puesto que la asistencia del Presidente de IPOSTEL a las reuniones del Directorio constituiría el cumplimiento de uno de los deberes inherentes a su cargo.

⁷ Sobre el carácter de funcionarios públicos de las personas que ocupan cargos directivos en entidades estatales, se ha pronunciado, en varias oportunidades, la Dirección de Asesoría Jurídica de este Organismo Contralor. (Ver: Dictámenes Nos. DGSJ-1-32 del 18-11-80, DGSJ-1-05 del 29-12-82 y DGSJ-1-100 del 16-7-86). En el Dictamen N° DGSJ- 1-061 DEL 3 de junio de 1988, esta Contraloría asentó la siguiente doctrina: "...debemos señalar que según ha sido expresado reiteradamente en dictámenes emanados de la desaparecida Dirección de Asesoría Jurídica de este Organismo, las personas que ocupan cargos directivos en entidades estatales deben ser considerados funcionarios públicos, a los efectos de las incompatibilidades previstas en los artículos 123 de la Constitución Nacional y 31 de la Ley de Carrera Administrativa (...) Pues bien, EVENAR es una empresa estatal debido a que la casi totalidad de sus acciones pertenecen a Corpindustria, que es un Instituto Autónomo y por consiguiente un ente público, al igual que Corpocentro, según lo establecen expresamente sus correspondientes leyes de creación (...). Esto implica que todas las personas que desempeñan funciones directivas en las entidades antes señaladas, deben ser consideradas como funcionarios públicos, a los efectos del régimen de incompatibilidades a que nos hemos referido anteriormente. Por lo tanto, aquellos miembros de la Junta Directiva de EVENAR que al mismo tiempo ocupan cargos directivos en Corpindustria o en Corpocentro, se encuentran desempeñando simultáneamente más de un destino público remunerado" (consultado en original).

Sin embargo, esa no parece ser la situación del Presidente de Ipostel cuando participa en el Directorio de Cables Internacionales, si tenemos en cuenta que el formar parte de la Junta Directiva de esa compañía anónima pública depende de una designación proveniente del seno mismo de la sociedad (por mandato de la Asamblea de Accionistas, supremo órgano de dirección de Cables Internacionales), persona jurídica distinta de Ipostel, lo que plantea claramente el ejercicio de un cargo distinto e independiente del ejercido dentro de Ipostel.

Concretamente, en cuanto a lo primero, es decir, en cuanto a si, entre las atribuciones del Presidente de IPOSTEL, figura la de formar parte o integrar la Junta Directiva de aquellas sociedades mercantiles en las cuales el Instituto tenga participación accionaria, es menester acudir, en primer orden, a las normas previstas en la Ley que Crea el Instituto Postal Telegráfico de Venezuela (G.O. N° 5.398 Ext. del 26-10-1999), para examinar si entre las atribuciones conferidas a su Directorio se encuentra alguna que faculte a sus miembros para integrar la Junta Directiva de las sociedades mencionadas. Igualmente, será preciso examinar las disposiciones que rigen el funcionamiento de Cables Internacionales, muy especialmente, las normas estatutarias que regulan las funciones de los miembros de su Junta Directiva.

Pues bien, al revisar el texto de la referida Ley que Crea el Instituto Postal Telegráfico, se observa que en el Capítulo IV "De la Dirección y Administración del Instituto", Secciones Segunda y Tercera, aparecen contempladas las atribuciones generales del Directorio, así como las que de forma específica conciernen a sus miembros, es decir, al Presidente, Vicepresidente y demás Directores del Instituto (Ver arts. 16, 17, 18 y 19 de la Ley).

El análisis de esas disposiciones legales evidencia que ninguna atribuye, de forma expresa, al Directorio como cuerpo colegiado, ni a sus miembros de forma particular, la tarea de integrar la Junta Directiva de las sociedades mercantiles en las que IPOSTEL posea participación accionaria. No obstante, se observa que las citadas disposiciones contienen un literal residual que les atribuye a los miembros del Directorio "Las demás que le señalen la Ley y los reglamentos", por lo que tendría que preverse normativamente la facultad que hemos comentado para poder afirmar que dicha participación constituye una más de las tareas del presidente de IPOSTEL.

Al no existir previsión expresa en la Ley comentada, acudimos a examinar las normas estatutarias de Cables Internacionales,⁸ a los fines de establecer si existe alguna regulación sobre el asunto. En tal sentido, los Estatutos Sociales, asentados en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, con el N° 51, Tomo 92 A SGDO, tampoco contienen previsión acerca de que el Presidente y el Vicepresidente de IPOSTEL, Instituto que posee la mayoría accionaria, deban, como consecuencia de tal condición, ser miembros del Directorio de la mencionada empresa, con lo cual no resulta correcta la afirmación expuesta en la solicitud de opinión en el sentido de que el Presidente de IPOSTEL, como consecuencia de ello, debe necesariamente presidir la Junta Directiva de la empresa Cables Internacionales y, en razón de ello, ser el Presidente de la sociedad.

Todas estas consideraciones nos conducen a sostener que las actividades que puede estar realizando el actual Presidente de IPOSTEL, en el Directorio de Cables Internacionales, no forman parte de las atribuciones que a él corresponden como Presidente, ni como miembro del Directorio de IPOSTEL. Por consiguiente, no se trata del ejercicio de una tarea más dentro de la esfera de competencias que le han sido conferidas por la Ley de creación del citado Instituto, sino del ejercicio de una actividad distinta e independiente, lo que plantea el ejercicio de un segundo destino público remunerado.

En este sentido, importa destacar que al revisar los recaudos que fueron enviados por el órgano solicitante de la consulta se pudo advertir que en el momento en que fueron elaborados y registrados debidamente los estatutos sociales de la compañía, el Presidente de IPOSTEL, para ese momento, es decir, quien representó al Instituto en la constitución de la sociedad, no fue nombrado como Presidente de la Junta Directiva de la sociedad, sino que se designó una persona distinta. Igualmente, se observa que en la copia del Acta de Asamblea Extraordinaria de Accionistas N° 8, celebrada el 8 de julio de 1999,⁹

⁸ Esta documentación fue enviada a este Organismo por el Contralor Interno, a solicitud de esta Dirección, mediante el Oficio 672 del 15 de noviembre de 2000.

⁹ Este documento también fue enviado por la Contraloría Interna de IPOSTEL.

se lee, en su página segunda, “Acto seguido y tomando la palabra el Mayor (...) en su carácter de Presidente de la Junta Directiva de la Compañía Cables Internacionales C.A., según consta del Acta de Asamblea Extraordinaria de Accionistas N° 07 de fecha 10 de Marzo de 1999, la cual fue debidamente inscrita ante el Registro Mercantil II de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y el Estado Miranda, bajo el N° 14, tomo 75-A Sgdo, folio XX y publicada dicha inscripción en el Repertorio Forense N° 11.711, de fecha 21 de Abril de 1999...” (subrayado nuestro); ello nos permite establecer que ciertamente la designación del ciudadano (...), como Presidente de Cables Internacionales, no se deriva de su condición de Presidente de IPOSTEL, sino de una decisión tomada en el seno de la sociedad, en Asamblea de Accionistas, aspecto que refuerza lo expresado en cuanto a que la actividad que el mencionado ciudadano ejerce en el Directorio de Cables Internacionales es ajena y distinta del cargo que desempeña en IPOSTEL. Indudablemente, que estamos ante un segundo destino público remunerado.

Ahora bien, habría que determinar si ese segundo destino público remunerado constituye un cargo accidental, exceptuado por tanto de la prohibición constitucional, y de serlo, si su ejercicio no menoscaba las funciones del cargo original, o si se trata de un cargo permanente que requiera dedicación exclusiva, lógicamente incompatible con el ejercicio del primer cargo, caso en el cual sería aplicable la previsión constitucional cuando establece: “La aceptación de un segundo destino que no sea de los exceptuados en este artículo, implica la renuncia del primero, salvo cuando se trate de suplentes, mientras no reemplacen definitivamente al principal.”

Al examinar las funciones del Directorio de Cables Internacionales, y las actividades que corresponden a sus miembros en general y al Presidente en particular, se observa:

El artículo 16° de los Estatutos Sociales dispone que “La Junta Directiva se reunirá en forma ordinaria quincenalmente y extraordinariamente cada vez que lo convoque el Presidente. Para la validez de sus deliberaciones, será necesaria la presencia de por lo menos cuatro (4) de sus miembros principales. Las decisiones se tomarán por mayoría de votos” (subrayado nuestro).

Esta disposición estatutaria permite afirmar que formar parte de la Junta Directiva de Cables Internacionales no parece requerir dedicación de manera exclusiva, ya que se reúnen de manera esporádica o eventual, con intervalos de tiempo de quince (15) días, con una presencia de cuatro (4) miembros principales, lo que pudiera permitir el eficiente cumplimiento de las funciones habituales concernientes al cargo original.

Siendo así, el cargo de miembro del Directorio de Cables Internacionales constituiría un cargo accidental que bien pudiera cumplirse fuera del horario de trabajo, en intervalos de tiempo que no afecten las tareas habituales del funcionario inherentes al cargo original.

Sin embargo, en el caso específico del Presidente de la Junta Directiva de Cables Internacionales, que es a su vez el Presidente de la empresa, no resulta posible llegar a la misma conclusión, puesto que el conjunto de atribuciones que le han sido conferidas expresamente en el artículo 20 de los Estatutos Sociales, requieren una gestión diaria que, para ser cumplida eficazmente, exige dedicación exclusiva, lo que comportaría el menoscabo de las tareas que corresponden a ese funcionario como Presidente de Ipostel.

Nótese que el artículo 20 de dichos Estatutos expresa:

“El Presidente de la Junta Directiva , es a su vez el Presidente de la Compañía y representa a ésta en todos sus actos públicos y privados. En tal carácter tiene las siguientes atribuciones:

- a) Convocar la Junta Directiva y presidirla.
- b) Suscribir la convocatoria de las Asambleas.
- c) **Dirigir la gestión diaria de los negocios de la compañía.**
- d) **Ejecutar o hacer que se ejecute las decisiones de la Asamblea o de la Junta Directiva.**
- e) Suscribir los documentos relativos a las operaciones de la compañía.
- f) Constituir apoderados generales y/o especiales invistiéndolos de las facultades que estime necesarias, sustituir y/o revocar esos poderes. Todo ello con la autorización previa de la Junta Directiva.

- g) Obligar a la compañía en contratos que no excedan de la cantidad de Doscientos Mil Bolívares (Bs. 200.000,00) sin necesidad de estar autorizado por la Junta Directiva.
- h) Abrir, movilizar y cerrar cuentas bancarias, librar, aceptar, protestar y endosar letras de cambio, pagarés, cheques y demás efectos de comercio.
- i) Nombrar y remover los funcionarios y empleados de la compañía, fijándoles sus atribuciones y remuneraciones.
- j) Recibir donaciones, previa autorización de la Junta Directiva.
- k) Crear y coordinar las gerencias, departamentos, divisiones y direcciones que considere necesario, estableciendo las normas que considere indispensables.
- l) Delegar el ejercicio de una o varias de sus atribuciones en otros funcionarios de la compañía.

PARÁGRAFO ÚNICO: El Presidente tendrá todas aquellas facultades y atribuciones no reservadas a otro órgano de la compañía” (resaltado nuestro).

Pues bien, el análisis de cada una de estas funciones que han sido atribuidas al cargo de Presidente de Cables Internacionales, dada su importancia y complejidad, nos lleva a sostener que dicho cargo no puede ser calificado como accidental, sino, por el contrario, de permanente. Ciertamente, como se puede leer en cada uno de los literales transcritos, sobre él recaen las más importantes tareas que tienen que ver con la buena marcha del negocio y su estricto cumplimiento supone un alto desempeño que, en nuestro criterio, difícilmente puede conciliarse con el ejercicio simultáneo de otro cargo público, menos aún, si se trata de otro tan exigente como el de Presidente de Ipostel.

En definitiva, estamos en presencia de una incompatibilidad en el desempeño de dos destinos públicos remunerados y, por tanto, no resulta procedente el cobro de dietas como Presidente de la Junta Directiva de la mencionada sociedad mercantil, y por ende su consideración para el cálculo de prestaciones sociales.

Conclusiones:

- 1) El Presidente de Ipostel no puede legalmente percibir el pago de una suma adicional para remunerar, precisamente, el cumplimiento de una de sus funciones (presidir el Directorio) propias del cargo original y, por tanto, queda excluida la posibilidad de que dichas dietas sean tenidas en cuenta para el cálculo de las prestaciones sociales del funcionario.
- 2) El cargo de Presidente en Cables Internacionales, no es un cargo accidental sino permanente, y cuyo desempeño requiere dedicación exclusiva. Por tal razón, resulta incompatible con algún destino público remunerado anterior, e improcedente su remuneración mediante dietas, así como la consideración de éstas para el pago de prestaciones sociales.

Dictamen N° 04-02-06 del 1° de marzo de 2001.

LEYES

Ley que crea el Fondo de Inversión para la Estabilización Macroeconómica. Qué debe entenderse como “gastos de inversión” a fin de dar cumplimiento a la norma prevista en el literal b) del artículo 16 de la Ley que Crea el Fondo de Inversión para la Estabilización Macroeconómica (FIEM).

Memorándum N° 04-02-176 del 31 de julio de 2002.

**I. CONSIDERACIONES Y ADVERTENCIAS PRELIMINARES
ACERCA DE LA EVENTUAL CONTRAVENCIÓN DEL LITERAL
b) DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY QUE CREA EL FONDO
DE ESTABILIZACIÓN MACROECONÓMICA**

La norma contenida en el literal b) del artículo 16 de la Ley que Crea el Fondo de Inversión para la Estabilización Macroeconómica¹ (FIEM) establece para las entidades estatales receptoras de los recursos a que se refiere el encabezamiento de dicho artículo, la obligación de utilizarlos para la realización exclusiva de gastos de inversión, lo cual implica, correlativamente, la prohibición absoluta de emplearlos en gastos de funcionamiento.

La expresión “para la realización **exclusiva** de gastos de inversión” utilizada en la referida norma no deja margen de duda en cuanto a que **la utilización de los recursos provenientes del FIEM para la realización de gastos de funcionamiento**, que vienen a ser –según se precisará infra– los de especie opuesta a la de los gastos de inversión, **se traduciría** en una contravención directa a esa norma legal, justamente por darle a esos recursos una finalidad distinta a la que está destinada por una disposición expresa de Ley.

¹ G.O. N° 37.308 del 22-10-2001.

² G.O. N° 37.347 del 17-12-2001. El texto del artículo 91, numeral 22 de la LOGRSNCF es el siguiente:

Sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal, y de lo que dispongan otras leyes, **constituyen supuestos generadores de responsabilidad administrativa** los actos, hechos u omisiones que se mencionan a continuación.
(Omissis).

22. **El empleo de fondos** de alguno de los entes y organismos señalados en los numerales 1 al 11 del Artículo 9 de esta ley **en finalidades diferentes de aquellas a que estuvieron destinados por ley**, reglamento o cualquier otra norma incluida la normativa interna o acto administrativo (destacado nuestro).

Tal contravención **encuadraría dentro del supuesto generador de responsabilidad administrativa previsto en el numeral 22 del artículo 91 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal² (LOCGRSNCF), con las consecuencias (sanciones) que la declaratoria de dicha responsabilidad acarrea, de conformidad con lo previsto en el artículo 105 *ejusdem*. Igualmente sería susceptible de generar responsabilidad penal, de conformidad con lo previsto en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público³ (LOSPP).**

En cuanto a la administración, manejo y custodia de los recursos transferidos del FIEM a los Estados, también debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 52 de la LOCGRSNCF, en concordancia con el artículo 51 *ejusdem*.

Por consiguiente, quienes administren, manejen o custodien esos recursos se encuentran en el deber de rendir cuenta de las operaciones y resultados de su gestión.⁴ En la parte final del referido artículo 52, se prevé de manera expresa y categórica, que “Los administradores que incurran en irregularidades en el manejo de estos fondos, serán sometidos a las acciones **resarcitorias** y sanciones previstas en esta Ley” (destacado nuestro).

La alusión en esa norma a las acciones resarcitorias, implica también la posibilidad de la formulación de reparos, justamente, a fin de que sean resarcidos los daños al patrimonio público, que se hubiesen ocasionado por el manejo irregular de los fondos transferidos.

³ G.O. N° 3.077 Extraordinario del 23-12-82. El artículo 60 de la LOSPP establece:

“El funcionario público que **ilegalmente** diere a los fondos o rentas a su cargo una **aplicación diferente** a la presupuestada o **destinada**, aun en beneficio público, será penado con prisión de seis meses a tres años, pudiendo elevarse la pena en una tercera parte si como consecuencia del hecho resultare algún daño o se entorpeciere algún servicio público” (destacado nuestro).

⁴ Por remisión expresa que el propio artículo 52 hace al artículo 51 *ejusdem*, esa rendición de cuentas tendría que ser realizada en la forma, oportunidad y ante el órgano de control fiscal que determine la Contraloría General de la República mediante Resolución que se publicará en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. E “implica la obligación de demostrar formal y materialmente la corrección de la administración, manejo o custodia de los recursos”, según lo establece el citado artículo 51.

II. BREVE REFERENCIA A LA DISTINCIÓN ENTRE GASTOS DE INVERSIÓN Y GASTOS DE FUNCIONAMIENTO EN LA DOCTRINA Y EN EL DERECHO COMPARADO

Cabe precisar que la ubicación conceptual de determinados gastos dentro de los llamados **gastos de inversión, también denominados gastos de capital**, atiende a un criterio económico de clasificación de los gastos públicos, que distingue entre los denominados gastos de funcionamiento u operativos y los citados gastos de inversión o capital. **Clasificación que**, tal como se indicará a continuación, **ha sido objeto de desarrollo doctrinario e igualmente ha sido consagrada en la legislación de otros países**; fundamentalmente en las normas relativas a la estructura presupuestaria.

En el ámbito doctrinario, destaca por su sencillez y amplitud, la opinión expuesta por el autor mexicano Sergio De La Garza⁵ para diferenciar entre uno y otro tipo de gastos, al afirmar que **los gastos de capital o inversión “son los destinados a aumentar la tasa de desarrollo económico del país”**, en tanto que los que él denomina gastos **“corrientes o de administración”** (mayormente conocidos como gastos de funcionamiento u operativos) en cambio, **“son los destinados a sostener el costo directo de la Administración Pública”**.

De manera más sistemática, el tratadista argentino Héctor Villegas⁶ se refiere a los **gastos de inversión**, primero, en términos generales, expresando que **“son todas aquellas erogaciones del Estado que significan un incremento directo del patrimonio público”** y añade a continuación, con mayor detalle, ejemplificando, que **“Pueden consistir en pagos emanados de la adquisición de bienes de producción (maquinarias, equipos, etc.), en inversiones en obras públicas infraestructurales (presas hidroeléctricas, viaductos, carreteras, puentes)**

⁵ En su obra, Derecho Financiero Mexicano, México, 1976, pág. 159.

⁶ En su obra Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, 1994, págs 42 y 43.

o en **inversiones destinadas a industrias claves** (siderurgia, petroquímica, fabricación de equipo pesado, etc.), ya sea que éstas sean motivo de **explotación pública o privada**, en cuyo último caso la inversión se hace en forma **de préstamo o aporte de capital**” (destacado nuestro).

En contraste, **los gastos de funcionamiento** o gastos operativos según el mismo autor, “son los pagos que el **ente público debe** realizar en forma indispensable **para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la administración en general**. Pueden ser gastos de **consumo** (p. ej., **conservación y reparación de edificios**, renovación de bienes muebles, etc.) o **retributivos de servicios** (p. ej., **sueldos**, salarios, dietas y honorarios de **funcionarios y empleados**). Estos gastos **no significan un incremento directo del patrimonio nacional**, pero contribuyen a la productividad general del sistema económico...” (destacado y puntos suspensivos nuestros).

Hemos subrayado *supra*, a la **conservación⁷ y reparación de edificios**, debido a que **tradicionalmente** los gastos en esas actividades han sido incluidos **como gastos de funcionamiento**, pero en ocasiones, tal como se precisará *infra* **determinadas erogaciones** en conservación y reparación de edificios, al menos en nuestro país, han sido consideradas gastos de inversión por estimarse que aumentan el valor de las construcciones y que prolongan notablemente su vida útil.

En cambio, tanto en el ámbito doctrinario, como en el normativo, de manera coincidente se considera a los gastos para la **construcción** de edificaciones, carreteras y en general, **para obras de infraestructura**, como **típicos gastos de inversión**. Igual inclusión cabe hacer respecto a las **adquisiciones de bienes inmuebles y de bienes**

⁷ De manera coincidente con Villegas, su compatriota, el destacado tratadista Giuliani Fonrouge, (*Derecho Financiero*, Vol. I, 3era. Edición, Buenos Aires, 1.976, pág. 180) en referencia a la *estructura presupuestaria argentina* en materia de gastos, incluye, dentro del llamado “presupuesto **operativo o de funcionamiento**”, a las erogaciones efectuadas en la “conservación de los bienes patrimoniales”. (destacado nuestro).

de producción, así como a las **inversiones** en industrias “**claves**” operadas por el sector público o privado, que se desee desarrollar o promover, a través de **aportes de capital** o de **préstamos** (operaciones de financiamiento a la industria).

Del lado opuesto, existe consenso en considerar a los gastos en remuneraciones de funcionarios (gastos de personal) como típicos gastos de funcionamiento. Similar afirmación puede hacerse respecto a las erogaciones en **alquileres** y a los **desembolsos en bienes de consumo encuadrables** dentro del rubro atinente a **materiales y suministros**⁸ por tener un corto período de uso o duración o un costo unitario relativamente bajo⁹, tales como combustibles y lubricantes, alimentos y bebidas, papel, materiales de construcción, entre otros.

Igualmente, se suele ubicar, dentro de los **gastos de funcionamiento** u operativos, a los relacionados con el **servicio o pago de**

⁸ El autor colombiano Alejandro Ramírez Cardona (Sistema de Hacienda Pública, Bogotá, 1980, pág. 350) -citado en oportunidades por Villegas- al referirse a la clasificación del presupuesto de gastos en Colombia, precisa que **los gastos de funcionamiento se subdividen a su vez, en gastos por servicios personales y gastos generales.** Entre los **primeros** se ubica a los gastos de **personal** y entre los **segundos**, a los de **arrendamiento** y a los de **materiales y suministros.**

⁹ En el Plan Único de Cuentas que ha venido siendo elaborado anualmente por la anterior OCEPRE (actual ONAPRE), se precisa, en cuanto a la partida genérica N° 4.02.00.00.00. MATERIALES Y SUMINISTROS, lo siguiente:

“Artículos considerados como ‘Materiales de Consumo’ es decir, aquellos que reúnan una o más de las siguientes condiciones: a) tienen un período corto de uso y durabilidad, generalmente no mayor de un año, b) pierden sus características de identidad por el uso, y c) materiales que no cumplan con las características anteriores, pero su costo unitario es relativamente bajo.

El corto uso significa: a) desaparición por su primer uso, b) rápido desgaste o deterioro y c) pérdida posterior, frecuente o inevitable.

La pérdida de las características se refiere a los artículos que al colocarlos, agregarlos o aplicarlos a otros o al transformarlos desaparecen como unidad o materia independiente o pierden sus características propias, tal es el caso de los materiales de construcción que pierden su identidad al formar parte de las estructuras a que se han destinado, como los cauchos, baterías y similares, que al colocarlos forman parte del vehículo.

Se incluyen los materiales y suministros y las maquinarias y equipos que se adquieran para la venta por las instituciones que realizan acciones de comercialización”.

intereses de la deuda pública.¹⁰ En cambio, a la amortización del capital de la deuda, se le ha llegado a considerar, como un gasto de inversión.¹¹

En cuanto a lo que se obtiene a cambio de una u otra especie de gastos, Villegas señala que “mientras los gastos de funcionamiento retribuyen bienes de consumo o prestación de servicios, **los gastos de inversión retribuyen bienes de capital**, y por consiguiente **contribuyen a aumentar el capital del sector público** de la economía” (destacado nuestro).

En el presupuesto español, se recoge también esa clasificación económica de los gastos, distinguiendo entre gastos de capital, y “gastos corrientes” (los cuales en nuestro país se denominan “gastos de funcionamiento”) adoptándose una nomenclatura presupuestaria un tanto más actualizada y un tanto similar a la nuestra.

Al respecto, conviene citar al autor Fernando Pérez Royo¹², quien al referirse a la clasificación económica de los gastos públicos, precisa lo siguiente:

“Este sistema de clasificación atiende a la distinción entre los gastos públicos **según su naturaleza económica**. De acuerdo con esto, dentro de las diferentes secciones y

¹⁰ Así, según lo señala Giuliani Fonrouge (ob. cit., pág. 180) en el presupuesto operativo o de funcionamiento **argentino**, al menos para la época de su obra (.976) se incluía **al servicio de la deuda pública**. Lo mismo cabe decir respecto al presupuesto mexicano, de acuerdo con lo indicado por Sergio De la Garza (ob. cit., pág. 160). **En nuestro Plan Único de Cuentas**, en las subpartidas 4.07.01.02.04 y 4.07.01.02.05 “Transferencias corrientes a las entidades federales” y “Transferencias corrientes a los municipios”, se incluye, entre tales transferencias corrientes, aquéllas que les son otorgadas por otros entes del sector público, **para el servicio de su deuda**. En cambio, Alejandro Ramírez Cardona, (ob. cit., pág. 350) ubica a los intereses de la deuda pública como una subespecie aparte; no los encuadra dentro de los gastos de funcionamiento, ni entre los gastos de inversión.

¹¹ Ver: “Gastos de capital” en el Glosario de términos económicos de la siguiente dirección: www.shcp.gob.mx/docs/glosario/g.html.

¹² En su obra Derecho financiero y Tributario, Parte General, 7ª edición, Madrid, 1.997, pág. 353.

servicios... las partidas o créditos presupuestarios se agrupan en capítulos según su clasificación económica. Existen dos grandes grupos de capítulos: los correspondientes a **gastos corrientes y los de gastos de capital.** Pertenecen a los **primeros**, los capítulos de personal, compra de bienes y servicios, gastos financieros y **transferencias corrientes.** **Integran los gastos de capital, los capítulos de inversiones reales, transferencias de capital y variaciones de activos y pasivos financieros** (destacado nuestro).

Hemos subrayado dentro de la parte relativa a los gastos corrientes (de funcionamiento u operativos) a las transferencias corrientes. Y dentro de la parte atinente a los gastos de capital (o de inversión) a las transferencias de capital, para destacar que, de acuerdo con la finalidad con que se realice la respectiva transferencia, ésta será encuadrable dentro de una u otra especie de gastos; es decir, como gasto de funcionamiento o como gasto de inversión.

De allí que la mención de la partida genérica “transferencias” no bastará por sí sola para identificar si estamos ante un gasto de capital o ante un gasto de funcionamiento, sino que para ello siempre será necesario verificar respectivamente, si se realizó una transferencia de capital o una transferencia corriente.

Las transferencias de capital al sector público, son consideradas como típicos gastos de inversión. En términos simples, son aquellas aportaciones de capital que un ente público hace a otro, para que éste realice a su vez, gastos de inversión¹³.

¹³ En el Plan Único de Cuentas se precisa, respecto a la subpartida 4.07.02.02.00 “Transferencias de capital al sector público, lo siguiente: “Aportaciones para gastos de capital efectuadas por los organismos del sector público a otros entes públicos, las cuales se efectúan en virtud de lo establecido en la Constitución de la República, leyes, normas o por políticas gubernamentales vigentes. Tienen por objeto proporcionar el financiamiento, total o parcial, a los organismos públicos para que realicen su respectiva inversión real. **Las transferencias de capital representan una inversión indirecta para el organismo que realiza el aporte”** (destacado nuestro).

En contraste, las transferencias corrientes a otros entes públicos, constituyen típicos gastos de funcionamiento. Se trata de aquellas erogaciones que un ente público hace a otro para contribuir con los gastos de funcionamiento de éste¹⁴.

III. DETERMINACIÓN EN VENEZUELA, ACERCA DE LO QUE DEBE ENTENDERSE COMO GASTOS DE INVERSIÓN. APLICABILIDAD A LOS ESTADOS. COMPETENCIAS DE LA ONAPRE

En nuestro país, la anterior Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE) actual Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE) ha dictado en los años 1991¹⁵, 1993¹⁶ y **muy recientemente, en este año 2002**, sendas **Resoluciones mediante las cuales se ha establecido cuáles gastos deben ser considerados como gastos de inversión o de formación de capital**, a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal¹⁷, en el que se establece lo siguiente:

“De los ingresos previstos en el Presupuesto, se destinará, como mínimo, el treinta por ciento (30%) para ser aplicado a gastos de inversión o de formación de capital”.

De las tres, conviene destacar, especialmente, a la más reciente Resolución, la N° 253, dictada por la ONAPRE, de fecha 15-07-2002 (publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.486 del 17-07-2002); Resolución que, según lo previsto en su artículo 3, “entrará en vigencia a partir del primero de agosto de dos mil dos” lo que significa que dentro de muy poco tiempo entrará en vigor y quedará así definitivamente derogada su antecesora, la Resolución N° 285 del 17-12-1993, publicada en la

¹⁴ En el Plan Único de Cuentas se especifica, acerca de las subpartidas 4.07.01.02.04 y 4.07.01.02.05 “Transferencias corrientes a las entidades federales” y “Transferencias corrientes a los municipios”, respectivamente, que se trata de aportaciones especiales que les hacen otros entes del sector público para contribuir total o parcialmente, a que puedan atender sus gastos de funcionamiento.

¹⁵ Resolución N° 372 del 27-12-91, publicada en la G.O. N° 34.873 del 02-01-92.

¹⁶ Resolución N° 285 del 17-12-93, publicada en la G.O. N° 35.368 del 27-12-93.

¹⁷ G.O. N° 4.109 Extraordinario del 15-06-89.

Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.368 del 27-12-1993, dictada por la anterior OCEPRE.

Destacamos la mencionada Resolución, porque si bien al igual que sus antecesoras, de modo directo ha sido dictada, según lo previsto en el encabezamiento de su artículo 1, “A los efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 144 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal”, sin embargo, **a diferencia de las dos Resoluciones anteriores, contiene, en dos de sus “Considerandos”** (el primero y el tercero) **una fundamentación que implica la aplicabilidad** de los criterios contenidos en esa Resolución acerca de lo que debe entenderse como “gasto de inversión, no sólo a los Municipios, sino **también a los Estados** de la República.

Así, de acuerdo con el “Considerando” primero de dicha resolución, se considera “necesario **mantener la uniformidad** en los criterios que establece el **ordenamiento jurídico vigente para identificar el gasto de inversión, para los Estados** y los Municipios, a fin de evitar diferencias en la noción en referencia (destacado nuestro).

De modo similar, en el tercero y último “Considerando” también se alude a la aplicabilidad de la Resolución no sólo a los Municipios, sino también a los Estados, pues en ese “Considerando” se expresa “Que la **inversión** debe estar **orientada al incremento de la capacidad productiva de los Estados** y Municipios, que abarca los recursos humanos, así como los gastos dirigidos a la provisión de servicios de salud y educación, que coadyuven a la formación de ese capital”.(Destacado nuestro).

Por otra parte, debe tenerse muy en cuenta la fundamentación jurídica de la Resolución, la cual precisa en su parte inicial, que la misma ha sido dictada “De conformidad con lo establecido en el **artículo 21, numeral 7 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público** y en el artículo **6 del Reglamento N° 1** de la mencionada Ley sobre el Sistema Presupuestario” (destacado nuestro).

¹⁸ G.O. N° 37.029 del 05-09-2000.

En el artículo 21, numeral 7 de la referida Ley Orgánica¹⁸ (LOAFSP) se establece:

“La Oficina Nacional de Presupuesto es una dependencia especializada del Ministerio de Finanzas y tiene las siguientes atribuciones:

(Omissis)

7. Preparar y dictar las **normas e instrucciones técnicas** relativas al desarrollo de las diferentes etapas del proceso presupuestario”. (Destacado nuestro).

Además de lo dispuesto en el numeral transcrito *supra*, cabe señalar que en el numeral 8 del mismo artículo 21 de la LOAFSP, se contempla, la atribución de “**Asesorar en materia presupuestaria** a los entes u órganos **regidos** por esta ley”, entre los cuales se encuentran, según lo previsto en el numeral 2 del artículo 6 de dicha Ley Orgánica, “**Los estados**”. Y por otra parte, debe enfatizarse que, de acuerdo con lo previsto en el encabezamiento del artículo 20 *ejusdem*, “La Oficina Nacional de Presupuesto es el órgano **rector del Sistema Presupuestario Público**” (destacado nuestro).

En el artículo 6° del Reglamento N° 1 de la LOAFSP¹⁹ se dispone:

“A los efectos de la **clasificación económica de los egresos**, constituirán **gastos de inversión pública** o de formación de capital público, los realizados con cargo a los créditos presupuestarios previstos en las diferentes categorías programáticas del respectivo presupuesto, **dirigidos a la creación o aumento de la formación bruta de capital**, directa o indirecta, **de conformidad con las normas e instrucciones técnicas que dicte la Oficina Nacional de Presupuesto**” (destacado nuestro).

Del conjunto de normas que acabamos de citar, se observan las siguientes circunstancias:

¹⁹ G.O. N° 5.592 Extraordinario del 27-06-2002.

a) **La ONAPRE**, en ejercicio de **competencias** previstas en **normas legales y reglamentarias**, ha establecido, mediante Resolución especial, la **N° 253, de fecha 15-07-2002**, lo que debe entenderse como gastos de inversión.

b) Aunque la mencionada Resolución, según lo establecido en el artículo 1 de la misma, se relaciona de modo más directo con su aplicabilidad a los Municipios, a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 144 de la LORM, **resulta** no obstante, también **aplicable** (con las debidas adaptaciones²⁰) a los gastos a ser efectuados **por los Estados**. Ello, de conformidad con los “Considerandos” primero y tercero de la misma Resolución, según se explicó *supra*.

c) A pesar de que en dicha Resolución no se le cita entre las normas que la fundamentan, **el contenido** de la misma, particularmente su artículo 1, resulta **cónsono** con lo previsto en el artículo 20 de la LOAFSP que le asigna a la ONAPRE el rol de **órgano rector del Sistema Presupuestario**.

d) En virtud de la atribución que le confiere el numeral 8 del artículo 21 *ejusdem*, a la ONAPRE, a ésta le corresponde **asesorar** tanto a los Municipios y a **los Estados, como inclusive a la Contraloría General y a los demás órganos de control, acerca de cualquier duda que estos órganos o esos entes pudieran tener acerca de la correcta interpretación de lo que debe entenderse como gasto de inversión**. Por lo demás esa función asesora también resulta compatible con el hecho de que **la ONAPRE es la autora** de la Resolución.

²⁰ Así, en el artículo 1 de la Resolución N° 253 la alusión que se hace en su encabezamiento “A los efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 144 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal”, debe entenderse también de utilidad a fin de dar cumplimiento a lo previsto en el literal b) del artículo 16 de la Ley del FIEM. Y en cuanto a la mención que en la misma norma se hace a “los créditos presupuestarios previstos en las diferentes categorías programáticas de la respectiva ordenanza de presupuesto” la misma debe ser entendida en lo que respecta a los gastos de los Estados, como referida a “los créditos presupuestarios previstos en las diferentes categorías programáticas de la respectiva ley estatal de presupuesto”. Y la expresión “al desarrollo humano, social, cultural y económico del municipio” debe considerarse extendida al desarrollo humano, social, cultural y económico del respectivo Estado.

IV. CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LA ENUMERACIÓN DE GASTOS DE INVERSIÓN, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 1 DE LA RESOLUCIÓN N° 253 DE LA ONAPRE

El texto completo del artículo 1 de la Resolución N° 253, **dictada por la ONAPRE, donde se** establece qué debe entenderse por “gasto de inversión” es el siguiente:

“A los efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 144 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, **se entiende por gasto de inversión, los realizados con cargo a los créditos presupuestarios** previstos en las diferentes categorías programáticas de la respectiva ordenanza de presupuesto, **dirigidos a la creación o aumento de la formación de capital, en el marco del desarrollo humano, social, cultural y económico** del municipio, de conformidad con lo establecido en el artículo 15 de la Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública. En este sentido, se consideran programas de inversión o de formación de capital, **entre otros**, los siguientes:

1. Programas de desarrollo agropecuario, los cuales comprenden la construcción de caminos de penetración rural, obras de riego, otras obras de aprovechamiento de aguas y saneamiento de suelos.
2. Programas de Desarrollo educativo, cultural, científico y tecnológico, especialmente la construcción y dotación de centros educativos, de instalaciones culturales y deportivas, los programas sociales de atención a la familia y al niño.
3. Programas de salud y asistencia social, especialmente los nutricionales, la construcción y dotación de edificios médico-asistenciales; la construcción de acueductos rurales; la construcción de viviendas de interés social.
4. Programas de reorganización de las áreas municipales y marginales.
5. Programas de promoción, construcción y financiamiento de obras y servicios destinados al desarrollo

de la industria, especialmente a la pequeña y mediana industria y del turismo, así como a la asistencia técnica y capacitación profesional del personal necesario para tales fines.

6. Programas de construcción y **mantenimiento** de vías de comunicación y servicio de transporte.
7. Programas para la **conservación, mantenimiento**, reconstrucción y reposición de las **edificaciones e instalaciones públicas**.
8. Programas de conservación del ambiente y de los recursos naturales” (destacado nuestro).

Conviene hacer las siguientes consideraciones sobre la norma que acabamos de reproducir:

a) Según se aprecia de la expresión “entre otros”, la norma en referencia -y por ende, la propia Resolución N° 253 dictada por la ONAPRE- **contiene una enumeración enunciativa, no taxativa de las erogaciones que deben considerarse como gastos de inversión**, lo cual la diferencia de las Resoluciones dictadas por la OCEPRE, que la antecedieron.

Se ha elaborado una lista de gastos que servirán por así decirlo, de “modelos”, de “prototipos” de gastos de inversión, **lo que les confiere un carácter “preferente” e “indubitable”** de gastos de esa especie, pero **no un carácter exclusivo ni excluyente**.

Ello implica entonces, que aparte de los gastos mencionados en la citada norma, podrían considerarse a otros desembolsos, como gastos de esa inversión.

Para realizar tal determinación, **resulta de evidente utilidad la aplicación de los criterios doctrinarios y de Derecho Comparado, a los cuales nos referimos en el Capítulo anterior, ya que existen según expresamos, “típicos” gastos de inversión** y típicos gastos de funcionamiento; pero el intérprete debe cuidarse, en todo caso, de no utilizar un criterio de inclusión o exclusión que resulte incompatible con la enumeración contenida en la norma en comento.

Al respecto, cabe hacer especial advertencia sobre el caso de los gastos en conservación y mantenimiento de obras y edificaciones públicas (a los que se refieren los numerales 6 y 7 del artículo 1 de la Resolución N° 253 de la ONAPRE), los cuales, según adelantamos supra, han sido considerados tradicionalmente por un sector de la doctrina, como gastos de funcionamiento, pero que en nuestro país, en cambio, han sido calificados como gastos de inversión por **todas**²¹ las Resoluciones dictadas al efecto; primero, por la OCEPRE y ahora por la ONAPRE, por estimarse que mediante los gastos en esas actividades, se incrementa el valor o vida útil de tales obras²²; criterio que constituye una evolución dentro del concepto de gastos de inversión, pues lo adapta a la realidad actual, de revalorización inmobiliaria.

Sin embargo, resultaría conveniente, según se indicó anteriormente en el presente capítulo, que de manera preventiva se consulte a la ONAPRE²³ en todos aquellos casos en que se le presenten **dudas** al funcionario ordenador del gasto o incluso, al órgano de control, acerca

²¹ En efecto, en el artículo 2, literal a) de la Resolución de 1991, se estableció que además de los gastos mencionados en su artículo 1º, también debían considerarse gastos de inversión, los que se destinasen a: “financiar la construcción, ampliación, **mantenimiento** y reparaciones **mayores** de **obras** o bienes de capital que por **administración directa** ejecute el Municipio, mediante la **contratación o utilización de recursos humanos propios...**” (destacado y puntos suspensivos nuestros).

Por su parte, en el artículo 2 de la Resolución de 1.993, se dispuso que además de los previstos en su artículo 1, también quedaban comprendidos entre los gastos de inversión, los que “se destinan (sic) a financiar la construcción, ampliación, **mantenimiento y reparaciones de obras** o bienes de capital que incrementen el valor o vida útil de los mismos y que se ejecuten por **administración directa**, mediante la **utilización de recursos humanos propios...**” (destacado y puntos suspensivos nuestros).

²² Así se deriva, con mayor claridad, de la Resolución N° 285 del 17-12-93 dictada por la OCEPRE (antecesora inmediata de la dictada por la ONAPRE) pues en su artículo 1 establece que se entenderán como gastos de inversión, a los gastos imputables entre otras partidas, a la de “ACTIVOS REALES” que incluye, según lo indicado en los Planes Únicos de Cuenta que se han dictado, a “las conservaciones, ampliaciones, mejoras y reparaciones mayores que aumentan el valor de las construcciones y prolongan notablemente su vida útil”. En el artículo 2 de la misma Resolución de la OCEPRE se incluye igualmente, entre los gastos de inversión, a los gastos que se destinen a financiar no sólo la construcción, sino también la ampliación, **mantenimiento** y reparaciones **de obras**, que incrementen su valor o vida útil.

²³ En su triple carácter de órgano rector del sistema presupuestario, de asesor en la materia y de órgano emisor de la Resolución.

de la verdadera naturaleza del desembolso; es decir, si verdaderamente se trata o no de un gasto de inversión o de funcionamiento.

b) La referida enumeración enunciativa prevista en la citada norma de la Resolución dictada por la ONAPRE, también se distingue de sus antecesoras dictadas por la OCEPRE, en que a diferencia de éstas, **dicha enumeración no alude directamente a determinadas partidas presupuestarias, sino que en ella subyace un criterio fundamentalmente material**, en cuanto a considerar como gastos de inversión a los realizados principalmente en determinadas áreas de actividad; mayormente en la construcción y dotación (equipamiento) de obras de infraestructura en determinados sectores de interés público, **que no se circunscriben al área económica, sino que abarcan también al ámbito social y cultural**; extensión que en el fondo constituye una evolución del original y tradicional criterio economicista de desarrollo y de gastos de inversión.

Ese criterio **“material” y “extensivo”** no sólo se refleja en los 8 numerales del artículo 1 de la Resolución de la ONAPRE, sino en el propio encabezamiento del mismo, en donde se hace referencia expresa a gastos “dirigidos a la creación o aumento de la formación de capital, en el marco del desarrollo humano, social, cultural y económico”.

Ello significa un cambio importante, pues de acuerdo con lo previsto en las anteriores Resoluciones de la OCEPRE, en la mayoría de los casos simplemente bastaba con que el respectivo gasto fuese imputable a ciertas partidas, para considerarlo como un gasto de inversión.²⁴

²⁴ Así, en la primera Resolución de la OCEPRE, dictada en 1991 (cuando aún no se dictaba el Plan Único de Cuentas, sino que existía el llamado “Clasificador de Partidas”) de acuerdo con su artículo 1, debían entenderse como gastos de inversión o de formación de capital, “los realizados con cargo a los créditos presupuestarios previstos en la respectiva ordenanza de presupuesto por sectores, en las diferentes categorías programáticas, y asignados a las partidas y subpartidas siguientes:

Partida 50 ‘Adquisición de Maquinarias, Equipos e Inmuebles’.

Partida 70 ‘Obras y Servicios para la Formación de Capital’.

Partida 60-Subpartida 610 ‘Aportaciones para Financiar Gastos de Inversión de los institutos autónomos, fundaciones, asociaciones civiles y otros organismos descentralizados del municipio; así como de las mancomunidades’.

En cambio, en lo sucesivo, a partir de la entrada en vigencia de la Resolución N° 253, el 1° de agosto de 2002, deberá prestarse una mayor atención a las actividades y áreas mencionadas en el artículo 1 de dicha Resolución, a los fines de cumplir con aquellas normas, que, como las previstas en el artículo 144 de la LORM y en el literal b) del artículo 16 de la Ley que crea al (FIEM) establezcan obligaciones relacionadas con la **destinación** de determinados recursos, a gastos **de inversión**.

Debido a la referida modificación, cobra aún mayor importancia el asesoramiento que pueda prestar la ONAPRE, para despejar cualquier **duda** sobre el **gasto de inversión a realizarse** y sobre su **correcta** imputación presupuestaria.

Memorándum N° 04-02-176 del 31 de julio de 2002.

Partida 80-Subpartida 881 'Transferencias a Empresas Públicas para Financiar Gastos de Capital'.

Partida 90-Subpartida 900 'Concesión de Préstamos y otros Aportes Reintegrables' y 920 'Aportes de Capital'.

Por su parte, en el artículo 1 de la Resolución de 1993, época en que ya se había empezado a dictar anualmente el Plan Único de Cuentas, se estableció que se entendería por gastos de inversión o de formación de capital, "los realizados con cargo a los créditos presupuestarios previstos en la respectiva ordenanza de presupuesto por sectores, en las diferentes categorías programáticas, y asignados" del modo siguiente:

- De la partida 4.04.00.00.00 "ACTIVOS REALES" , a todas sus subpartidas;
- De la partida 4.05.00.00.00 "ACTIVOS FINANCIEROS" a dos de sus subpartidas: la 4.05.01.00.00 "Aportes directos para participaciones de capital y la 4.05.02.00.00 "Adquisición de títulos y valores"
- De la partida 4.07.00.00.00 TRANSFERENCIAS, únicamente a su subpartida 4.07.02.02.00 "Transferencias de capital al sector público".

LICITACIONES

Interpretación y aplicabilidad del artículo 94 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.556, Extraordinario, de fecha 13 de noviembre de 2001.

La aplicabilidad, durante su vigencia, del artículo 94 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones a las situaciones allí tratadas, resulta a todas luces incuestionable, pues, precisamente, tal vigencia comporta el pleno vigor y la obligatoriedad de su observancia por parte de los destinatarios de la norma, principalmente los funcionarios de los entes a que se refiere el artículo 2 del indicado Decreto, que tengan atribuido intervenir en los procedimientos de selección de contratistas que el mismo instrumento normativo regula.

Memorándum N° 04-02-219 del 11 de octubre de 2002.

La aplicabilidad, durante su vigencia, del artículo 94 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones a las situaciones allí tratadas, resulta a todas luces incuestionable, pues, precisamente, tal vigencia comporta el pleno vigor y la obligatoriedad de su observancia por parte de los destinatarios de la norma, principalmente los funcionarios de los entes a que se refiere el artículo 2 del indicado Decreto, que tengan atribuido intervenir en los procedimientos de selección de contratistas que el mismo instrumento normativo regula.

Baste para fundamentar tal afirmación, tener en cuenta lo previsto en el artículo 1 del Código Civil (G.O. N° 2990 -E- del 27-07-82), según el cual “La Ley es obligatoria desde su publicación en la GACETA OFICIAL o desde la fecha posterior que ella misma indique”, así como también que se encuentran cumplidos los demás extremos necesarios que fundamentan la vigencia y por ende la aplicabilidad de la señalada disposición, esto es, 1) que el indicado precepto (art. 94) se encuentra contenido en un Decreto con Rango y Fuerza de Ley, dictado por el ciudadano Presidente de la República, en Consejo de Ministros, en ejecución de la Ley N° 4, que autoriza al Presidente de la República para Dictar Decretos con Fuerza de Ley en las materias que se le delegan (G.O. N° 37.076 del 13-11-2000), b) que dicho Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones ha sido publicado en la Gaceta Oficial

de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.556 del 13 de noviembre de 2001, c) que el mismo establece en su disposición final que entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la mencionada Gaceta Oficial, d) que no se encuentra suspendida su aplicación, y e) que a la fecha no ha sido derogado por otra ley o abrogado por el mecanismo refrendario mencionado en el artículo 218 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por consiguiente, con fundamento en lo precedentemente expuesto, no puede esta Dirección sino compartir el criterio de esa Dirección General de Control de la Administración Descentralizada, en cuanto a la aplicabilidad del artículo 94 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones tantas veces aludido.

Por lo que respecta a la interpretación de dicho artículo 94, conocido es que por regla general el intérprete de una disposición legal no sólo debe atender al texto y teleología de la norma y a la intención del legislador, sino que además debe producirla teniendo en cuenta las demás disposiciones del texto normativo en el que se encuentre ubicado el correspondiente precepto y el resto del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, cierto es que el artículo 94 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, se encuentra ubicado en el Capítulo II (“Declaratoria Desierta de la Licitación”) del Título V (“Otorgamiento y notificación de la Buena Pro y Declaratoria Desierta y Firma del Contrato”) del indicado Decreto. Sin embargo, tal ubicación, en modo alguno excluye la aplicabilidad de la norma y mucho menos oscurece el sentido de su regulación al establecer que “...sólo en casos debidamente justificados se podrá licitar conjuntamente la elaboración del proyecto y su ejecución”. En efecto, la letra y el sentido de esta disposición son completamente claros, pues se limitan a establecer un requisito de procedencia de ese tipo de licitaciones, consistente en exigir que se justifique la licitación conjunta de proyectos y la ejecución de los mismos. E incluso, se esclarece aun más dicho sentido, si se tiene en cuenta lo previsto en el artículo 56 del mismo Decreto-Ley, ubicado en el Capítulo I del Título III, correspondientes a las “Disposiciones Generales” del “Procedimiento de Selección de Contratistas”, pues en esta última disposición se indican cuales son las causas o circunstancias específicas que deben invocarse para justificar la licitación conjunta del proyecto y la ejecución de una obra.

De modo pues que en este aspecto resulta forzoso también compartir el criterio manifestado por esa Dirección General al sostener que el artículo 94 del aludido Decreto es aplicable en forma conjunta con el artículo 56 ejusdem, por lo que deben cumplirse los requisitos que esos artículos establecen, cuando se trate de procedimientos de selección de contratistas en los que se licite conjuntamente la elaboración del proyecto y la ejecución de una obra.

A mayor abundamiento se puede observar, que el precitado artículo 56 al referirse a la posibilidad de licitar conjuntamente el proyecto y la construcción de la obra, indica que sólo se podrá realizar ese tipo de licitaciones cuando se incorpore como parte fundamental equipos especiales altamente tecnificados o cuando los equipos de esa índole deban ser utilizados para ejecutar la construcción, y el ente contratante considere que podrá lograr ventajas confrontando el diseño y la tecnología ofertadas. Resulta evidente, en consecuencia, el carácter restrictivo (Sólo se podrá licitar...) de la norma, por lo que al armonizarlo con el artículo 94 ejusdem, no puede sino concluirse que la justificación que ordena este artículo está referida como hemos dicho a las indicadas causas previstas en el artículo 56.

Memorándum N° 04-02-219 del 11 de octubre de 2002.

Régimen jurídico aplicable a la empresa (...), especialmente sobre la viabilidad de que la misma en su carácter de empresa pública con forma de derecho privado, contrate con otros Organismos del Estado venezolano mediante Adjudicación Directa, sin necesidad de acudir al Procedimiento de Licitación.

La empresa (...), es una empresa pública de derecho privado y califica dentro de la categoría de “organismos del sector público”, por lo tanto se podría proceder a la contratación de la misma por vía de adjudicación directa, a los fines de ejecutar una obra, suministrar bienes o prestar un servicio, tal y como lo establece el numeral 3 del artículo 87 de la Ley de Licitaciones.

Memorándum 04-02-221 del 15 de octubre de 2002.

En Venezuela, la descentralización de actividades de la Administración Central ha sido realizada a través de la creación de personas jurídicas de derecho público y de derecho privado. De acuerdo a la Doctrina las Empresas Públicas, entre otras, forman parte integrante de las personas jurídicas de derecho privado.

El caso que nos ocupa específicamente, es el de la empresa (...), que como pudimos observar, de acuerdo con los documentos remitidos a éste Organismo Contralor por la antes mencionada empresa, del Acta de Asamblea Extraordinaria N° (...), protocolizada ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Zulia en fecha (...) de (...) de (...), se desprende que su paquete accionario le pertenece íntegramente a la C.A (...). Es importante destacar que (...) es una empresa pública y la misma fue creada en su oportunidad por el Instituto Autónomo Fondo de Inversiones de Venezuela.

De acuerdo con el carácter público de sus socios, la doctrina ha clasificado a las empresas del Estado en: a) Empresas de Estado de Primer Grado, b) Empresas de Estado de Segundo Grado y c) Empresas de Estado de Tercer Grado. Siendo las de primer grado las sociedades de cuyo capital son titulares entes públicos territoriales (la República, los Estados, los Municipios) o institucionales (Institutos Autónomos, Fundaciones, Holdings Públicos), las de segundo grado son aquellas de cuyo capital son titulares las de primer grado, mientras que las últimas son las sociedades de cuyo capital son titulares las de segundo grado y así sucesivamente (Hildegard Rondón de Sansó, Teoría General de la Actividad Administrativa, pág. 221, citando a Garrido Juan y Socorro Nelson, en "Las Empresas del Estado en Venezuela", pág. 74).

Así mismo, si se atiende a la conformación de la titularidad del capital se puede distinguir entre: a) Empresas de Capital Totalmente Público y b) Empresas de Capital Mixto. Las empresas de capital totalmente público son aquellas sociedades mercantiles cuyas acciones son propiedad exclusiva del Estado o de otro ente público, es decir que estos poseen el 100% de las acciones. En este mismo grupo se pueden distinguir las empresas en las cuales un ente de derecho público participa como único accionista y aquellas en las cuales participan varios entes. Por otro lado se puede decir que las empresas de capital mixto, son instituciones cuyo capital se integra con aportes de personas pú-

blicas y privadas y en cuya administración actúan unas y otras por medio de representantes designados de diversos modos. (Brewer Carías Allan, "Régimen Jurídico de las Empresas Públicas en Venezuela" Págs. 39-40).

De conformidad con lo mencionado precedentemente, la empresa (...) objeto de la consulta, es una empresa pública de segundo grado y de capital totalmente público, debiendo acotarse que la forma de sociedad anónima que reviste ésta empresa es una de las figuras que el Estado utiliza, para la consecución de determinados fines, ya que de esta manera puede realizar eficazmente las actividades mercantiles e industriales para la cual fue constituida. El autor Enrique Viloria, en su trabajo realizado sobre "Las Formas Jurídicas de las Empresas Públicas", al referirse al régimen jurídico aplicable a las empresas públicas constituidas bajo la forma de sociedades anónimas, señala:

"La doctrina reconoce que, en principio, estas empresas dado su carácter de sociedades anónimas, se encuentran sometidas al régimen de derecho privado propio de estas empresas aun cuando la utilización de la forma societaria sea exclusivamente formal o se la considere en ciertos casos como una ficción". Pero, por otra parte, estas empresas, dado su carácter público, se encuentran, en buena medida, sometidas a las disposiciones del derecho público y, en particular a las del Derecho Administrativo. Aun más "Las normas de Derecho Administrativo que regulan la actividad, la organización y el funcionamiento se aplican con prevalencia a las normas de derecho privado que rigen a las sociedades anónimas". Y añade dicho autor: "Así pues, en Venezuela, se encuentran sometidas a un doble régimen que algunos autores llaman híbrido por cuanto está integrado por normas de derecho privado y normas de derecho público más concretamente, de derecho administrativo" (Enrique Viloria, Revista de Derecho Publico N° 14, pág. 72, citando a Brewer Carías en "Las Empresas Públicas en el Derecho Comparado" pág. 114 y a Garrido Juan y Socorro Nelson, en "Las Empresas del Estado en Venezuela", pág. 82).

De acuerdo a lo anteriormente descrito observamos que (...) es una empresa pública con forma de derecho privado y por lo tanto se halla sometida a un régimen jurídico mixto de derecho privado por estar constituida bajo la forma de sociedad anónima y de derecho

público por cuanto le son aplicables normas de derecho público, como por ejemplo: Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público, entre otras.

Ahora bien, una vez determinada la naturaleza jurídica y el régimen jurídico aplicable a la empresa pública (...), pasamos a analizar la viabilidad legal que existe para que la empresa antes mencionada realice contrataciones como contratista con otros Organismos del Estado venezolano, mediante la figura de la Adjudicación Directa, sin necesidad de acudir a un Procedimiento de Licitación.

En primer lugar, debemos destacar que de acuerdo con lo establecido en el numeral 10 del artículo 5 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones (publicada en Gaceta Oficial N° 5.556 Extraordinario de fecha 13 de noviembre de 2001), la Adjudicación Directa “Es el procedimiento excepcional de selección de contratista, en el que éste es seleccionado por el ente contratante, de conformidad con la presente Ley y su Reglamento” (subrayado nuestro).

Así mismo, debe destacarse que para que se produzca ese procedimiento excepcional se deben llenar los supuestos establecidos en el Capítulo II “Adjudicación Directa”, artículos 87 y 88, del precitado Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones. Dichos artículos tienen el texto siguiente:

“Artículo 87. -Se puede proceder por Adjudicación Directa:

1. En el caso de adquisición de bienes o contratación de servicios, si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado de hasta mil cien unidades tributarias (1.100 U.T).
2. En el caso de construcción de obras, si el contrato a ser otorgado es por un precio estimado de hasta once mil quinientas unidades tributarias (11.500 U.T).
3. Si la ejecución de la obra, el suministro de los bienes o la prestación del servicio se encomienda a un organismo del sector público”.

“Artículo 88. -Se puede proceder por Adjudicación Directa, independientemente del monto de la contratación, siempre y cuando la máxima autoridad del órgano o ente contratante, mediante acto motivado, justifique adecuadamente su procedencia, en los siguientes casos:

1. Si se trata de suministros requeridos para la continuidad del proceso productivo y del retardo por la apertura de un procedimiento licitatorio pudiera resultar gravemente afectada la continuidad del mismo.
2. Si se trata de la adquisición de obras artísticas o científicas.
3. Si, según la información suministrada por el Registro Nacional de Contratista, los bienes o servicios a contratar los produce, vende o presta un solo fabricante o proveedor o cuando las condiciones técnicas de determinado bien, servicio u obra excluyen toda posibilidad de competencia.
4. En caso de contratos que tengan por objeto la fabricación de equipos, la adquisición de bienes o la contratación de servicios, en los que no fuere posible aplicar los procedimientos licitatorios, dadas las modalidades bajo las cuales los fabricantes y proveedores convienen en producir o suministrar esos bienes, equipos o servicios.
5. Cuando se declare estado de alarma, de conmoción interior o exterior.
6. En caso de emergencia comprobada dentro del respectivo organismo o ente.
7. Cuando se trate de servicios básicos indispensables para el funcionamiento de la institución.
8. Si se trata de obras o bienes regulados por contratos resueltos o rescindidos y del retardo por la apertura de un nuevo procedimiento licitatorio pudieren resultar perjuicios para el ente contratante.

9. En caso de obras, servicios o adquisiciones que por razones de interés general deban ser ejecutados en un plazo perentorio no mayor de ciento ochenta (180) días hábiles, conforme a un plan excepcional de desarrollo económico y social, aprobado previamente en Consejo de Ministros. En Consejo de Ministros se definirán con precisión las obras, servicios y adquisiciones que serán objeto de adjudicación directa, así como los órganos o entes encargados de su ejecución.”

De lo anteriormente señalado, se puede observar que el precitado Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones es bastante claro en cuanto a las condiciones que se deben de presentar para proceder a la contratación para la ejecución de una obra, el suministro de bienes o la prestación de un servicio, por vía de adjudicación directa. En el artículo 87 numerales 1 y 2 se observa, que para proceder por adjudicación directa se debe tomar en cuenta en principio, el monto de la contratación, mientras que en el artículo 88, permite que se proceda por adjudicación directa con independencia del monto de la contratación, siempre y cuando la máxima autoridad del órgano u ente contratante justifique su procedencia adecuadamente mediante un acto motivado. Así mismo es muy importante destacar que en el artículo 87 numeral 3, del antes mencionado Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, permite que se contrate por vía de adjudicación directa, si se trata de otorgar la ejecución de una obra, el suministro de bienes o la prestación de un servicio, a un organismo del sector público. Se tendría entonces que disipar la duda objeto de la consulta y verificar si la empresa (...), puede o no ser ubicada dentro de la categoría de “organismos del sector público”, a que se refiere el citado numeral 3, del artículo 87 del Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones.

Al respecto puede decirse que la Sala Político-Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo de Justicia), ha dicho en sentencia de fecha 4 de marzo de 1982, lo siguiente:

“En el Estado actual de nuestra legislación positiva no cabe ninguna duda de que los entes estatales con forma de derecho privado están integrados, como lo señala un autor, dentro de la estructura general del Estado, conformando lo que se denomina sector público”.

En idéntico sentido de incluir a sociedades mercantiles de capital público como organismo del sector público, este Órgano en Dictamen N° DGSJ-1-0100 de fecha 16 de julio de 1986, determinó lo que sigue:

“Ha sido criterio de esta Dirección que las empresas Centro Simón Bolívar C.A, Inmobiliaria Parque Central C.A y Desarrollo Bantrab C.A, son empresas públicas de derecho privado en las cuales el Estado tiene la condición jurídica de accionista e intervienen en sus decisiones con la posibilidad de condicionar sus actividades (ver Dictámenes Nos DGSJ-1-05 del 29-01-82 y DGSJ-1-49 del 02-06-82). Estas sociedades mercantiles de capital enteramente público (la primera y la segunda) y de capital mixto (la tercera de ellas) como veremos más adelante, son empresas del Estado, “Organismos del Sector Público” que se han constituido y funcionan conforme al procedimiento y al régimen jurídico establecido en el Código de Comercio por revestir una forma propia del derecho privado, cual es el de sociedad anónima (ver Brewer Carías, Allan “Régimen Jurídico de la Empresas Públicas en Venezuela pág. 39, 40 y 332)” (subrayado nuestro).

Igualmente debe destacarse que el artículo 6 en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (publicada en Gaceta Oficial N° 37.029 de fecha 5 de septiembre de 2000), al enumerar los organismos del sector público sujetos a su regulación incluye a las sociedades mercantiles en los términos siguientes:

“Artículo 6. -Están sujetos a las regulaciones de esta Ley, con las especificidades que la misma establece, los entes u organismos de sector público, enumerados seguidamente:
(...)

8. -Las sociedades mercantiles en las cuales la República o las demás personas a que se refiere el presente artículo tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento del capital social. Quedarán comprendidas además, las sociedades de propiedad totalmente estatal, cuya función, a través de la posesión de acciones

de otras sociedades, sea coordinar la gestión empresarial pública de un sector de la economía nacional” (su-brayado nuestro).

De igual manera puede resaltarse que el Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, incluye como “entes” sujetos a sus disposiciones a las sociedades mencionada en los numerales 5 y 6 de su artículo 2°, siendo que una de las acepciones de la voz “organismo” es la de “entidad compuesta por diversas ramas u oficios”, tal y como lo señala Cabanellas en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual (sexta edición, tomo III, Pág 136).

De lo anteriormente expuesto, podemos deducir que la empresa (...), es una empresa pública de derecho privado y califica dentro de la categoría de “organismos del sector público”, por lo tanto se podría proceder a la contratación de la misma por vía de adjudicación directa, a los fines de ejecutar una obra, suministrar bienes o prestar un servicio, tal y como lo establece el numeral 3 del artículo 87 de la Ley de Licitaciones.

Así mismo podemos agregar, que de acuerdo al precitado Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, es necesario cumplir con ciertos requisitos establecidos en la misma para proceder a realizar contrataciones, como por ejemplo que la empresa a contratar deberá estar inscrita en el Registro Nacional de Contratista, tal y como lo establece el artículo 36 de la precitada norma, el cual reza textualmente:

“Artículo 36. -Para presentar oferta en todo procedimiento de Licitación General, Selectiva o de Adjudicación Directa regidos por el presente Decreto-Ley, cuyo monto sea superior a quinientas Unidades Tributarias (500 U.T) en el caso de adquisición de bienes o contratación de servicio, o a mil quinientas Unidades Tributarias (1.500 U.T) en el caso de construcción de obras, deben estar inscritas en el Registro Nacional de Contratista”. (...) (subrayado nuestro).

Finalmente es importante destacar que el Decreto de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones, en sus artículos 87 y 88, antes mencionados dicen: “Se puede proceder por adjudicación directa”, aludiendo así a una facultad discrecional, por lo que no es obligatorio para el ente

contratante realizar contrataciones por vía de adjudicación directa, sólo por el hecho de que se cumplan los supuestos establecidos en los artículos citados anteriormente, por lo que nada obsta para que se seleccione el contratista por vía de licitación selectiva, general o anunciada internacionalmente, queda entonces a juicio del ente contratante, en estos casos, decidir cual es el procedimiento que va a utilizar para realizar la selección del contratista, debido a que la misma Ley de Licitaciones le da esa facultad discrecional.

Memorándum 04-02-221 del 15 de octubre de 2002.

PRESUPUESTO

Ejecución presupuestaria. Posibilidad de pagar con recursos presupuestarios del ejercicio de 2001 en el caso de un contrato cuya ejecución se extiende a los dos años siguientes a ese ejercicio.

Como quiera que a tenor de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público -LOAFSP- en el ejercicio de 2001 todo el sector público nacional se mantiene sujeto a la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G. O. N° 36.916 del 22-03-2000) y su Reglamento (G.O. N° 37.122 del 18-01-2001), siendo que inclusive en el artículo 181 de la LOAFSP expresamente se prevé que la ejecución del Presupuesto del año 2001 y su semestre adicional debe regirse por aquella Ley y sus Reglamentos (disposición transitoria), por consiguiente, a dicha normativa hay que recurrir en el presente caso.

En este orden de ideas, la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario nos obliga a distinguir distintos momentos o fases en la ejecución del presupuesto, que en el caso que nos ocupa son: el compromiso y el pago. Así, a tenor del artículo 41 de la Ley citada, en concordancia con los artículos 17 y 19 de su Reglamento, basta que exista un contrato celebrado por el funcionario competente, previo el cumplimiento de todas las normas y procedimientos en rigor, en virtud del cual asuma una obligación financiera o deuda con cargo a un crédito del presupuesto vigente previsto al fin que se persigue con el contrato, para que el crédito se considere “gastado en ese ejercicio”, independientemente de que la contraprestación a cargo del contratista no se haya cumplido sino que esté por cumplirse. Lo que sí está prohibido es asumir compromisos con cargo a ese presupuesto una vez que cierra el ejercicio fiscal de que se trate.

De esta manera, el hecho de que en el proyecto de contrato remitido se establezca una obligación de actualización a cargo del contratista, cuya ejecución se extiende por dos años, no incide en considerar gastado en el ejercicio presupuestario del año 2001 el crédito presupuestario correspondiente a esa contratación y, en consecuencia, a pagarlo con cargo al mismo.

Memorándum N° 04-02-301 del 27 de noviembre de 2001.

Como punto previo, es menester señalar que del examen de la documentación suplida, fundamentalmente del proyecto de contrato, se infiere que la actualización del programa antivirus se concibe como una obligación adicional o accesoria para el contratista, quien debe

garantizar la actualización semanal del programa antivirus que venda a este Organismo por un período de dos (2) años, y quien incluso, ante el supuesto de que un virus no pueda ser detectado por el software de antivirus suministrado, debe proporcionar e instalar el “Programa” necesario para la eliminación del mismo.

Ciertamente, en el proyecto de contrato en cuestión se contempla una gama de obligaciones en cabeza del contratista, como son la venta de un software antivirus; la inducción e instalación de un laboratorio de Prueba de Preinstalación; la inducción, instalación y configuración del antivirus en los servidores y estaciones de trabajo que se identifican, incluyendo una parte de la instalación supeditada a que la Contraloría a su vez adquiera nuevos equipos; la garantía de funcionamiento y operatividad total del programa; la actualización semanal.

En tal virtud, podemos afirmar que el objeto del aludido contrato es bastante amplio pues además de la venta del software antivirus comprende la prestación de servicios de programación y soporte, presentándose la obligación de actualización como una prestación subordinada a esas obligaciones principales, la cual en todo caso tampoco se corresponde con exactitud con la conocida garantía convencional de buen funcionamiento, que surge cuando el vendedor se compromete a responder al comprador para el caso de que, durante un término determinado, la cosa vendida no funcione bien, pues la actualización responde más bien a la idea de ponerse al día y a mejoramiento y no al mal funcionamiento en sí del programa vendido.

Hechas estas consideraciones preliminares, en lo que concierne al aspecto presupuestario de la futura contratación se observa:

Como quiera que a tenor de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público -LOAFSP- en el ejercicio del 2001 todo el sector público nacional se mantiene sujeto a la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G. O. N° 36.916 del 22-03-2000) y su Reglamento (G.O. N° 37.122 del 18-01-2001), siendo que inclusive en el artículo 181 de la LOAFSP expresamente se prevé que la ejecución del Presupuesto del año 2001 y su semestre adicional debe regirse por aquella Ley y sus Reglamentos (disposición transitoria), por consiguiente, a dicha normativa hay que recurrir en el presente caso.

En este orden de ideas, el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario establece:

“Se considera **gastado** un crédito cuando queda afectado válidamente por un compromiso. Los créditos **se comprometerán** cuando, conforme a la Ley, se disponga la realización de gastos sin contraprestación o **con contraprestación** cumplida o **por cumplir** que, por su monto y naturaleza, sean imputables a partidas con créditos disponibles en el Presupuesto. Los gastos válidamente realizados se cancelarán, mediante órdenes de pago que emitirán los respectivos ordenadores.

El Reglamento establecerá los requisitos de perfeccionamiento de los compromisos y de los pagos” (resaltado nuestro).

Por su parte, el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario aplicable a la ejecución y liquidación del presupuesto del sector público para el ejercicio fiscal 2001, sobre el aspecto consultado dispone:

Artículo 17: “La disponibilidad de un crédito presupuestario se afecta sólo por el registro de los compromisos válidamente adquiridos. Dicho registro se efectuará conforme a lo previsto en este Reglamento” (resaltado nuestro).

Artículo 18: “ A los efectos del registro contable, un gasto se considera causado al hacerse exigible el pago de la obligación correspondiente, independientemente del momento en que se efectúe dicho pago, y se considera pagado cuando se extinga dicha obligación mediante el abono en cuenta al beneficiario de una orden de pago directa contra el Tesoro, la entrega de los títulos especificados en dicha orden si la misma está denominada en títulos de la deuda pública, o bien mediante la entrega de un cheque o de dinero en efectivo” (resaltado nuestro).

Artículo 19: “Sólo se registrarán como compromisos válidamente adquiridos, los actos que reúnan los siguientes requisitos:

1. Que sean efectuados por un funcionario competente.
2. Que en su virtud se dispongan o formalicen obligaciones del Fisco Nacional, de acuerdo a los criterios que al respecto establezca el Ministerio de Finanzas.
3. Que hayan sido dictados previo cumplimiento de las normas y procedimientos vigentes.
4. Que la naturaleza y el monto del gasto esté previsto en una partida presupuestaria con crédito disponible en el presupuesto vigente.
5. Que esté expreso el monto, la cantidad o la especie de los bienes o servicios, según corresponda, y la persona natural o jurídica de quien se los adquiere, cuando se dispongan gastos con contraprestación para el Fisco Nacional.
6. Que esté identificado el beneficiario y el monto, cuando se refiere a compromisos sin contraprestación para el Fisco Nacional.”

Artículo 24: “Los compromisos válidamente adquiridos pendientes de pago al 31 de diciembre de 2001 y los que se causen durante el semestre inmediatamente siguiente a esta fecha, se pagarán durante este último lapso, mediante órdenes directas a favor de sus legítimos beneficiarios con cargo al Tesoro”. (omissis)

Artículo 25: “Los funcionarios ordenadores de pago del Poder Nacional informarán a la Tesorería Nacional y a los órganos de control interno, en la forma y fecha que establezca el Ministerio de Finanzas, los compromisos válidamente adquiridos y no pagados durante el semestre siguiente al de la vigencia del Presupuesto del año 2001.

Dicha información incluirá además los compromisos relacionados de acuerdo a lo previsto en el artículo 49 de este Reglamento.

Estos compromisos se relacionarán con el objeto de imputarlos al presupuesto del 2002 mediante el respectivo crédito adicional”.

Como se puede observar, a la luz de la normativa antes transcrita y más concretamente a tenor del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario en concordancia con los artículos 17 y 19 de su Reglamento, basta que exista un contrato celebrado por el funcionario competente, previo el cumplimiento de todas las normas y procedimientos en rigor, en virtud del cual asuma una obligación financiera o deuda con cargo a un crédito del presupuesto vigente previsto al fin que se persigue con el contrato, para que el crédito se considere "gastado en ese ejercicio", independientemente de que la contraprestación a cargo del contratista no se haya cumplido sino que esté por cumplirse. Lo que sí está prohibido es asumir compromisos con cargo a ese presupuesto una vez que cierra el ejercicio fiscal de que se trate.

En otras palabras, la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario nos obliga a distinguir distintos momentos o fases en la ejecución del presupuesto, que en el caso que nos ocupa son: el compromiso y el pago.

Así las cosas, el hecho de que en el proyecto de contrato remitido se establezca una obligación de actualización a cargo del contratista, cuya ejecución se extiende por dos años, no incide en considerar gastado en el ejercicio presupuestario del año 2001 el crédito presupuestario correspondiente a esa contratación y, en consecuencia, a pagarlo con cargo al mismo.

Por lo demás, nada indica que estemos ante un compromiso con financiamiento, cuya ejecución excede del ejercicio presupuestario del 2001, toda vez que no se están formalizando obligaciones financieras a cargo de la República, por órgano de la Contraloría General, que afectan varios ejercicios fiscales, situación distinta a la que se presenta del lado del contratista, cuando asume determinada obligación cuya ejecución se extiende en el tiempo y, por ende, excede al ejercicio presupuestario bajo cuyo régimen contrató.

En cuanto a la preocupación manifestada por esa Comisión de Licitaciones en torno a si se van a recibir efectivamente esos servicios, debemos acotar que es de principio que las obligaciones deben cumplirse exactamente como han sido contraídas y que los contratos

tienen fuerza de ley entre las partes y deben ejecutarse de buena fe, obligando no solamente a cumplir lo expresado en ellos, sino a todas las consecuencias que se derivan de los mismos contratos, según la equidad, el uso o la ley (artículos 1159, 1160 y 1264 del Código Civil).

Como corolario de lo precedentemente expuesto, al pactarse la obligación de actualización del programa antivirus, la misma sería de obligatorio cumplimiento para el contratista, so pena de incurrir en la correspondiente responsabilidad civil por incumplimiento y en diversas consecuencias que acarrearán las situaciones que pueden presentarse con motivo de dicho incumplimiento. En efecto, sería ineficaz la obligación si el incumplimiento del deudor no comprometiera su responsabilidad a fin de que pueda procederse a su ejecución forzosa, a lo que se suma la existencia de garantías -en este caso fianza de fiel cumplimiento- para ofrecer un mayor grado de seguridad a los efectos de lograr la ejecución forzosa.

Ahora bien, un aspecto distinto al tratado es el relativo a si la obligación de actualización a la que nos venimos refiriendo es una obligación condicional, esto es, si su existencia depende de la realización de un acontecimiento futuro e incierto (condición suspensiva).

En este sentido, se aprecia que la labor de actualización aunque es previsible, en definitiva va a depender de un acontecimiento futuro e incierto, cual es, la existencia de nuevos virus, ya que de lo contrario no habría nada que actualizar. Por consiguiente, se trata de un servicio sin costo adicional para cubrir ese tipo de eventualidad, que en todo caso constituye una garantía para el eficiente funcionamiento del programa antivirus a adquirir por este Organismo.

Finalmente, nos permitimos advertir que en la cláusula octava del proyecto de contrato remitido debería precisarse que el lapso de actualización es de “dos (2) años”, con indicación del momento a partir del cual se computan los mismos. Por otra parte, en la cláusula novena no se señala que la obligación allí estipulada para el supuesto de que el virus no pueda ser detectado por el software de antivirus es sin costo adicional y también por dos (2) años.

Conclusión:

No hay impedimento legal para cancelar con recursos presupuestarios del 2001 la actualización del Software Antivirus “Symantec Solution 7.5 Desktops and Servers”, la cual aparece incluida como una obligación del contratista en el proyecto de contrato de adquisición e instalación del software en cuestión, sin costo adicional.

Memorándum N° 04-02-301 del 27 de noviembre de 2001.

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

Imputación bajo la cual se deben procesar las órdenes de pago para cancelar obligaciones derivadas de operaciones de crédito público, cuyo ente ejecutor es el Ministerio de la Defensa.

Un gasto que de conformidad con el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, no puede considerarse como de seguridad y defensa, no puede imputarse a la partida correspondiente a estos gastos.

Oficio N° 02-00-076 del 17 de abril de 2001.

La calificación de un gasto como de “seguridad y defensa” es materia reglada, y no discrecional del Ministerio de la Defensa. En efecto, el artículo 35 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Gaceta Oficial N° 5.017 Extraordinario del 13 de diciembre de 1995) prevé que “Los gastos destinados a la seguridad y defensa del Estado, calificados como tales en el Reglamento que dicte el Ejecutivo Nacional, estarán sometidos al control previsto en los artículos 36 y 37 de esta Ley” (negrillas nuestras). En tal sentido, el artículo 12 de la más reciente reforma del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Gaceta Oficial N° 37.169 del 29 de marzo de 2001) redujo considerablemente este tipo de gastos. Allí se señala que “Se consideran gastos destinados a la seguridad y defensa del Estado y por lo tanto sujetos al control previsto en los artículos 36 y 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República; las asignaciones para gastos de operaciones de inteligencia realizadas por los organismos de seguridad del Estado, tanto en el país como en el servicio exterior; así como las asignaciones para actividades de protección fronteriza y operaciones militares requeridas para asegurar la defensa de la nación”.

Por su parte, la “Cuenta” N° 4.51.01.00.00 “Gastos de defensa y seguridad del Estado” contenida en el “Plan Único de Cuentas” señala que “Se incluyen en esta genérica los gastos tipicados en el artículo 8° (sic) del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República como de seguridad y defensa del Estado” (negrillas nuestras). Esta “Cuenta” alude al artículo 8° del Reglamento de 1991 (Gaceta Oficial N° 34.749 del 4 de julio de 1991), pues no toma en cuenta que en la reforma de 1996 (Gaceta Oficial N° 5.128 del 30 de diciembre de 1996), el artículo que tipicaba los gastos de seguridad y defensa es el 13 y en la más reciente, es el 12.

Por lo tanto, un gasto que de conformidad con los términos del artículo 12 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, no puede considerarse como de seguridad y defensa, no puede imputarse a la partida correspondiente a estos gastos, y además, queda excluido del régimen especial de control previsto en los artículos 36 y 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, por lo que deberá someterse al control previo del compromiso previsto en el artículo 21 **ejusdem**. Asimismo, mal puede ser vinculante una calificación de “secreto” hecha a un contrato generador de compromisos financieros que no entren dentro de la tipología prevista en el citado artículo 12 del Reglamento.

En consecuencia, un compromiso financiero derivado de un contrato celebrado por órgano del Ministerio de la Defensa sólo puede imputarse a la “Cuenta” sobre “Gastos de defensa y seguridad del Estado” si está comprendido dentro de la tipología prevista en el artículo 12 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. De lo contrario, no podrá aprobarse el respectivo compromiso por inadecuada imputación presupuestaria.

Oficio N° 02-00-076 del 17 de abril de 2001.

Necesidad de someter el Presupuesto de la Fundación “Gumersindo Torres” a la Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE).

Si durante el presente ejercicio fiscal el aporte presupuestario representa el cincuenta por ciento (50%), o más del presupuesto de la Fundación “Gumersindo Torres”, debe ser aprobado tanto por la Contraloría General de la República, como por la Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE).

Memorándum N° 04-02-135 del 22 de mayo 2001.

De conformidad con el artículo 1°, aparte primero de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (Gaceta Oficial N° 36.916 del 22 de marzo de 2000), están sujetos a las disposiciones de dicha Ley, “(...) 6. Las fundaciones y asociaciones civiles constituidas o dirigidas por alguna de las personas referidas en este artículo, o aquéllas de cuya gestión pudieran derivarse compromisos financieros para dichas personas, **cuando dichos compromisos o la totalidad de los aportes presupuestarios o contribuciones en un ejercicio, efectuados por**

una o varias de las personas referidas en este artículo, represente el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto (negrillas nuestras).

Por su parte, el artículo 52 ejusdem, que encabeza el Título IV “Del Régimen Presupuestario de los Institutos Autónomos, de las Fundaciones y de las Asociaciones Civiles”, prevé que “Se regirán por este Título los organismos referidos en los numerales 3 y 6 del artículo 1°, con la excepción de aquéllos que, por la naturaleza de sus funciones empresariales, deban regirse por el Título VI”. Más adelante, el artículo 54 **ejusdem** prevé que “Los proyectos de presupuesto de los organismos sujetos a este Título, **elaborados conforme a las instrucciones que dicte la Oficina Central de Presupuesto, deberán presentarse a la misma una vez aprobados por el organismo de adscripción correspondiente (...)**” (negrillas nuestras).

En consecuencia, si durante el presente ejercicio fiscal el aporte presupuestario representa el cincuenta por ciento (50%), o más del presupuesto de la Fundación “Gumersindo Torres”, debe ser aprobado tanto por la Contraloría General de la República, como por la Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE).

Memorándum N° 04-02-135 del 22 de mayo de 2001.

Valor de la Unidad Tributaria en materia presupuestaria. Su adopción como medida de referencia en procedimientos internos de Fundaciones del Estado, a los efectos de autorizaciones de desembolsos.

En materia presupuestaria, tanto el último Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (G.O. N° 37.122 del 18-01-2001), como el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario (G.O. N°37.348 del 18-12-2001), reformado parcialmente en junio de 2002 (G.O. N° 5.592 Ext. del 27-06-2002), emplean en diversas ocasiones la unidad tributaria como un valor de referencia a determinados fines de orden presupuestario. Concretamente, el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario dictado en enero del año 2001, aplicable a los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto del sector público para el ejercicio fiscal del año 2001, y al presupuesto de los institutos autónomos y demás entes descentralizados sin fines empresariales para el ejercicio fiscal del año 2002, el cual

continúa vigente hasta el 31-12-2002 en lo que no colida con el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, en su Disposición Final Cuarta señala: "A los efectos de este Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio presupuestario y el mismo se mantendrá durante la ejecución del respectivo presupuesto".

Por su parte, el Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario, que tiene por objeto establecer las normas complementarias para el desarrollo del proceso presupuestario que cumplirán los órganos y entes sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en su artículo 147 (artículo 136 antes de su reforma) dispone: "A los efectos del presente Reglamento, el valor de la unidad tributaria será el vigente para el inicio del ejercicio económico financiero, y el mismo se mantendrá durante la ejecución de la Ley de Presupuesto, así como de los presupuestos de los organismos sujetos a la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público".

Cuando se materializa el reajuste de la Unidad Tributaria, el valor aplicable a la unidad tributaria adoptada autónomamente como medida referencial por la Junta Directiva de una Fundación del Estado en sus procedimientos internos, a los efectos del otorgamiento de autorizaciones de desembolsos, a nuestro juicio debe guardar concordancia con lo previsto en la normativa presupuestaria que le resulta aplicable, toda vez que se trata de un aspecto vinculado con la ejecución de su presupuesto de gastos y, en tal sentido, debe tenerse presente que las fundaciones del Estado están sometidas a las regulaciones de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y a su reglamentación.

VER: DERECHO TRIBUTARIO. Valor de la Unidad Tributaria en materia impositiva. Su empleo en otras materias, particularmente en la presupuestaria. Su adopción como medida de referencia en procedimientos internos de Fundaciones del Estado, a los efectos de autorizaciones de desembolsos.

Memorándum N° 04-02-210 del 4 de octubre de 2002.