

**REFLEXIÓN SOBRE LOS EFECTOS  
DE LA PANDEMIA  
EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS  
GABRIEL RUAN SANTOS\***

---

\* Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

- 1) El Decreto N° 4160 del 13 de marzo de 2020, que declara el estado de alarma nacional para enfrentar la pandemia del Coronavirus 2019, el cual es uno de los estados de excepción que prevé la Constitución, configura el marco principal de toda la situación jurídica de emergencia motivada por la pandemia, así declarada por la Organización Mundial de la Salud. Este marco excepcional, derivado de una calamidad internacional, ha instaurado una situación de “cuarentena social” y de restricción de garantías constitucionales, con incidencia particular en las libertades políticas, económicas, de tránsito y movilización, de reunión y de trabajo, que se traduce en muchas medidas coercitivas directas e indirectas, expresas e implícitas, formales o de hecho, fuera de toda normalidad.

Dentro de este marco actual y principal, debe anotarse la suspensión de los procedimientos administrativos en curso o por iniciarse, que –según la disposición final sexta del Decreto 4160- se le atribuye el efecto de exoneración total o parcial de responsabilidad para la Administración y para los ciudadanos<sup>1</sup>. A lo cual añadimos, a nivel legislativo de los tributos, los artículos 10, 162, 45 y 85 del Código Orgánico Tributario (COT) que complementan el cuadro. Así mismo añadimos la circular de SUDEBAN SIB-DSB-CJ-OD-02315 del 15 de marzo de 2020, que ordenó el cierre de las agencias bancarias en todo el país. Por todo ello, consideramos que este estado de alarma da lugar ipso jure a la calificación de “causa extraña no imputable”, bien como evento de fuerza mayor en general o bien como hecho de la autoridad, que corresponde asignar

---

<sup>1</sup> *Disposición Final Sexta del Decreto*: “La suspensión o interrupción de un procedimiento administrativo como consecuencia de las medidas de suspensión de actividades o las restricciones a la circulación que fueren dictadas no podrá ser considerada causa imputable al interesado, pero tampoco podrá ser invocada como mora o retardo en el cumplimiento de las obligaciones de la administración pública. En todo caso, una vez cesada la suspensión o restricción, la administración deberá reanudar inmediatamente el procedimiento.”

a la pandemia del COVID-19 y al régimen derivado, entre cuyos caracteres destacan: la imprevisibilidad y la inevitabilidad de los hechos, fuera del ámbito de control del deudor, que ocasionan la imposibilidad parcial o total del cumplimiento de la obligación tributaria, aunque no libere automáticamente del deber de comprobación de la imposibilidad concreta de cumplimiento de las obligaciones por causa de ese evento, para que se le pueda reconocer efecto exoneratorio o liberatorio de responsabilidad<sup>2</sup>.

- 2) Teniendo por norte el marco jurídico del estado de alarma motivado por el COVID-19, expuesto ampliamente por muchos juristas, y sobre todo, en el entendido que la causa extraña no imputable tiene un tratamiento especial en el derecho tributario, porque se trata de la obligación tributaria impuesta coercitivamente por ley y de carácter unilateral por su contenido, podemos analizar brevemente cómo deberían operar las disposiciones generales citadas. Para esto, se hace necesario tener presente que la pandemia ha tenido una evolución en sus efectos jurídicos sobre las libertades

<sup>2</sup> *Artículo 10 del COT*: “Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera: 1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día del que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes. 2. Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos. 3. *En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.* 4. En todos los casos, los plazos establecidos en días hábiles se entenderán como días hábiles de la Administración Tributaria. *Parágrafo único. Se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley. Igualmente se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine el calendario anual de actividades*”. *Artículo 162 del COT*: “Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles, sin perjuicio de las habilitaciones que autorice la Administración Tributaria, de conformidad con las leyes y reglamentos”. *Circular N° SBI-DSB-CJ-OD-02315 de fecha 15-03-2020*: “omissis... Estarán excepcionalmente suspendidas todas las actividades que impliquen atención directa a los clientes, usuarios y usuarias, y el público en general a través de su red de agencias, taquillas, oficinas y sedes administrativas en todo el país... La presente medida mantendrá su rigor hasta tanto este Ente Rector modifique los términos de la presente Circular”. Los destacados subrayados son de quien suscribe.

públicas y en las consecuencias económicas que está produciendo en el mundo y en Venezuela, lo cual hace conveniente distinguir dos grandes hipótesis sucesivas en el tiempo para entender mejor dichos efectos: A) la responsabilidad tributaria mientras dure la cuarentena impuesta por el Ejecutivo Nacional; y B) dicha responsabilidad después que cese la cuarentena y se reanuden las actividades económicas paralizadas, total o parcialmente, pero subsistan las consecuencias desastrosas de la pandemia.

2.1) En cuanto a la hipótesis A, relativa a la responsabilidad tributaria -derivada del incumplimiento o cumplimiento defectuoso o con retardo de la obligación tributaria- eventualmente surgida *mientras tenga vigor la cuarentena social*, opinamos -como la mayoría de los tributaristas venezolanos- que la suspensión de los procedimientos administrativos establecida en la disposición transitoria sexta del Decreto 4160, en concordancia con las normas del Parágrafo Único del artículo 10 y 162 del COT, que imponen a la Administración Tributaria y a los contribuyentes y responsables la actuación *sólo en días y horas hábiles*, salvo habilitación especial, y consiguientemente, que los plazos y términos no correrán en días inhábiles, debiendo además, estar operativas las oficinas de la Administración Tributaria y las agencias bancarias para la declaración y pago de las obligaciones tributarias, confieren fundamento jurídico objetivo y suficiente para la exoneración de responsabilidad de todos aquellos contribuyentes y responsables tributarios que no han estado en capacidad de cumplir con sus deberes formales y materiales, en los lapsos y términos legales, debido a las múltiples restricciones de la cuarentena social y consiguientemente, quedarían prorrogados automáticamente los lapsos y términos de referencias. Razonamiento que comprendería las actuaciones tanto de la Administración como de los contribuyentes y responsables conducentes al ejercicio de las potestades públicas y a los deberes y derechos de los obligados tributarios, es decir, determinaciones tributarias en sus distintas modalidades, declaraciones, fiscalizaciones,

recursos administrativos, solicitudes, reintegros, etcétera; habida cuenta que los pagos configuran parte importante de los procedimientos de autodeterminación impositiva. Sin embargo, debido a que la Administración ha intentado “habilitar” vías alternas -no plazos adicionales- para el cumplimiento, presumiblemente para poder atender a los gastos del Estado derivados de la emergencia -en aparente contradicción con las restricciones del Decreto 4160- tocará a los obligados tributarios demostrar, frente a los reclamos de la Administración, la ilegalidad o la ineficacia de dichas vías alternas o la imposibilidad persistente de cumplimiento de las obligaciones de declaración y pago debido a otras causas extrañas no imputables, de índole general o particular.

En definitiva -como sostiene Serviliano Abache en relación con el artículo 10 del COT, en armonía con el artículo 162 del mismo Código- y aunque luzca evidente, lo que queremos precisar es que la norma en cuestión debe leerse (interpretarse) de la siguiente manera: *“En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil, o que transcurrieren durante períodos indeterminados de días inhábiles para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente, a efecto de imprimirle plena racionalidad práctica en situaciones como la actual”*<sup>3</sup>.

A este respecto, se destaca y así lo hace Abache, que la prueba del carácter hábil de los días y horas de la Administración correspondería *en justicia* a la misma Administración, de acuerdo con el moderno principio de la facilidad o acceso a la prueba, en tanto que para el obligado tributario la demostración de la inhabilidad de esos días y horas configurarían una inaceptable prueba negativa, lo cual permite afirmar la injusticia de la norma del Parágrafo Único del artículo 10 del COT que atribuye la carga íntegra de esta prueba al contribuyente,

<sup>3</sup> Serviliano Abache; *Covid-19 y Determinación Tributaria*; consultado en original, número 5.1. Serecomienda la atenta lectura de este trabajo para el desarrollo de la Hipótesis A que se comenta.

en desmedro de su derecho de defensa. La prueba del carácter hábil o inhábil de los días y horas, como prueba positiva, no debería limitarse al solo hecho de que las oficinas de la Administración hayan estado abiertas al público parcialmente algunos días, sino también a la disponibilidad de personal adecuado para la atención de los contribuyentes, a la posibilidad de transporte de los agentes encargados de elaborar, presentar y pagar las declaraciones de impuestos, a su asistencia a los lugares de trabajo, a la existencia de medidas sanitarias aptas para preservar la salud de las personas en dichos lugares, al acceso a los medios de pago normales de la banca, etcétera.

Desde luego, el incumplimiento ocurrido en esta hipótesis general, a más de no dar lugar a retardo culposo en el cumplimiento de las obligaciones, como se ha visto, dará fundamento a la válida aplicación de la “*exención de responsabilidad por ilícitos tributarios*”, debido a fuerza mayor o caso fortuito, prevista en el numeral 3 del artículo 85 del COT, conducente dicha exención a la improcedencia de sanciones y cobro de intereses moratorios a favor del fisco. A lo cual nos referimos más adelante.

Ahora bien, los criterios sostenidos en este punto deberían ser adaptados a los cambios de la situación de emergencia derivados de la llamada “*flexibilización de la cuarentena*” adoptada por el Ejecutivo Nacional, sobre todo a partir del anuncio del 30 de mayo de 2020 de la “nueva normalidad relativa y vigilada”, durante la cual se autoriza la actividad de diez sectores “*priorizados*”, *incluyendo la banca*, que vienen a sumarse a los sectores esenciales de la economía, que han venido laborando sin interrupción desde el inicio de la cuarentena social; en todos los casos, dentro de las limitaciones de días y horarios impuestos por el Ejecutivo Nacional, así como todas aquellas de carácter territorial y personal. A pesar de que –mayormente– dichos cambios no hayan sido objeto de actos normativos formales, sino de *anuncios* de las autoridades, como cabría esperar de la ejecución de la norma de la Disposición Final Primera del Decreto 4160, según el cual el Ejecutivo Nacional

(Presidente de la República, Vicepresidente de la República, ministros competentes, superintendencias, etcétera) *“podrá dictar otras medidas de orden social, económico y sanitario ... con la finalidad de proseguir en la atención de la situación extraordinaria y excepcional que constituye el objeto de este Decreto”*.

- 2.2) En cuanto a la hipótesis B, relativa a la responsabilidad tributaria, *una vez que cese la cuarentena y se reanuden total o parcialmente las actividades económicas*, habida consideración de la incapacidad de pago que afectará a numerosos contribuyentes, muchos al borde de la ruina, quienes deberán concentrar sus menguados recursos en la recuperación de las empresas y del empleo, lo cual podría tomar muchos meses, opinamos que el Código Orgánico Tributario prevé las medidas que debería adoptar el Ejecutivo Nacional y aplicar la Administración, *para enfrentar sin evasivas*, con racionalidad y justicia, la situación.

Así, expresa el artículo 45 del COT, lo siguiente:

*“El Ejecutivo Nacional podrá conceder, con carácter general, prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, cuando el normal cumplimiento de la obligación tributaria se vea impedido por caso fortuito o fuerza mayor, o en virtud de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país. Las prórrogas, fraccionamientos y plazos concedidos de conformidad con este artículo, no causarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 del COT”*. (Destacados de quien suscribe).

El artículo 85 del COT, antes mencionado, establece por su parte, como *“eximente de la responsabilidad por ilícitos tributarios”* el caso fortuito y la fuerza mayor.

Se observa, en primer lugar, el distinto ámbito de regulación de ambas normas, pues el artículo 45 está referido al pago de las obligaciones tributarias y a los intereses moratorios, en su cualidad de indemnización patrimonial por el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria, que eventualmente

pudieran generarse, mientras que el artículo 85 está referido a las causas eximentes de la responsabilidad por ilícitos tributarios- administrativos o penales- ocurridos en el campo de la relación tributaria integral instaurada entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y responsables de esas obligaciones. Vale decir, se refiere a las sanciones que castigan todas las conductas infractoras.

Este ámbito diverso de aplicación de ambas disposiciones, aunque provengan de los mismos eventos, a nuestro juicio no deja de tener influencia sobre la interpretación del significado y alcance de ambas disposiciones, como pasamos a razonar seguidamente.

El artículo 45 atribuye al Ejecutivo Nacional una *potestad discrecional de conceder*, en forma general, prórrogas, fraccionamientos, plazos y demás facilidades para el pago de las obligaciones no vencidas y atrasadas, cuando el normal cumplimiento de esas obligaciones se vea impedido por causas extrañas no imputables: caso fortuito, fuerza mayor, o en virtud de “*circunstancias excepcionales que afectan la economía del país*”. Caben entonces sobre este artículo las acotaciones siguientes:

- a) Aunque la potestad concedente mencionada sea de naturaleza discrecional, ello no significa que el Ejecutivo Nacional pueda desentenderse arbitrariamente de aplicarla de modo acorde con la gravedad de la situación, como aparentemente ha hecho o pretendido hacer hasta ahora. La discrecionalidad obedece en este caso únicamente a la dificultad para el legislador de prever todas las medidas pertinentes e idóneas para cada evento excepcional, librando su escogencia a la voluntad del Ejecutivo. Es importante recordar que la potestad se encuentra sometida en su ejercicio a los principios contenidos en la norma del artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la cual prevé que cuando una norma *deje a juicio del órgano administrativo* la aplicación de cualquier facultad, ello se hará según los criterios

de *proporcionalidad y adecuación* y con acatamiento de los fines y formalidades de la norma legal. A lo cual añadimos nosotros, siguiendo la mejor doctrina del derecho administrativo, que el Ejecutivo no es libre de actuar o no actuar ante la gravedad de la situación, sino que está obligado a actuar *oportunamente*, con los contenidos y formas que más se ajusten a los hechos y recursos disponibles. Por ello sostenemos que los contribuyentes y responsables tienen la legítima expectativa, si no el derecho, de obtener del Ejecutivo Nacional y de la Administración Tributaria el otorgamiento de las concesiones previstas en el artículo 45 comentado, cuya finalidad es incentivar el cumplimiento de la obligación tributaria, a pesar del desequilibrio patrimonial generado por la causa extraña no imputable, con preservación de la economía nacional. A este respecto, nos permitimos recordar, como lo ha hecho la doctrina, que el derecho administrativo (siendo el tributario una ramificación autónoma del mismo) históricamente ha oscilado entre los polos de *la libertad y de la autoridad*, sirviendo en diversos momentos para preservar y proteger la libertad y los derechos del ciudadano, mientras que en otros momentos ha servido para reforzar los poderes de la autoridad en la obtención de sus fines públicos. Aunque este movimiento pendular ha tenido y tiene sus justificaciones en el devenir histórico de la materia, no dudamos al afirmar que la norma del artículo 45 del COT está concebida para proteger la libertad de los ciudadanos, frente al empeño de la autoridad de lograr sus objetivos aún a costa de la reducción de los derechos de los contribuyentes y de la destrucción de sus patrimonios. Esto se desprende claramente del propósito de la norma de facilitar razonablemente el cumplimiento de la obligación tributaria, sin por ello prescindir del carácter de su obligatoriedad. Por ello, reprobamos que hasta el presente el Ejecutivo Nacional no haya procedido a conceder las facilidades que prevé la norma en la

- situación de emergencia que vive el país, lo cual calificamos como un abuso de poder contrario al fin de la norma.
- b) Notamos que la norma habla de impedimento para *el normal cumplimiento* de la obligación tributaria. Interpretamos que la norma no exige la imposibilidad total ni definitiva de dar cumplimiento a la obligación, sino la existencia de un impedimento serio para cumplir normalmente con la obligación, o sea, como cabría esperar de no existir la situación excepcional. La redacción de la norma permite inferir que esto es así, aunque la doctrina del derecho civil relativa al cumplimiento de las obligaciones sea aparentemente más rigurosa y haya requerido en algún momento pasado la imposibilidad total y absoluta de cumplimiento para la exoneración de la responsabilidad contractual, causante de la extinción o suspensión de la obligación, según los casos, en atención al principio cardinal de que las obligaciones deben ser cumplidas tal cual como fueron contraídas. La diferencia se origina en que el artículo 45 tiene por fin aportar incentivos para el cumplimiento de la obligación tributaria y la mitigación de los efectos del retardo en el cumplimiento frente a una situación excepcional, y no la liberación de la responsabilidad, de manera que su meta es flexibilizar el cumplimiento de la obligación, pero sin eliminar totalmente la responsabilidad por su incumplimiento.
- c) Luego, observamos que la norma prevé tres hipótesis de hecho que podrían motivar el ejercicio de la potestad concedente: el caso fortuito, la fuerza mayor y circunstancias excepcionales no específicas que afecten la economía del país. La doctrina civilista suele equiparar el caso fortuito y la fuerza mayor, sobre todo porque sus requisitos y efectos legales son los mismos. En cambio, las circunstancias excepcionales que afecten la economía, además de ser una categoría no existente en la teoría civilista como causa extraña no imputable, entran en un ámbito no delimitado ni específico. Dichas circunstancias

excepcionales generales suelen dificultar el cumplimiento de las obligaciones tributarias o hacerlo más gravoso, pero no impiden absolutamente el mismo, aunque sea con perjuicio de los contribuyentes. Sin embargo, no obstante, la especialidad de la noción de circunstancias excepcionales, su existencia nos sugiere un cierto paralelismo con la teoría de la imprevisión en el derecho civil, a lo cual hacemos referencia seguidamente.

- d) Consideramos que dichas circunstancias excepcionales abren campo en el derecho tributario a la llamada *teoría de la imprevisión* en el derecho civil, la cual, aunque ha sido objetada por algunos autores civilistas, por debilitar el principio de intangibilidad de los contratos, cada día se impone con mayor fuerza en la economía, sobre todo en el medio del comercio exterior. Dicha teoría aplicable en la materia de los contratos bilaterales, hoy en día tiende a aplicarse a los contratos unilaterales también, a mi juicio porque la normativa civilista referida al cumplimiento de los contratos está referida efectivamente al cumplimiento de las obligaciones en general. Por ello, es posible pensar que la flexibilización de la responsabilidad patrimonial que ella implica pudiera aplicarse perfectamente a las obligaciones unilaterales, como sería el supuesto de las obligaciones tributarias, porque nada se opondría a ello en sana lógica. La teoría de la imprevisión, así como estas circunstancias excepcionales que afectan a la economía, tienen la virtud de hacer posible la *revisión y modificación* del contenido de la obligación, cuando una *excesiva onerosidad sobrevenida*, después de nacida la obligación, haga inviable su cumplimiento de la forma originalmente concebida. Aunque en el derecho civil contemporáneo de los contratos, la revisión de las obligaciones contractuales podría abarcar su reducción, así como la modificación de su objeto y demás condiciones económicas, mediante acuerdo de las partes o con intervención del juez competente, en el derecho tributario, por ser norma de

derecho público, el alcance de la revisión sería más limitado, según lo previsto en la ley, pues estamos frente a obligaciones legales y no consensuales cuya onerosidad se ha visto excesivamente incrementada por circunstancias excepcionales de la economía. De allí que el artículo 45 del COT se contraiga a la posibilidad de prórrogas, alargamiento de lapsos, fraccionamientos y demás facilidades, que acuerde el Ejecutivo Nacional. De manera que la imprevisión en este campo jurídico presupone también la subsistencia de la obligación tributaria, y otorga poder a la Administración para conceder dichas facilidades, sin otro límite preconcebido como no sea el logro efectivo del cumplimiento de la obligación, pero sin atentar contra la economía nacional<sup>4</sup>.

De este modo, pensamos que esa misma onerosidad excesiva sobrevenida por causa de las circunstancias excepcionales de la economía, constriña a los contribuyentes a aplicar su escasa disponibilidad monetaria a la atención de deberes indispensables y de mayor jerarquía ética y jurídica que las obligaciones tributarias, como sería el pago de los salarios o compensaciones debidas a los trabajadores y empleados dependientes de las empresas, a quienes la paralización económica de la pandemia afecta notoriamente; en este supuesto cabría invocar la solidaridad y responsabilidad social, así como la asistencia humanitaria, que impone la norma del artículo 135 de la Constitución a los particulares, según su capacidad, para justificar ampliamente el retardo en el cumplimiento de

---

<sup>4</sup> Los principios del UNIDROIT sobre los Contratos Comerciales Internacionales definen la “excesiva onerosidad” así: Artículo 6.2.2. “Se presenta un caso de excesiva onerosidad (hardship) cuando ocurren sucesos que alteran fundamentalmente el equilibrio del contrato, ya sea por el incremento del costo de la prestación a cargo de una de las partes, o bien por una disminución del valor a cargo de la otra, y además cuando: a) dichos sucesos ocurren o son conocidos por la parte en desventaja después de la celebración del contrato; b) dichos sucesos no pudieron ser razonablemente previstos por la parte en desventaja antes de la celebración del contrato; c) dichos sucesos escapan al control de la parte en desventaja; y d) la parte en desventaja no asumió el riesgo de tales sucesos”.

las obligaciones con el fisco, aunque no la exoneración de responsabilidad, pues se trataría solamente de que los particulares compartirían con el Estado los riesgos de la emergencia ocasionada por la pandemia.

Sin embargo, no se nos escapa que esta excesiva onerosidad general no excluye que haya ciertos contribuyentes que se hayan beneficiado económicamente con la pandemia, porque han incrementado sus actividades e ingresos, como serían los casos de muchas de las empresas de medicamentos y alimentos, para las cuales no deberían regir las condiciones del artículo 45 comentado, sino el rigor del deber del pago temporáneo de los tributos, siempre que los medios técnicos y adjetivos lo permitan, y así contribuir con justicia a los gastos de la emergencia.

- 3) Por lo que respecta al artículo 85 del COT, cabe hacer otras consideraciones diferentes. En efecto, la norma establece una *exención de responsabilidad por los ilícitos tributarios* provocados por la fuerza mayor o el caso fortuito. Esto es, se contrae a la improcedencia del ejercicio de la potestad sancionatoria, cuando medien esas circunstancias fuera de la normalidad que han sido causa eficiente o determinante del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ante la ausencia de normas que definan la fuerza mayor y el caso fortuito en el COT, hay que admitir que dicho concepto procede del derecho civil, en función integradora de derecho común, por aplicación del artículo 17 del mismo Código. Pues bien, en esta hipótesis es muy difícil sostener que la sola fuerza mayor originada por la pandemia siempre conduzca a la exención de responsabilidad, pues tocaría comprobar que dicho evento ocasionó el incumplimiento definitivo de la obligación. Sometidos a este requerimiento, notamos que la mayoría de los autores civilistas se pronunciarían porque tal imposibilidad sea absoluta y objetiva, y que obedezca a hechos exteriores al deudor, por no decir colectivos o generales.

No obstante lo anterior y atendiendo a la experiencia, creemos que la Administración Tributaria –por imperativo de su oficio- se verá

inclinada a imponer las sanciones a pesar del marco general descrito precedentemente, y adoptará una actitud defensiva frente a los reclamos y recursos de los contribuyentes y responsables. En este supuesto, es dable pensar que los órganos administrativos competentes exigirán la demostración particular a los obligados de cómo la pandemia o las medidas gubernamentales dictadas al respecto provocaron su incumplimiento total o parcial de sus obligaciones formales y materiales, así como de las circunstancias concretas e individuales que les impidieron cumplir, no obstante la suspensión general de procedimientos administrativos, el cierre de oficinas de la Administración y de las agencias bancarias y la ineficacia de los “*medios de pago*” puestos a su disposición por la Administración Tributaria. En este probable escenario, estimamos que dicha Administración asumiría implícitamente una concepción más bien relativa y subjetiva de la imposibilidad de cumplimiento, lo que también ha ocurrido en algún sector de la doctrina civilista, quedando constreñidos los obligados a probar con detalle su particular incapacidad de cumplir temporáneamente con sus deberes tributarios formales y materiales, con la diligencia de un “*buen padre de familia*” o de la “*necesaria organización adecuada al fiel cumplimiento*”, más allá de la prueba de los hechos exteriores y generales revestidos de notoriedad. Esto imprimiría un carácter necesario mayor a la carga de la prueba en hombros de los contribuyentes y responsables.

Desde luego, las consideraciones anteriores no excluyen la aplicación alternativa de las circunstancias atenuantes previstas en el artículo 95 del COT, como serían el grado de instrucción del infractor, la presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario, el cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar origen a la sanción, o en fin, cualquier circunstancia que deba ser apreciada por la Administración en el transcurso del procedimiento, como por ejemplo, la misma onerosidad excesiva sobrevenida por causa de la pandemia.

- 4) Diversamente de los supuestos normativos de los artículos 45 y 85 del COT, aunque dentro de la misma sección del pago de las obligaciones, dicho código prevé las hipótesis de los artículos 46 y 47,

las cuales están referidas a situaciones particulares de dificultad de los obligados tributarios para dar cumplimiento a las deudas no vencidas o atrasadas, siempre que se *“justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación”* o que presenten algún carácter de *“excepcionalidad”*, en el plano individual. Es muy importante señalar que para estos supuestos calificados por esas disposiciones como *“financiamientos”* las prórrogas, fraccionamientos, plazos y facilidades concedidas, causarán intereses retributivos a las tasas activas bancarias vigentes, ajustables por variaciones posteriores a las tasas vigentes al momento de la celebración del convenio respectivo.

Debe quedar claro que estos convenios de financiamiento del pago de obligaciones tributarias podrían ser celebrados en cualquier momento, sin necesidad de que hubieran circunstancias excepcionales que afectaran la economía nacional, como sería la hipótesis del artículo 45 de COT, por ello la norma del artículo 47 advierte que *“la negativa de la Administración Tributaria de conceder fraccionamientos y plazos para el pago no tendrá recurso alguno”*, porque se trata de una actuación esencialmente negocial. Esta característica sería absolutamente incompatible con las hipótesis A y B descritas en este trabajo, relativas a circunstancias extrañas no imputables de carácter general que impiden el cumplimiento normal de la obligación tributaria, y que, como se ha visto, generan el deber del Ejecutivo Nacional y de la Administración de conceder las facilidades para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los contribuyentes y responsables, bajo el signo de la emergencia económica.

Con fundamento en las consideraciones precedentes, exhortamos al Ejecutivo Nacional y a la Administración Tributaria a dar cumplimiento a los deberes que les imponen las disposiciones constitucionales y legales comentadas, y a respetar los *derechos correspondientes* de los ciudadanos que surgen de tales deberes, a fin de proteger la economía nacional. Igualmente, exhortamos a los obligados tributarios a ajustar su conducta a las normas previstas para afrontar la emergencia y en especial, a tener consciencia de la

carga probatoria que les corresponde para poder tener acceso a los dispositivos jurídicos que acuerdan mitigaciones de las obligaciones tributarias y exoneraciones de responsabilidad ante la potestad sancionatoria del Estado.

En el mismo sentido exhortamos a las autoridades municipales a que, en el ejercicio de su autonomía, acuerden a los contribuyentes y responsables de los tributos de ese nivel de gobierno, los mismos derechos que otorgan los instrumentos normativos comentados en este escrito.

Caracas, junio de 2020