

## Comentarios Monográficos

### BREVES CONSIDERACIONES ACERCA DEL ERROR DE HECHO Y DE DERECHO EXCUSABLES EN EL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO VENEZOLANO

Germán Acedo Payarez  
*Abogado*

#### NOCIONES BASICAS PRELIMINARES. ACEPCION DEL TERMINO "ERROR". CONCEPTOS DE BONFANTE Y MADURO LUYANDO. LA IGNORANCIA. TEORIA ESCOLASTICA

*Error:* Concepto o juicio inexacto o falso.

El error tiene carácter involuntario, siempre. Si hay voluntariedad, o sea, determinación de la propia voluntad, estaremos en presencia de culpa, concepto diferente: "falta más o menos grave cometida a sabiendas y voluntariamente" (RAE).

"El error es el falso conocimiento de un objeto o de un hecho, la ignorancia es la falta de todo conocimiento" (Bonfante).

El error consiste una falsa apreciación de la realidad; en creer falso lo verdadero y verdadero lo falso" (Maduro Luyando). Tal sería el error *latu sensu*, amplio. Error en sentido estricto, por su parte equivaldría a "falsas apreciaciones de la realidad en las cuales incurre espontáneamente el sujeto de derecho por una perturbación de tipo psíquico o volitivo" (Maduro Luyando).

Por tanto, visto lo anterior, es incorrecta la frase "por involuntario error...". Si hubo "voluntad", culpa, ya no es legítimo referirse a error alguno, valga decir al primero de los denominados "vicios del consentimiento" cuya presencia impide que la voluntad se manifieste en forma perfecta, inobjetable. Conforme a los escolásticos, filósofos cristianos de la Edad Media y sus seguidores, "si la verdad es coincidencia entre el juicio y la cosa juzgada, el error será la discrepancia entre ellos".

#### IMPORTANTE CLASIFICACION DEL ERROR COMO VICIO DEL CONSENTIMIENTO

Son múltiples y diversas las clasificaciones propuestas por la doctrina jurídica acerca del "error", incluso desde la misma época romana. En adición a nuestros insignes Maestros de siempre, puede consultarse en la *Revista de Derecho Privado* (2-3) dirigida por el ilustre Profesor Leopoldo Borjas, el ensayo jurídico de la Abogada Pia Gialdini: "La teoría del error en el Derecho Romano Clásico", suerte de preciso y útil resumen sobre la materia expuesta en forma esquemática.

*Error de Derecho:* Concepto falso respecto de lo que establece una norma en sí, como su significado y alcance. En conocimiento de los hechos, alcanzo una conclusión errónea con respecto a su efecto legal.

*Error de hecho:* Versa sobre alguna cosa que ha sido susceptible de caer bajo nuestros sentidos. Versa sobre una situación real.

### CODIGO CIVIL VENEZOLANO DE 1982

Su artículo 1.146 establece un principio de carácter general:

“Aquel cuyo consentimiento haya sido dado a consecuencia de un error excusable, o arrancado por violencia o sorprendido por dolo, puede pedir la nulidad del contrato”.

“El error de derecho produce la nulidad del contrato sólo cuando ha sido la causa única o principal” (artículo 1.147 *ejusdem*).

“El error de hecho produce la anulabilidad del contrato cuando recae sobre una cualidad de la cosa o sobre una circunstancia que las partes han considerado como esenciales, o que deben ser consideradas como tales en atención a la buena fe y a las condiciones bajo las cuales han concluido el contrato.

“Es también causa de anulabilidad el error sobre la identidad o las cualidades de la persona con quien se ha contratado, cuando esa identidad o esas cualidades han sido la causa única o principal del contrato” (artículo 1.148 *ejusdem*).

### CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO DE 1994

Para nuestro Código Tributario, incluso antes de 1994, ambas categorías de errores están consideradas como “circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria”, conforme a lo dispuesto en su artículo 79, en la medida que los mismos sean “excusables”.

### ERROR EXCUSABLE Y NO EXCUSABLE EN LA EPOCA ROMANA. CONCEPTOS. DISTINCION ENTRE UNO Y OTRO

La distinción romana entre error excusable (*aescusabilis* o *tollerabilis*) y error inexcusable (*inaescusabilis*) fue una de las tantas clasificaciones importantes que en forma certera se plantearon los romanos, en materia de las posibles fuentes del error.

El primero (excusable) estaba fundado en una causa justificada; por tanto, se le admitía; el segundo (no excusable), por el contrario, tenía por origen un hecho que se podía o se debía conocer (diligencia media); no era admisible.

### CONCEPTO DE LO “EXCUSABLE”. SENTIDO DEL VERBO “EXCUSAR”

Lo “excusable” es lo que “admite excusa o es digno de ella” (RAE).

“Excusar”, por su parte: “exponer y alegar causas o razones para sacar libre a uno de la falta que se le imputa” (RAE).

### ¿QUE DEBEMOS ENTENDER POR “ERROR EXCUSABLE”?

Aquel donde la persona ha procedido sin culpa o por culpa leve o levísima, distinta de la culpa grave (“descuido o desprecio absoluto de las precauciones más elementales para evitar un mal o daño”, conforme a la definición incluida por Ossorio) y del dolo (“consciencia del nexo causal”, conforme a la inobjetable definición alemana) por supuesto. Tales son los principios básicos sobre el particular.

Como sabrá comprenderse, no se posee una regla fija, aplicable a todos los casos que se presenten. Cada caso es individual y deberá ser juzgado (en sede administrativa o judicial), en base a sus propios méritos, de carácter individual. He aquí parte de la grata tarea a cumplir por el Magistrado: establecer los hechos, hacer las distinciones de rigor, pronunciarse.

OPINION DE LOS DISTINGUIDOS AUTORES GUILIANI FONROUGE  
Y SUSANA CAMILLA NAVARRINE, EN SU OBRA CONJUNTA  
"PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO" (CUARTA EDICION, 1989,  
EDICIONES DEPALMA, BUENOS AIRES)

Estos autores prescriben prestar atención, en forma concurrente, a estos tres elementos:

- A. Apreciar las características del caso individualmente considerado.
- B. Observar la conducta "precedente" del presunto infractor.
- C. Verosimilitud (calidad de verosímil, que posee apariencia de verdadero) de sus argumentos.

Tenemos reservas, sin duda, con respecto a la procedencia del literal B., el cual sí sería aplicable, por ejemplo, en un caso de solicitud de gracia u otro semejante; pero no en el supuesto del "error excusable" que no necesariamente guarda relación con el "historial" ni los "antecedentes" tributarios del sujeto cuya conducta o proceder se examina o evalúa.

El hecho de que el sujeto sea un voluntario deudor moroso del Fisco, o haya sido sancionado por reincidente, por citar dos casos, no le priva de suyo, *per se*, de la factibilidad de cometer un "error excusable".

POSIBLE REGLA DE CARACTER GENERAL

Para los dos distinguidos autores previamente citados (supra VI), existe una regla general: El error excusable requiere "un comportamiento normal y razonable"; si la persona actuó con prudencia y pese a ello ocurrió en "omisión". Nos parece enteramente procedente el referido criterio.

NUESTRA RECOMENDACION EN RELACION A CADA CASO  
CONCRETO O INDIVIDUAL DE POSIBLE "ERROR EXCUSABLE"

Nosotros recomendaríamos prestar atención, por ejemplo, a la precisa naturaleza y condición de cada contribuyente juzgado, en particular, a su entorno comercial, económico, financiero, cultural, grado de experticia, experiencia, conocimientos; todo lo anterior, debidamente comparado con otros contribuyentes semejantes, que "comparen favorablemente entre sí" y cuyo escenario sea bastante parecido.

El maestro Francisco López Herrera, en su Cátedra de Familia y Sucesiones (1963) exponía el siguiente ejemplo:

"Una esposa se me quejó de que "su marido no la quería más". Le pregunte que "como lo sabía". Me respondió: "Porque no me ha vuelto a pegar...". Ella, en su medio, se siente injuriada. Puede demandar... Los Jueces juzgan, califican, conductas humanas, no arquetipos ideales. Platón ("el de anchas espaldas"), Aristocles en realidad, está en un pedestal; los Jueces, un poco más abajo.

Pasando al Derecho Mercantil, que está más próximo al Tributario, no se puede ni se debe comparar, válidamente, por ejemplo, en principio, una "firma personal", con una gran sociedad anónima (PDVSA) ni a esta última con una "sociedad en nombre colectivo" ni a esta con un digno artesano. No parece razonable, justo ni equitativo. De ahí que el filósofo griego Diógenes (413-323 a. de C.), el representante más conspicuo de la escuela cínica, advirtiera *inter alia* que "no comparásemos a un mosquito con un elefante".

La comparación debería versar con respecto a los pares del sujeto cuya conducta y proceder se examina, en igualdad de tiempos y circunstancias, por lo menos. De ahí que existan diversas jurisdicciones: la ordinaria, la eclesiástica, la militar... Para ser juzgado por los pares. Un Juez de Menores no puede "decir el derecho" en una causa tributaria o fiscal. Ni a la inversa. Por lo menos con facilidad extrema.

### IMPORTANTES DISTINCIONES DE CARACTER PRACTICO

Lo que puede ser "error excusable" para un contribuyente A domiciliado en San Fernando de Apure, o en Guasualito, no tiene por qué ser igualmente "excusable" para un contribuyente B, domiciliado en Caracas o en alguna otra ciudad importante, asesorado por los mejores profesionales del país, en diferentes especialidades académicas. Ni lo contrario.

Esto no significa que se "departamentalice" o "regionalice" la justicia tributaria ni ninguna otra, ni que se la "clasifique en base a categorías o compartimientos estancos de sujetos pasivos"; jamás; pero sí prestar atención a la realidad, o sea, a "la existencia real y efectiva de una cosa" (RAE), por cuanto los Jueces han de decidir con verdadero conocimiento de causa y de las circunstancias concomitantes.

En cierto sentido, pensamos, existe una cierta semejanza entre los cultos Magistrados y los hábiles Gerentes: ambos deben resolver con sus pies (los dos al propio tiempo) sobre la tierra. Afirman que "no se puede gerenciar por helicóptero" ni administrar justicia tampoco, nos permitimos añadir.

"Estándares" de conducta de personas diferentes, de diverso nivel cultural, ocupación, actividad, experiencia, recursos financieros, económicos y de otra especie, requieren diferente tratamiento, *uti singuli*, en forma individualizada, aun en lo tributario.

Proceder en una forma diferente a la que hemos sugerido, estaría alejada del equilibrio y ponderación que ha de informar a los señores Magistrados, en todas las especialidades jurídicas pues en este importante aspecto no caben distinciones.

En la desigualdad (aparente), estaría la justicia efectiva.

Bastaría recordar que no a todos los contribuyentes se les grava con la misma intensidad, por ejemplo, sino de acuerdo con su verdadera "capacidad contributiva", conforme a nuestro Texto Constitucional. Y a muchos otros preceptos y postulados.

### CASOS JURISPRUDENCIALES SEÑALADOS POR LOS CITADOS AUTORES FONROUGE Y NAVARRINE

Señalan tres casos diferentes, a saber:

- A. Actitud del contribuyente responde a una interpretación de la norma que entendían razonablemente que la misma no le era aplicable a su caso en particular.
- B. Si se trata de la aplicación de normas tributarias de difícil interpretación.
- C. Situación concreta de dudosa interpretación (A) + consulta a la Administración Tributaria (B) + correcta conducta fiscal (C).

### NUESTRO CRITERIO ACERCA DE ESTOS ULTIMOS CASOS

En lo personal, no consideramos procedente, exigir la concurrencia ineludible de los tres elementos (A, B, C). Si bien *prima facie* lucen como procedentes el segundo (B) y el tercero (C); recomendamos revisar en detalle. Parecería que lo prioritario es el primer elemento (A): situación concreta de dudosa interpretación. Exigir la consulta (B) (que en nuestro medio no reviste carácter forzoso y tener en cuenta el "expediente" (C) del sujeto que incurrió en vicio, nos parece excesivo.

El segundo (B) y tercer (C) elemento deben y pueden ser tomados en cuenta (aportan información), pero no deberían interpretarse *per se* (ninguno de ellos ni ambos), en el sentido de que su ausencia excluya la posibilidad de haberse incurrido en un error excusable.

### JURISPRUDENCIA VENEZOLANA Y ARGENTINA EN MATERIA DE FALTA O AUSENCIA DEL "ERROR EXCUSABLE"

Hasta donde tenemos conocimiento, no existe jurisprudencia de nuestros Tribunales. Tampoco de la Corte Suprema de Justicia. Todas serían ilustrativas. Recuérdese que en nuestro país, todavía la jurisprudencia "ocupa en apreciable medida, el lugar de la doctrina", como hemos apuntado desde antaño.

En lo que concierne a la siempre útil y práctica jurisprudencia de los Tribunales argentinos, no podrá hablarse de "error excusable":

A. Si las normas eran claras. Estamos de acuerdo, es lo correcto. Corresponderá al Juez decidir, si en su criterio, la norma o las normas de las cuales se trataba, eran o no "claras", valga decir, inteligibles, fáciles de comprender; para la generalidad de los intérpretes, no para los académicos, por ejemplo. A la inversa, si era "clara" para estos últimos, no lo era para la mayoría, para el hombre medio, común.

La claridad (o la oscuridad) de una determinada norma jurídica, presentará grados, mas siempre se hará un esfuerzo para tratar de establecer criterios más o menos generales pero siempre objetivos.

Para ello se tomará en consideración la norma: su antigüedad en nuestra legislación; sus orígenes y antecedentes; su desarrollo legislativo; existencia de doctrina o jurisprudencia nacional o extranjera; casos en entrados sin resolver, valga decir, a la espera de decisión; fallos de primera instancia, por así denominarla en el área tributaria; criterios administrativos (jurisprudencia administrativa); consultas evacuadas por la Administración Tributaria y que fueron objeto de divulgación en publicaciones especializadas al alcance del público; etc. Si la consulta fue cursada exclusivamente al interesado que la planteó, no reviste interés a estos fines, a menos que se juzgue al propio "interesado".

Las "Exposiciones de Motivos", útiles hace algunas décadas, han disminuido apreciablemente su trascendencia para los Abogados.

En efecto, de haberlas, de existir, de conocerse, de estar al alcance de los estudiosos, suelen ser lacónicas en extremo, expresándose muchas veces en voz pasiva lo que el Legislador elaboró en activa, por ejemplo.

B. Sí "pudo" formularse "consulta" a la Administración Tributaria y en definitiva la misma no se efectuó o no pudo hacerse, por cualesquiera razones.

No compartimos esta tesis, porque siempre y en todo caso, "teóricamente", es factible formular una consulta y el contribuyente no está obligado a plantear consultas. Como es sabido por todos, se trata de una "facultad" del Administrado, quien hace uso o no de la misma.

No se trata de una obligación ni un deber formal del contribuyente.

La tesis equivale a exigir la consulta como *condictio sine qua non*, para que haya "error excusable" y ello no lo exige ni podría hacerlo el Legislador, sencillamente porque se rodearía al "error excusable" de otras condiciones ajenas, que contribuyen a desdibujarlo. Por ello no pudo preverlas el Legislador. Y no lo hizo. Sabio proceder.

EJEMPLOS DE NORMAS VENEZOLANAS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE DIFERENTES EPOCAS, DE DIFICIL O COMPLEJA INTERPRETACION, QUE EN PRINCIPIO PODRIAN DAR LUGAR A "ERRORES EXCUSABLES" DE PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES

En la legislación venezolana de Impuesto sobre la Renta, serían normas de difícil interpretación, entre otras, por ejemplo, las siguientes:

A. *Consolidación de rentas*

La que rigió la materia de la "consolidación", en el pasado; acertadamente se eliminó esta figura prevista en el artículo 86 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986.

B. *Mecanismo o figura de la "unidad económica"*

La figura de la "unidad económica" (parágrafo tercero del artículo 5º de la nueva Ley). Típica materialización de la forma equívoca de "legislar" en las últimas dos décadas, en materia tributaria.

Posibles excesos, fuente segura de controversias y litigios interminables y costosos (esfuerzo, tiempo, dinero) entre el Fisco y el contribuyente que generalmente no aportan desarrollo del instituto tributario en sí. Promueven el estancamiento de las instituciones, incluyendo las jurídicas.

El Derecho ha de promover al Ser Humano, su desarrollo espiritual, moral y material; no a la inversa.

La controversia jurídica, el debate judicial, la confrontación tribunalicia, no es el estado más perfecto para la colectividad; menos cuando no se las resuelve pronto. Todo lo contrario. El debate en estrados es una anomalía, necesaria o no, pero anomalía al fin.

C. *Dividendos presuntos*

Un tercer caso interesante en extremo, sin duda, representativo de otro posible exceso: La norma del artículo 118, en materia de dividendos, de la Ley de 1991, cuyo oscuro dispositivo produjo pluralidad de posibles interpretaciones y generó un Oficio-Circular del Ministerio de Hacienda.

Por intermedio de este último se trataba de hallar algo semejante a una suerte de "interpretación auténtica" por vía del Ejecutivo Nacional y cuyo resultado devino en "un remedio peor que la enfermedad", por cuanto el Oficio, que se creía "aleccionador", de efectos mágicos, de piedra filosofal, a su vez, dio lugar a diversas interpretaciones no precisamente concurrentes. Todo lo contrario: disímiles en extremo.

### TECNICA LEGISLATIVA APLICABLE A LA INSTITUCION DE TRIBUTOS

La técnica legislativa, que desafortunadamente no se enseña en nuestras Facultades de Derecho, ni suele practicarse en nuestros Cuerpos Colegisladores, recomienda legislar, en forma reposada y prudente, para la generalidad de los casos, no para los casos excepcionales; para los contribuyentes prudentes, "buenos padres de familia"; no para las situaciones extremas: ni para las personas negligentes, descuidadas, que incumplen las normas básicas ni para los bastante o demasiado sofisticados.

Tampoco se legisla, en forma apresurada; jamás, para establecer "cacerías de brujas"; ni para "gravar sólo a los vecinos más notables y connotados de la cuadra o de la avenida".

Al procederse en la forma apuntada, no se instituyen normas sanas para la generalidad de los contribuyentes sino para los sujetos "excepcionales"; normas "con nombre y apellido", como las hemos llamado.

Se descarta lo macro, para pasar a lo micro; se deja de gravar al contribuyente común, silvestre, corriente, ordinario, de todos los días, para pretender gravar los casos excepcionales, extraordinarios, poco frecuentes, "con nombres y apellidos", como dijimos, con lo cual se corre el riesgo de ser, por lo menos, inequitativo e injusto.

Como decía un catedrático amigo: "la actuación de un famoso torero o de un popular cantante...".

### CAMPO DE APLICACION PREFERENTE E INMEDIATO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GENERAL

Veamos algunas sencillas consideraciones:

- A. Se legisla, en fin, aun en lo tributario, para las personas honorables, de buena fe, cumplidoras de sus obligaciones tributarias, incluyendo los deberes formales; en otras palabras, para las mayorías; no para las minorías. Obviamente, con las previsiones del caso, para cuando comprueben lo contrario.
- B. No se legisla teniendo en mientes a los malos contribuyentes que, ciertamente existen y como consecuencia de ello pueden y deben ser perseguidos por la permanente, no esporádica, acción del Estado, en todas sus manifestaciones tributarias (a nivel nacional, estatal y municipal), pero cuya conducta sin duda reprochable, no representa la "imagen" del buen y correcto contribuyente "tipo", "normal", "buen padre de familia". En otras palabras, no se legisla para los pícaros y desvergonzados con carácter de exclusividad.
- C. Alfonso Capone (1845-1947), como es sabido, fue condenado a prisión, por no declarar ni pagar correctamente sus obligaciones tributarias, concretamente, en materia de Impuesto sobre la Renta.
- D. Veamos el texto de la Sección 1 de la Enmienda Décimotercera de la Constitución de los Estados Unidos de América:

Sección 1: Un año después de la ratificación de este artículo quedará prohibida por el presente la fabricación, venta o transporte de licores embriagantes dentro de los Estados Unidos y de todos los territorios sometidos a su jurisdicción, así como su importación a los mismos o su exportación de ellos, con el propósito de usarlos como bebidas.

- Tardíamente (1933) fue derogada por la Enmienda Vigésimoprimer.
- E. La época estadounidense de la denominada "Ley Seca" (1920-1933), durante la cual ejercieron funciones presidenciales los señores Wilson (Woodrow), Hardin (Warren), Coolidge (Calvin) y Hoover (Herbert); que proscribió el tráfico y el consumo de bebidas alcohólicas; nos ofrece un excelente ejemplo, no precisamente "de laboratorio".
  - F. Las normas que enviaron a prisión al señor Capone, no fueron concebidas ni estaban plasmadas en el "capítulo XIX", ni en ningún otro, "De los gangsters" del "Internal Revenue Code" ni de otros textos; simplemente, se trataba de previsiones aplicables, en principio, a cualquier ciudadano, independientemente de sus específicas actividades o "hobbies" de carácter estrictamente personal.
  - G. De procederse en alguna de las formas previamente señaladas a manera de ejemplo, en los literales A) y B), puede llegarse a desconocer, en desmedro del derecho y de la ley, principios universales de la tributación e, incluso, principios hacendísticos y constitucionales de vieja raigambre y elevada significación y alcance entre nosotros.

#### A MANERA DE CONCLUSIONES

Estas breves "Consideraciones", que no presumen ni siquiera de ensayo, escritas con ocasión de una consulta en la Universidad, nos permiten puntualizar, en adición a repetir algunos conceptos previos de interés, conocidos de todos; algunas de las características del "error excusable"; asimismo, tener acceso a una limitada (numéricamente) jurisprudencia Argentina; indicar algunas observaciones de carácter personal; dejar constancia de que no nos fue posible, por los momentos, hallar alguna decisión judicial venezolana al respecto; formular algunas recomendaciones; exponer algunos ejemplos, pocos pero relevantes, de normas tributarias nacionales que podrían dar origen al "error excusable"; y referirnos a la "técnica legislativa", que nuestras Facultades de Derecho Públicas y Privadas deberían instituir como materia obligatoria, en los cursos para obtener la Licenciatura y en los de Especialización y de Doctorado.