

LA ACCION DE REINTEGRO EN NUESTRO CODIGO TRIBUTARIO

Sonia Zapata Canillas
Abogado

SUMARIO

I. ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LA ACCION DE REINTEGRO

1. *Fundamento jurídico.* 2. *Naturaleza jurídica.* 3. *Tributos sujetos a repetición.* 4. *Supuestos que pueden dar lugar a la acción de repetición.*

II. ASPECTOS PROCESALES DE LA ACCION DE REINTEGRO

1. *Requisitos de procedencia.* 2. *Las partes en el proceso.* A. Sujeto activo de la acción de repetición. B. Sujeto pasivo de la acción de repetición. 3. *El procedimiento de repetición.* A. La reclamación administrativa. a. Naturaleza jurídica. b. Competencia y procedimiento. B. La acción judicial. a. Competencia y procedimiento. b. La sentencia.

III. CONCLUSIONES

I. ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LA ACCION DE REINTEGRO

1. *Fundamento jurídico*

La acción de repetición, en los términos expresados en el artículo 166 del Código Orgánico Tributario, es el medio procesal otorgado por el legislador a los contribuyentes, para obtener la restitución de lo "pagado indebidamente".

De lo anterior es fácil deducir que el medio procesal a que nos referimos tiene su base en la figura del "pago de lo indebido" reconocida de antaño como una importante fuente de obligaciones de carácter extracontractual.

En el ámbito del derecho privado el pago de lo indebido encuentra su fundamento legal en el primer párrafo del artículo 1.178 del Código Civil, el cual a la letra reza: "todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición".

Según afirma el autor Eloy Maduro Luyando: "...El supuesto del pago de lo indebido es aquel que ocurre cuando una persona denominada *solvens* efectúa un pago a otra persona denominada *accipiens*, sin tener una causa que lo justifique o legitime...". Continúa afirmando el citado autor que: "La expresión de lo indebido quiere significar que el pago efectuado por el *solvens* no responde ni obedece a ninguna causa que lo legitime, es decir, que es un pago que no tiene causa, que lo pagado lo ha sido sin que realmente se deba"¹.

Siendo como es que se trata de un pago sin causa, resulta lógico que se le otorgue al *solvens* la posibilidad de obtener la repetición, devolución o reintegro de lo pagado.

Es de destacar en este punto, que en el derecho privado la expresión "pago" se utiliza en forma genérica referido al cumplimiento o ejecución de una determinada prestación y no necesariamente debe consistir en la entrega de una suma de dinero.

1. Maduro L., Eloy. *Curso de obligaciones, Derecho Civil III*. Fondo Editorial Luis Sanojo. Colección Grandes Juristas, 1983, pp. 730 y 731.

En el derecho público, específicamente en el derecho tributario, el pago sí está referido exclusivamente a sumas de dinero en virtud del carácter netamente pecuniario del objeto de la obligación tributaria en los sistemas modernos.

Trasladando los conceptos antes señalados al derecho tributario, debemos concluir que la acción de reintegro es el medio del cual pueden valerse los contribuyentes para obtener la restitución de los tributos pagados indebidamente a aquellos entes con "competencia tributaria".

En nuestro criterio esta posibilidad no sólo encuentra su fundamento en la ley sino también, como bien afirma el conocido tributarista argentino Giuliani Fonrouge, en uno de los principios generales del derecho: la equidad "...que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro"².

2. Naturaleza jurídica de la acción

En este punto pretendemos dilucidar la naturaleza jurídica del medio consagrado en el Código Orgánico Tributario para obtener la repetición de lo indebidamente pagado.

La duda se plantea si consideramos que en el artículo 166 del Código se utiliza el término *reclamación* y no la palabra *demanda* y se torna más complicado el asunto si tomamos en cuenta que, además, el mismo Código establece que el procedimiento para efectuar la reclamación judicial es el previsto para el Recurso Contencioso-Tributario (artículo 171).

Ante esta circunstancia cabría preguntarse válidamente si en definitiva nos encontramos frente a una demanda, reclamación o recurso.

Creemos que el término "reclamación" podría resultar apropiado para referirnos a la solicitud de reintegro en sede administrativa, lo cual trataremos más adelante. Sin embargo, la acción incoada a nivel judicial debe tener una calificación más precisa.

En este sentido conviene analizar los rasgos elementales que nos permiten distinguir los conceptos de "demanda" y "recurso".

Como es sabido, la palabra "acción" está referida, en términos genéricos, a la posibilidad jurídica en manos de los particulares de acceder a la administración de justicia para la satisfacción de sus pretensiones. Tanto la demanda como el recurso judicial o contencioso constituyen especies del género acción. Ahora bien, en derecho público, la demanda difiere del Recurso Contencioso en tanto que el segundo se contrae a la revisión por parte de los órganos jurisdiccionales de la legalidad de los actos administrativos. De esta manera, el resultado en este tipo de recursos se reduce, en principio, a la anulación o confirmación del acto administrativo impugnado. De allí que se le califique como un "recurso objetivo", puesto que independientemente de las pretensiones del recurrente, la actividad jurisdiccional se limita al análisis y examen de la legalidad de un determinado acto administrativo.

El concepto de "demanda", por su parte, va mucho más allá pues supone el conocimiento por parte de los órganos jurisdiccionales de las más variadas pretensiones lo cual traspasa los límites de una simple revisión de legalidad.

Independientemente de que nuestro Máximo Tribunal ha reservado el término "acción de nulidad" para referirse a los actos de efectos generales y "recurso contencioso-administrativo de anulación" para los actos administrativos de efectos particulares³, lo cierto es que, en estos últimos, la decisión del órgano judicial se traduce siem-

2. Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*. Volumen II. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 3ª edición, p. 785.

3. Lárez Martínez, Eloy. *Manual de Derecho Administrativo*. UCV. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Caracas. 6ª edición. 1986. p. 728.

pre en una declaratoria con o sin lugar dependiendo de que el juez concluya que el acto recurrido está o no afectado del vicio de ilegalidad alegado.

En este orden de ideas es forzoso concluir que, siendo como es que el recurso contencioso-tributario, como una especie del contencioso-administrativo genérico, es un procedimiento judicial de revisión de la legalidad de los actos emanados de la Administración Tributaria, el procedimiento de reintegro consagrado en el Código Orgánico Tributario no debe ser calificado como tal, sino como una verdadera *demand*a de contenido patrimonial.

Así pues, compartimos sobre este particular la opinión del profesor Gabriel Ruan Santos en el sentido de que, no obstante que el legislador sometió el conocimiento y decisión de esta reclamación judicial al procedimiento previsto para el recurso contencioso-tributario, tal circunstancia "...no determina la naturaleza de la repetición de pago sino que la acerca a la noción de lo que en el derecho francés ha sido llamado como recurso de plena jurisdicción, el cual consiste en una verdadera demanda patrimonial contra la Administración, sometida a la existencia de una decisión previa de la misma sobre la procedencia o improcedencia de la reclamación particular"⁴.

Se trata pues, en nuestro criterio, de una "demanda" y no propiamente de un Recurso Contencioso-Tributario, aunque el procedimiento a seguir ante el órgano judicial sea el previsto para dichos recursos. Ello porque la acción no va dirigida al examen de la legalidad de un acto administrativo sino a la restitución de lo indebidamente pagado por concepto de tributos.

3. *Tributos sujetos a repetición*

El tantas veces citado artículo 166 del Código Orgánico Tributario establece la procedencia de la reclamación respecto a lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos.

De esta forma el legislador ha consagrado la acción en referencia no sólo respecto al tributo principal sino también respecto a sus accesorios como serían los intereses y recargos además de las sanciones.

Por otra parte, al utilizar el término "tributo" resulta claro que la acción procede para obtener la restitución de lo pagado indebidamente en cualquiera de las especies comprendidas en ese concepto genérico, como lo serían impuestos, tasas y contribuciones, debiendo incluir dentro de estas últimas a las denominadas "contribuciones parafiscales", dentro de las cuales citamos como ejemplo típico en nuestro ordenamiento la establecida en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE).

Atendiendo a una de las clasificaciones doctrinarias que se ha hecho de los impuestos, debemos concluir que la acción procede también sea que se trate de los llamados "impuestos directos" o los denominados "impuestos indirectos". Obviamente, en estos últimos la determinación de la titularidad de la acción presenta mayores dificultades por la mayor posibilidad de traslación que los caracteriza, punto sobre el cual volveremos más adelante.

Finalmente, atendiendo a los entes dotados constitucionalmente de potestad tributaria, debemos señalar que la acción en estudio procede respecto a los tributos nacionales. (Ejemplo: el impuesto sobre la renta, impuesto sobre sucesiones, impuestos aduaneros, etc...), estatales y municipales (Ejemplo: patente de industria y comercio, impuesto sobre inmuebles urbanos, impuesto por concepto de publicidad y propaganda comercial, etc.).

4. Ruan Santos, Gabriel. "El Contencioso-Tributario". *Revista de Derecho Público*, No 21, p. 15.

4. *Supuestos que pueden dar lugar a la acción de repetición*

Tal como quedó expuesto *supra*, para que proceda la acción de repetición es menester que la haya precedido un "pago indebido". Ahora bien, en este punto cabe preguntarse: ¿qué debe entenderse en el derecho tributario como "pago indebido"?

Al referirnos al fundamento de esta acción explicamos que en el derecho privado el pago de lo indebido es aquel que no responde ni obedece a ninguna causa.

Trasladando esta noción al campo del derecho tributario, donde la causa de la obligación tributaria es, según la doctrina más generalizada, el hecho imponible⁵, deberíamos concluir que habrá pago indebido y, en consecuencia, sería procedente la acción de repetición, únicamente en los casos de ausencia de hecho imponible. En otras palabras, sólo procedería la acción cuando el contribuyente haya efectuado un pago sin que hubiese acaecido realmente la situación tipificada por el legislador que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Lo desacertado de esta conclusión deviene de la circunstancia de que en esta materia no es aplicable en todo su rigor el concepto de causa en el sentido que le otorgan las concepciones privatistas.

El reintegro, en el derecho tributario, procede por la figura del pago de lo indebido, porque el tributo no se debía; o se debía pero por un importe menor, etc., situaciones estas últimas que pueden presentarse aun habiendo acaecido el hecho imponible. Por ejemplo, casos en que el hecho generador se produjo pero el contribuyente estaba eximido del pago en virtud de una exoneración o liberación.

Sobre este particular, consideramos importante la observación formulada por el tributarista argentino Giuliani Fonrouge, quien manifiesta que la teoría de la causa en nuestra materia carece de relevancia por lo siguiente: "...primero, porque consideramos que la causa no es un elemento de la obligación tributaria y, aparte de esto, porque aun admitiéndola, revestiría características absolutamente distintas de la causa en sentido privatista"⁶.

Descartando la aplicación rigurosa de la teoría de la causa al campo tributario, se amplía la gama de supuestos que pueden dar lugar a la acción de repetición, los cuales pueden originarse en circunstancias de la más variada índole.

La doctrina, sin embargo, se ha encargado de agrupar, con fines didácticos, las principales causas o supuestos que pueden dar lugar a la acción de repetición. En este sentido, consideramos bastante completa la clasificación hecha por el conocido autor Héctor Villegas, que distingue los siguientes supuestos:⁷

1) *Pago erróneo de un tributo*. Ocorre cuando el pago se efectúa por error de de hecho o de derecho. El citado autor señala como ejemplos dentro de este supuesto los siguientes: el sujeto pasivo que paga una suma no debida, o debida en menor medida por error en la determinación, el que paga una suma que ya fue pagada con anterioridad, el que paga por creerse falsamente sujeto pasivo de la obligación tributaria, etc.

Dentro de esta categoría podría estar incluido el supuesto tipificado en el artículo 173 del Código Orgánico Tributario referido al reintegro por haber existido incentivos, franquicias o subsidios que el contribuyente por error, no tomó en cuenta a los efectos de la determinación.

2) *Pago de un tributo que se cree inconstitucional*. El supuesto es el de una ley que crea un tributo que de alguna manera contraría los principios constitucionales en

5. Ver: Marcano, Luis José. "El hecho imponible". Publicación de las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. 1985, p. 68.

6. Fonrouge, Giuliani, *ob. cit.*, p. 785.

7. Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 3ª edición. 1979, pp. 364 a 366.

esta materia. De ser efectivamente declarado inconstitucional dicho tributo, procedería lógicamente la repetición o reintegro de lo pagado.

Recordemos dentro de este supuesto el conocido caso de la acción de amparo ejercida en contra de la Resolución N° 7 emanada del Ministerio de Transporte y Comunicaciones en fecha 12 de enero de 1987, en la cual se fijaba la tasa por concepto de inscripción de vehículos en el Registro Automotor Permanente (RAP). De haber sido confirmada por la Corte Suprema de Justicia la sentencia recaída sobre el caso en referencia, los contribuyentes habrían podido obtener la restitución de lo pagado a través de la acción de repetición⁸.

3) *Pago de un tributo que la administración fiscal exige excesivamente.* Aquí la Administración tributaria se extralimita exigiendo el tributo a quien no es sujeto pasivo o requiriendo importes en mayor medida a lo que la ley determina. Obsérvese que la diferencia entre este supuesto y los ejemplos citados en el punto N° 1 radica en que en aquéllos el pago se produce como consecuencia de un error por parte del contribuyente, en tanto que, en este supuesto, el pago se origina en una actuación indebida por parte de la Administración, producto de una extralimitación.

4) *Pago en concepto de retenciones o anticipos a cuenta de un tributo que luego no resulta adeudado o es adeudado en menor cuantía.* Un ejemplo dentro de este supuesto sería en nuestro sistema el pago del anticipo de impuesto por la enajenación de inmuebles establecido en el artículo 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986.

Dejando de lado las críticas que merecía el pago de este anticipo⁹ eliminado en la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, supongamos que dicho anticipo era pagado y luego no se realizaba efectivamente la operación. En este caso, el contribuyente que debió presentar la declaración especial (D-203) y canceló el anticipo, podría haber obtenido a través de la acción de reintegro, la restitución de lo indebidamente pagado.

De la anterior clasificación puede extraerse como regla general que la acción de repetición procede con prescindencia de un acto determinativo expreso por parte de la Administración Tributaria, puesto que, como ha quedado señalado, el pago de lo indebido puede provenir de circunstancias totalmente independientes de cualquier actuación administrativa tal como el error por parte del propio contribuyente. (Esto es lo que sucede generalmente en caso de tributos autoliquidables). Así pues, no compartimos el criterio de aquellos que sostienen que la acción de repetición supone necesariamente la revisión de la legalidad de un acto administrativo tributario, puesto que tal postura conlleva a desconocer la procedencia de la acción de repetición en los casos antes señalados a la vez que confunde las nociones de "demanda" con las de "Recurso Contencioso-Administrativo de Anulación" y "Recurso Contencioso-Tributario".

No obstante que la agrupación anterior logra englobar una gran variedad de supuestos, debemos señalar que no se trata de una enumeración limitativa, ya que de ella pueden escapar otras situaciones que justificarían la procedencia de la acción de repetición.

8. Para ampliar esta información, consúltese la sentencia del 13-5-87 dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso-Tributario. (*Jurisprudencia Ramírez y Garay*, 1987. Tomo I-C. N° 378-87, pp. 3-5). Y sentencia 364 de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 6-8-87.

9. Recomendamos sobre este punto la lectura de la ponencia presentada por el Dr. Manuel Torres Núñez, en las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, intitulada: "Consideraciones sobre la Declaración Especial de Rentas para la Enajenación de Inmuebles".

II. ASPECTOS PROCESALES DE LA ACCION DE REINTEGRO

1. *Requisitos de procedencia*

Independientemente de los requisitos sustantivos que hacen procedente la acción, los cuales surgen evidentes de las consideraciones planteadas en el capítulo anterior, el único requisito de procedencia de carácter procesal para efectuar la reclamación parece estar referido a la exigencia contenida en los artículos 166 y 171 del Código Orgánico Tributario, en el sentido de que la obligación de reintegrar el tributo indebidamente pagado no esté prescrita.

Los artículos 53 y 54 *ejusdem* establecen el lapso de prescripción de la obligación de la Administración de reintegrar lo recibido por pago indebido de tributos y accesorios. Este lapso de prescripción es de cuatro años que se computará desde el 1º de enero del año siguiente a aquel en que se efectuó el pago indebido.

Establece el artículo 171 que la reclamación administrativa *interrumpe* la prescripción, la cual permanecerá en suspenso durante el lapso de dos meses que establece el artículo 169 para decidir dicha reclamación.

Creemos que es aplicable también la norma contenida en el artículo 55 respecto a la *suspensión* de la prescripción. De allí que sea posible suspender la prescripción para intentar la acción de reintegro mediante una solicitud o petición relacionada con el asunto.

Por otra parte, conviene destacar la previsión contenida en el artículo 57 que niega la posibilidad de intentar la acción de reintegro para obtener la restitución de lo pagado para satisfacer una obligación prescrita *salvo que el pago se hubiere efectuado bajo reserva expresa del derecho a ejercer dicha acción*. Lo anterior es de suma importancia, pues constituye una advertencia o llamado a los contribuyentes, quienes deben estar atentos en el momento del pago de los tributos ya que si la obligación que origina el pago está prescrita, no habría lugar a repetición, con la salvedad antes mencionada.

En relación con los requisitos de procedencia de carácter procesal a que se refiere este punto, resulta interesante la disposición contenida en el artículo 168 del Código Orgánico Tributario, que establece textualmente lo siguiente: "para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta".

El pago bajo protesta como requisito para ejercer la acción de reintegro existió durante muchos años en diversos países y aún existe en algunos. Esta exigencia según algunos tenía su justificación en que "...el Estado debía quedar alertado de la posibilidad del litigio a los efectos de que adoptara los recaudos de orden contable o presupuestario necesarios para hacer frente a la posibilidad de tener que restituir ese pago formulado bajo protesta"¹⁰.

Según afirma Giuliani Fonrouge, es posible que el requisito provenga del derecho norteamericano, pero, señala el autor que en ese país desapareció desde el año 1936¹¹.

Creemos que el requisito del pago bajo protesta podría haber tenido sentido durante la absoluta vigencia del conocido principio *solve et repete*. A partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, en el cual fue eliminado el requisito del previo pago o afianzamiento, pierde sentido el requisito del pago bajo protesta para ejercer la acción de reintegro, puesto que simplemente no es necesario el pago previo para ejercer las acciones o recursos a que haya lugar (al menos respecto a los tributos regulados directamente por el Código Orgánico Tributario). Lo anterior está igualmente en armonía con el carácter suspensivo del recurso jerárquico y del recurso

10. Villegas, Héctor. *Ob. cit.*, p. 368.

11. Fonrouge, Giuliani. *Ob. cit.*, p. 78.

contencioso-tributario consagrados en los artículos 178 y 162 del Código Orgánico Tributario.

Así pues, parece conveniente la exclusión expresa del requisito en referencia para la procedencia de la acción de reintegro, por tratarse de un requisito anacrónico y carente de sentido en los sistemas tributarios modernos.

2. *Las partes del proceso*

Cuando se produce la figura del pago de lo indebido surge una relación jurídica de carácter sustancial; surge una obligación cuyo objeto es una prestación dineraria (“obligación de dar” o restituir una determinada cantidad de dinero).

Los sujetos de esta relación jurídica sustancial, que deberían ser las partes de la relación jurídica procesal, son relativamente fáciles de determinar cuando el pago ha sido satisfecho por el destinatario legal del tributo (aquél respecto al cual se verifica el hecho imponible) y se trata de impuestos que la doctrina califica como “directos”. La dificultad se presenta cuando el pago ha sido satisfecho por un sujeto pasivo distinto al contribuyente, y en los casos de los denominados impuestos “indirectos”.

En realidad, estos problemas se plantean en relación con el sujeto activo de la relación que será quien tendrá la titularidad de la acción, puesto que respecto al sujeto pasivo la situación es bastante clara. Veamos:

A. *Sujeto activo de la acción de repetición*

¿Quién puede intervenir como actor en el juicio de repetición?

Antes de responder esta pregunta, creemos conveniente referirnos, aunque en forma somera, a la clasificación que se ha hecho de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, ya que éstos serán en definitiva, los sujetos activos, o más propiamente, los actores, en la relación jurídica procesal de repetición. En otras palabras, son los presuntos deudores del tributo indebidamente pagado quienes utilizarán la acción de reintegro en calidad de actores.

Obviando las consideraciones en torno a las distintas corrientes que existen acerca de la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, nos inclinamos por la clasificación tripartita de los sujetos pasivos que distingue entre: contribuyente, responsable y sustituto.

El contribuyente: En los términos del artículo 22 del Código Orgánico Tributario es aquel respecto al cual se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Se trata, pues, del realizador del hecho imponible y como tal es el deudor a título propio.

El responsable: Definido en el artículo 25 *ejusdem*, es igualmente sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero no por verificarse respecto a él el hecho imponible, sino porque la ley le impone el deber de cumplir las obligaciones de aquél. Así el responsable debe cumplir con los deberes que corresponderían al contribuyente y lo hace sin desplazar a éste, quien sigue siendo sujeto pasivo a título propio.

El sustituto: Es también sujeto pasivo ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero que, por disposición legal, ocupa el lugar de aquél desplazándolo de la relación jurídica tributaria. Volviendo entonces a nuestra pregunta acerca de la titularidad de la acción de repetición, debemos afirmar que la regla es que puede intentar esta acción en todo caso el contribuyente por ser el destinatario legal tributario y, como afirma Villegas: “. . . el que sufre en sus bienes el peso del tributo en virtud de disposición legal . . . y . . . quien resulta jurídicamente empobrecido”¹².

12. Villegas, Héctor. *Ob. cit.*, p. 367.

Respecto al que paga una deuda tributaria ajena (responsable o sustituto), compartimos el criterio de que sólo pueden intentar la acción en referencia si de su pago indebido deriva un personal perjuicio o que lo empobrece sin causa.

Este empobrecimiento depende generalmente de la posibilidad que tengan estos últimos de solicitar al contribuyente el reintegro de lo indebidamente pagado. Ejemplo: si el responsable pagó por el contribuyente una suma que éste ya había pagado, no podrá solicitarle la restitución de dicha suma y, por lo tanto, sufrirá un empobrecimiento que lo legitimará para intentar la acción de reintegro.

Sobre este punto es interesante señalar la situación específica de un grupo especial de responsables como son los "agentes de retención". Al parecer, cierta jurisprudencia extranjera había opuesto cierta resistencia para admitir la titularidad de la acción de los agentes de retención en la acción de repetición.

De acuerdo con el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, el agente de retención es un responsable a título directo. El mismo artículo establece en su último aparte que dicho agente es responsable ante el contribuyente por retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, y otorga al contribuyente la facultad de intentar el reintegro ante la Administración si el agente enteró lo retenido. Por su parte, el artículo 29 *ejusdem* establece el derecho del responsable a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él. En este orden de ideas resulta obvio que si se trata de un pago indebido, nada tiene que reclamar el responsable al contribuyente y, en tal virtud, la única forma de obtener la restitución es intentando directamente la acción de reintegro ante el Fisco.

Sobre este particular existe una interesante sentencia del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso-Tributario, en la cual quedó establecido lo siguiente: "...La cualidad y el interés para reclamar al Fisco el reintegro de lo que éste recibió indebidamente la tiene así el agente de retención, que fue quien hizo el pago indebido y el que ya respondió ante el banco retenido. ¿De qué otra manera recuperaría lo que pagó indebidamente?" (Ver sentencia del 4-6-87 dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso-Tributario. Publicación Ramírez & Garay, tomo IC, 1987. Nº 377-87, p. 301).

En el caso de los llamados "impuestos directos", las reglas anteriores son de fácil aplicación. En cambio, en los "impuestos indirectos", la cuestión no es tan clara. Recordemos que en los impuestos indirectos la nota distintiva viene dada por la mayor posibilidad de traslación del gravamen¹³.

La jurisprudencia extranjera, específicamente la argentina, había resuelto el problema considerando que, en materia de impuestos al consumo, por ejemplo, el titular era quien poseía el recibo o comprobante de pago.

Esta solución, parece peligrosa, como bien señala el autor argentino Giuliani Fonrouge, porque si bien es cierto que se presume la traslación en la cadena que va desde el productor hasta el consumidor, es posible que no haya habido tal traslación en alguno de los eslabones. En tal virtud, el simple comprobante de pago no debe ser el elemento atributivo de la titularidad, sino que debe determinarse en cada caso si hubo o no efectivamente traslación del gravamen al precio y, en consecuencia, se soportó una carga que efectivamente no se debía y que produjo un empobrecimiento.

Así, por ejemplo, negar la posibilidad de repetir al mayorista, argumentando que éste trasladó el gravamen al minorista en el precio, es objetable, puesto que, en tal caso, este último siempre puede reclamar al primero el importe trasladado, de manera que no habría doble enriquecimiento del reclamante¹⁴.

13. Cabe destacar que respecto a esta clasificación existe doctrinariamente una enorme disparidad de criterios. Estamos utilizando, por considerarlo válido, el criterio económico basado en la figura de la traslación, con la advertencia de que algunos estudios recientes han demostrado que esta clasificación no es absoluta. (Ver Fonrouge, Giuliani. *Ob. cit.* Volumen II. p. 264).

14. Fonrouge, Giuliani. *Ob. cit.*, p. 795.

B. *Sujeto pasivo de la acción de repetición*

¿Quién puede ser demandado en la acción de repetición?

Para responder esta pregunta basta con preguntarse a su vez, ¿quién es el sujeto activo de la obligación tributaria? La respuesta no puede ser otra que la siguiente: los entes dotados de “competencia tributaria”.

La “competencia tributaria” es la facultad de ejercitar materialmente la “potestad tributaria”. Se trata de nociones distintas que no deben ser confundidas.

Mientras que la potestad tributaria es la facultad de crear y regular tributos mediante leyes, la competencia tributaria es la facultad de hacer efectiva esa prestación que surge de la ley. Puede suceder que estas facultades coincidan en un mismo ente, pero, lo más frecuente es que un órgano tenga “competencia tributaria” y no poder o “potestad tributaria”.

Así, por ejemplo, respecto a los tributos cuya creación la Constitución atribuye al Poder Nacional (verbigracia: Impuesto sobre la Renta), la potestad tributaria la tiene el Congreso, en tanto que la competencia tributaria es atribuida a un órgano del Poder Ejecutivo, como es el Ministerio de Hacienda.

El demandado en la acción de repetición es lo que el Código Orgánico Tributario, en términos genéricos, denomina “Administración Tributaria”, ya se trate de tributos nacionales, estatales o municipales, si lo vemos desde el punto de vista de la distribución vertical del Poder que atiende a los niveles de descentralización territorial de nuestro sistema. Esa “Administración Tributaria” puede ser también un órgano integrante de la Administración Pública descentralizada, desde el punto de vista funcional, como sería el caso del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE).

Cuando el demandado es la Administración Tributaria Nacional, suele hablarse de “Fisco Nacional”, y su defensa en juicio la ejerce el Procurador General de la República, a través de sus representantes (artículo 2, numeral 1, de la LOPGR).

Cuando el demandado es la Administración Tributaria Municipal, se habla de “Fisco Municipal” a tenor de lo establecido en el artículo 100 de la vigente Ley Orgánica de Régimen Municipal, y su defensa en juicio la ejerce el Síndico Procurador Municipal a través de sus representantes (artículo 87, numeral 2, de la Ley Orgánica de Régimen Municipal).

3. *El procedimiento de repetición*

En este subcapítulo analizaremos el procedimiento de repetición en sus dos fases: la reclamación administrativa y la acción judicial.

A. *La reclamación administrativa*

a. *Naturaleza jurídica*

Consideramos que la naturaleza de la reclamación administrativa a que se refieren los artículos 167 y siguientes del Código Orgánico Tributario, es la de un verdadero “antejuicio administrativo”.

Se trata, en nuestro criterio, de un proceso asimilable al procedimiento administrativo previo a las acciones contra la República, consagrado en términos generales en el Título III, Capítulo I, de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

El punto nos parece interesante puesto que podría pensarse equivocadamente que la mencionada reclamación es una especie de proceso de revisión, y su exigencia antes de intentar la acción judicial podría entenderse, erróneamente, como un requisito de agotamiento de la vía administrativa.

No se trata de un procedimiento de segundo grado, o de revisión de un acto administrativo, pues para intentar la reclamación ni siquiera es indispensable la existencia de un acto administrativo. En efecto, pensemos en el caso del pago indebido de un tributo "autoliquidable". Aquí no existe un acto administrativo y, sin embargo, resulta evidente que procedería la reclamación si se trata realmente de un pago indebido.

Lo anterior no deja de tener importancia si consideramos que la naturaleza de esta reclamación es determinante a los efectos de establecer el procedimiento correcto a seguir en la fase jurisdiccional.

En efecto, de asimilar esta reclamación a un procedimiento de revisión de un acto administrativo o como un requisito de agotamiento de la vía administrativa, deberíamos concluir que en la fase judicial el procedimiento a seguir es el del Recurso Contencioso de Anulación. Si por el contrario interpretamos que la reclamación constituye, como en efecto pensamos, un antejuicio administrativo o procedimiento previo a las demandas intentadas contra los órganos de la Administración Pública, el resultado en lo tocante a la naturaleza de la acción judicial y al procedimiento aplicable será distinto.

La duda no se plantea respecto a los tributos regulados directamente por el Código Orgánico Tributario, ya que en tales casos, el procedimiento para la reclamación administrativa está contemplado en los artículos 167 y siguientes de dicho Código y el procedimiento judicial a seguir es el previsto para los Recursos Contencioso-Tributarios por mandato del artículo 171 *ejusdem*, a pesar de tratarse de una demanda.

El problema se suscita en casos de demandas de repetición de tributos no regulados directamente por el mencionado texto normativo, como es el caso de los tributos municipales.

Ante la ausencia de disposiciones sobre este particular en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, con fundamento en el criterio expresado de que la acción de repetición constituye una auténtica demanda, podría pensarse que la reclamación administrativa debiera consistir en un procedimiento análogo al previsto en los artículos 30 y siguientes de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República previo a las demandas contra la República. Sin embargo, habida cuenta que el "antejuicio administrativo" constituye una limitación al derecho de acceso a la justicia toda vez que condiciona la admisibilidad de la demanda a la existencia de una reclamación previa, tal exigencia sólo puede establecerse expresamente por vía legislativa. Recuérdese que las limitaciones a los derechos humanos, como es el derecho de acceso a la justicia, deben ser interpretadas restrictivamente y no admiten, en ningún caso la analogía, ni otro medio de interpretación extensiva.

Tal como hemos señalado *supra*, no existe en la Ley Orgánica de Régimen Municipal limitación alguna de esta naturaleza. Por otro lado, desconocemos que el punto haya sido regulado explícitamente por el Legislador Municipal.

De lo anterior, es forzoso concluir que no es jurídicamente exigible la reclamación administrativa previa para intentar la demanda de repetición en contra de entes públicos territoriales, salvo que un acto legislativo estatal o municipal expresamente lo establezca¹⁵.

Por lo demás, no creemos que la exigibilidad del antejuicio administrativo pueda equipararse a una "prerrogativa" o "privilegio" en los términos del artículo 102 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

15. Véase sobre este particular la conferencia dictada por el tributarista brasileiro José Antonio De Paula Santos Neto en el Congreso Internacional "Participação e processo", celebrado en São Paulo, Brasil, en junio de 1988. La conferencia en referencia intitulada "Interesse Processual na Ação de repetição do indébito tributario: irrelevancia do prévio requerimento administrativo", aparece publicada en *Participação e Processo*, Editora Revista Dos Tribunais. São Paulo, 1988, pp. 404 y ss.

Insistimos en que el carácter de esta reclamación no es el de un proceso de revisión de un acto administrativo, de modo que la decisión que recaiga sobre la misma no debe ser impugnada por vía del procedimiento contencioso-administrativo de anulación, sino que, por el contrario, en caso de ser negativa, debe ser asumida como la satisfacción de un extremo requerido para intentar la demanda respectiva.

La necesidad, entonces, de efectuar la reclamación administrativa antes de intentar la acción judicial, es la que surge del sentido mismo del llamado "antejuicio administrativo", lo cual refuerza nuestra posición inicial en el sentido de que la acción judicial es una verdadera demanda y no un Recurso Contencioso-Tributario, ni Contencioso-Administrativo de Anulación.

El Legislador del Código Orgánico Tributario ha seguido los lineamientos generales del procedimiento previo regulado en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Sin embargo, se observan algunas diferencias que a continuación señalaremos, no sin antes advertir que no debe haber dudas respecto a la aplicación prevalente del procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario y no el regulado en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República por razones obvias: igualmente orgánico pero *especial y posterior*.

b. Competencia administrativa y procedimiento de reclamación

En cuanto a la competencia, debemos precisar dos cosas: ¿cuál es el órgano competente para recibir la reclamación? y ¿cuál es el órgano competente para decidir?

Respecto a lo primero, tenemos que, para determinar el órgano ante el cual debe interponerse la reclamación, debemos distinguir:

1) Los tributos administrados por el Ministerio de Hacienda: En este caso, la reclamación se interpone ante la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda o a través de cualquiera de las oficinas administrativas tributarias nacionales. (Direcciones generales sectoriales de rentas).

2) Los tributos no administrados por el Ministerio de Hacienda: En este caso la reclamación se interpone ante el respectivo organismo administrativo.

Respecto al órgano competente para decidir, siguiendo la anterior distinción, tenemos que:

1) Si se trata de tributos administrados por el Ministerio de Hacienda, la decisión corresponde al Director General de Rentas de dicho Ministerio. Sin embargo, esta atribución es susceptible de delegación en los términos establecidos en el artículo 167 del Código Orgánico Tributario.

2) En los casos de tributos no administrados por el Ministerio de Hacienda, la decisión corresponde a la más alta autoridad jerárquica del organismo de que se trate, para lo cual habrá que analizar el instrumento de distribución organizativa interna, en cada caso.

Ahora bien, entrando en el estudio del procedimiento en esta fase, el mismo se inicia con la reclamación que, de acuerdo con la Resolución N° 039 del Ministerio de Hacienda de fecha 17 de diciembre de 1991¹⁶, debe consistir en una solicitud en papel sellado o papel común con su correspondiente timbre fiscal.

Se exige, además, en la mencionada Resolución que se acompañe a la solicitud los documentos que demuestren fehacientemente el monto del reintegro a que tiene derecho el contribuyente y, en casos de representación, el documento donde se acredite tal representación.

Aunque el Código Orgánico Tributario no lo establece expresamente, por un principio ampliamente reconocido y expresamente consagrado en nuestro ordena-

16. Publicada en *Gaceta Oficial* N° 279.688 del 23-12-91.

miento positivo¹⁷, el contribuyente tiene la facultad de exigir que se le dé recibo del escrito presentado.

El lapso para decidir la reclamación es un plazo no mayor de dos meses contados a partir de la fecha de recepción del escrito de reclamación.

Veamos ahora las formas en que puede culminar esta reclamación o procedimiento previo. Pueden suceder dos cosas: que la Administración decida en el plazo antes mencionado, o que no lo haga en dicho lapso.

Si la Administración decide en el plazo señalado y la decisión es favorable, establece el artículo 170 del Código Tributario que "...los créditos reconocidos serán compensados, de oficio o a petición de parte, con deudas tributarias ya determinadas, de acuerdo con el artículo 46 de este Código". No obstante que la norma sólo establece como posibilidad la compensación, nada obsta para que el reclamante obtenga efectivamente el reintegro si no hay deudas que compensar.

Si la decisión es desfavorable, total o parcialmente, el reclamante queda facultado para intentar la acción judicial.

Si la Administración no decide en el plazo señalado, el contribuyente debe considerar denegada la reclamación e intentar la acción judicial. Se observa aquí que el legislador del Código Orgánico Tributario ha consagrado la figura del "silencio negativo" en este procedimiento previo, siguiendo en este sentido las disposiciones equivalentes que sobre el particular ha establecido la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (artículo 33).

B. *La acción judicial*

Visto que ya hemos dejado expresado nuestro criterio en relación con la naturaleza del procedimiento judicial de reintegro en el sentido de que se trata de una verdadera demanda y no de un Recurso Contencioso-Tributario, pasemos a analizar los aspectos relativos a la competencia judicial, al procedimiento y a la sentencia.

a. *Competencia judicial y procedimiento*

Los órganos judiciales competentes para conocer de la acción de repetición, son, en el caso de los tributos regulados directamente por el Código, los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario, debiendo conocer en segunda instancia la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. El procedimiento en segunda instancia, será por expresa disposición del artículo 189 del Código Orgánico Tributario, el establecido en los artículos 162 y siguientes de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

En cuanto a los tributos municipales, tenemos que la aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario a dichos tributos (artículo 1), impide que sean los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario los que conozcan y decidan este tipo de acciones. Así lo ha interpretado la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa mediante auto de fecha 7 de noviembre de 1985, en cuya parte pertinente se expresa lo siguiente: "...la Sala reitera en esta oportunidad que en cuanto a tributos municipales, no es admisible el Recurso Contencioso-Tributario, sino que, en todo caso, debe acudir al Contencioso Ordinario, porque, siendo el Código supletorio, sus reglas en materia de lo contencioso son aplicables sólo en cuanto no existan otras vías procesales o jurisdiccionales a las que acudir y, por eso, no hay el conten-

17. Artículo 46 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y artículo 30 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

cioso-tributario en lo municipal porque puede acudir a la vía del contencioso genérico...”¹⁸.

Si bien es cierto que la Corte no lo dejó establecido expresamente, al haber recaído el auto en cuestión sobre un caso referido a una “solicitud” de reintegro hecha a un Municipio, pareciera que, en criterio de nuestro Máximo Tribunal, este tipo de acción, referida a tributos municipales, debe ser conocida por tribunales con competencia en lo Contencioso-Administrativo, conforme al procedimiento establecido en los artículos 121 y siguientes de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

No obstante, consideramos que el contenido de la decisión antes transcrita en su parte pertinente, está determinado por la actuación del propio contribuyente que, en el caso concreto, estaba impugnando la Resolución denegatoria de la solicitud de reintegro mediante el Recurso Contencioso-Tributario.

Así se desprende de un fallo más reciente emanado también de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia en el cual quedó establecido: “. . . Por tanto, *dado que el recurso va dirigido a lograr la nulidad de la resolución del Concejo Municipal del Municipio Autónomo Independencia del Estado Miranda*, sin número, de fecha 21 de marzo de 1990, acompañada de oficio, sin número, de fecha 16 de abril de 1990, *que negó la solicitud de reintegro y compensación de Patente de Industria y Comercio*, los tribunales competentes son, como bien señaló el *a quo*, los Juzgados Superiores en lo Civil, Mercantil y Contencioso-Administrativo de la Región Capital, y así es declarado” (subrayados nuestros)¹⁹.

Evidentemente, si el contribuyente plantea su acción como un Recurso Contencioso-Administrativo de anulación en contra del acto denegatorio, es lógico que la Corte haya concluido como lo hizo, que el conocimiento del mismo corresponde a los Tribunales Superiores con competencia en lo Contencioso-Administrativo. Sin embargo, tal decisión no implica en modo alguno, a nuestro juicio, que la Corte considere que *la demanda de repetición* de tributos municipales deba ser ventilada en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Ya hemos expresado nuestro criterio en el sentido de que la acción de repetición constituye una demanda y no un Recurso Contencioso de Anulación. Para demostrar lo anterior hemos mencionado algunos ejemplos en los cuales procede la acción de repetición sin que exista acto administrativo alguno que recurrir (casos de pago indebido por error del contribuyente). Por su parte, hemos señalado que la circunstancia de que el Código Orgánico Tributario ordene la tramitación de este procedimiento conforme a las disposiciones establecidas para el Recurso Contencioso-Tributario no determina en forma alguna su naturaleza, que no es otra que la de una verdadera demanda patrimonial contra un ente dotado de competencia tributaria.

Pues bien, todo lo anterior determina nuestra conclusión de que la competencia judicial respecto a la acción de repetición en materia de tributos municipales no debe corresponder a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, ni el procedimiento aplicable es el previsto en los artículos 121 y siguientes de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

En efecto, consideramos que la acción de repetición para obtener el reintegro de tributos municipales indebidamente pagados debe intentarse ante los tribunales competentes conforme a las previsiones del derecho común, y el procedimiento a seguir debe ser el del juicio ordinario, conforme a lo establecido en el artículo 183, ordinal 1º de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

18. *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia*. Oscar R. Pierre Tapia, noviembre 1985, tomo 11, p. 58.

19. *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia*. Oscar R. Pierre Tapia, mayo de 1991, tomo 5, p. 133.

Así pues, consideramos que la repetición de pago se encuentra ubicada en la categoría de contenciosos que el conocido administrativista venezolano Allan R. Brewer-Carías califica como "El proceso contencioso de las demandas contra los entes públicos", en el cual, según afirma el citado autor, "...no sólo se establece una verdadera *litis* procesal entre el demandante y demandado, que se desarrolla a través de un proceso subjetivo entre partes sino que tiene la característica general de orden negativo de que en el objeto de la demanda y de las pretensiones del demandante no hay actos administrativos envueltos. Por tanto, la relación jurídica procesal que se origina en estas demandas contra los entes públicos no tiene su origen en un acto administrativo que deba recurrirse, pues si ese fuera el caso, correspondería a lo que hemos denominado el contencioso de los actos administrativos".

En este orden de ideas, concluye el referido autor, respecto a la competencia para conocer de estas demandas contra entes públicos territoriales lo siguiente: "...sólo las demandas contra la República caen dentro de la competencia de los tribunales contencioso-administrativos pues las demandas contra los Estados y Municipios se deben intentar ante los tribunales ordinarios de acuerdo con las previsiones del derecho común o especial, quienes son los competentes para conocer de ellas en primera instancia. Sólo de las apelaciones contra las decisiones que dicten estos tribunales, es que se ha atribuido competencia para conocer de las mismas a los Tribunales Superiores Contencioso-Administrativos"²⁰.

En apoyo de lo anterior, conviene citar lo expresado en el mismo sentido por el administrativista Eloy Lárez Martínez cuando sostiene: "...no pueden ser demandados ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa los Estados y Municipios, salvo el caso de que la acción derive de contratos administrativos. En cualquier otro caso, conocerían en primera instancia los tribunales competentes, de acuerdo con las previsiones del derecho común o especial, de cualquier recurso o acción que se proponga contra los Estados y Municipios (artículo 183, ordinal 1º, de la LOCSJ)"²¹.

En conclusión, respecto a los tributos directamente regulados por el Código Orgánico Tributario, la competencia en materia de acción de repetición corresponde a los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario y el procedimiento aplicable es el establecido en los artículos 174 y siguientes de dicho Código. Por su parte, en cuanto a tributos municipales, habida consideración de la aplicación supletoria del mencionado Código respecto a los mismos, tomando en cuenta la naturaleza misma de la acción de repetición, consideramos que lo adecuado es que la competencia la ejerzan los tribunales correspondientes conforme al derecho común y el procedimiento aplicable, debe ser, en nuestro criterio, el del juicio ordinario.

b) *La sentencia*

La decisión en la acción de repetición, en caso de ser favorable, debe traducirse en la orden o condena de reintegrar al demandante lo indebidamente pagado, debiendo señalar, además, como apunta el profesor Gabriel Ruan Santos en su obra citada, "...los intereses devengados por dicha suma a partir del vencimiento del lapso de dos meses para decidir la reclamación en sede administrativa y hasta la fecha de reintegro (artículos 172, 60 y 61 del Código Orgánico Tributario)"²².

Igualmente, puede contener la sentencia, la condenatoria en costas, a tenor de lo establecido en el artículo 211 del Código Orgánico Tributario.

20. Brewer-Carías, Allan R. "Los diversos tipos de acciones y recursos contencioso-administrativos en Venezuela". *Revista de Derecho Público*, Nº 25, pp. 23 y 24.

21. Lárez Martínez, Eloy. *Manual de Derecho Administrativo*. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1990, 8ª edición, p. 810.

22. Ruan Santos, Gabriel. *Ob. cit.*, p. 25.

III. CONCLUSIONES

1) La acción de reintegro consagrada en los artículos 166 y siguientes del Código Orgánico Tributario tiene su fundamento en la figura jurídica del pago de lo indebido y en el principio de la equidad.

2) Se trata de una verdadera demanda o acción patrimonial y no de un recurso contencioso destinado a obtener la declaratoria de ilegalidad de un acto administrativo. Por tal razón, se le somete a un procedimiento previo o “antejuicio administrativo” y puede ser asimilada a lo que la doctrina administrativa clásica denomina “recurso de plena jurisdicción”.

3) Puede intentarse para obtener la restitución tanto del tributo principal como de sus accesorios, y recaer sobre cualquier clase de tributo.

4) Los supuestos que pueden dar lugar a la acción son múltiples y no deben limitarse a la ausencia de “causa” en el sentido que le otorga a este término el derecho privado.

5) El único requisito de procedencia para intentar la reclamación y, eventualmente, la acción judicial, es que el crédito no esté prescrito.

6) Pueden intentar la acción de repetición el contribuyente, y el responsable si ha sufrido realmente un empobrecimiento por no estar facultado para reclamar restitución al primero.

En los casos de “impuestos directos” es fácil determinar la titularidad de la acción. No así en el caso de los “impuestos indirectos” en los cuales habrá que determinar en cada caso específico el importe trasladado e indebidamente pagado y su consecuencial empobrecimiento para quien lo soportó. En cuanto al sujeto pasivo, éstos son los órganos con “competencia Tributaria”.

7) La reclamación administrativa tiene la naturaleza de un “antejuicio administrativo” y no de un proceso de segundo grado o de revisión administrativa.

8) La acción judicial es una demanda aunque deba seguirse respecto a los tributos nacionales el procedimiento previsto para el Recurso Contencioso-Tributario.

Respecto a los tributos municipales, consideramos que el conocimiento de la demanda corresponde en primera instancia a los tribunales civiles competentes por el territorio y la cuantía, y el procedimiento aplicable es el del juicio ordinario previsto en el Código de Procedimiento Civil. De la apelación de estas decisiones, corresponde conocer a los Tribunales Superiores Contencioso-Administrativos.

9) La sentencia favorable debe consistir en la orden de reintegro o la declaratoria de compensación, si es procedente, pudiendo contener la condenatoria en costas a tenor del artículo 211 del Código Orgánico Tributario.