

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

**ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de
Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos

www.bdigital.ula.ve

Autor: Abg Daniel Alejandro Medina Colmenares

Tutor: Licdo. Víctor Hugo Molina

Mérida, septiembre 2015

INDICE GENERAL

DEDICATORIA.....	v
AGRADECIMIENTOS.....	vi
LISTA DE GRÁFICOS.....	ix
RESUMEN.....	x
INTRODUCCIÓN	10
CAPITULO I.....	13
EL PROBLEMA	13
Objetivos de la Investigación	18
Justificación	19
Alcances de la investigación	21
Limitaciones.....	22
Capitulo II	23
MARCO TEÓRICO	23
Antecedentes de la Investigación	24
Bases Teóricas	26
BASES TEORICAS.....	36
Bases Legales	89
CAPÍTULO III.....	92
MARCO METODOLÓGICO	92
Tipo de Investigación.....	92
Diseño de la investigación.....	94
Población y Muestra	96
Validez y Confiabilidad	97
Procedimiento de Recolección de Datos.....	97
Sistema de variables.....	99
CAPÍTULO IV	101
PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	101
CAPÍTULO V.....	130
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	130
Conclusiones	130
Recomendaciones	133
Referencias Bibliográficas.....	135

Anexos	139
Registro de observación documental.....	140
Encuesta.....	144
Formatos utilizados para la evaluación y validación de los instrumentos de recolección de información.....	152
Validación de los expertos	155

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE GRÁFICOS

1. Correspondiente a la fiscalización, reparo y sanción de los contribuyentes.
2. Correspondiente a las veces en que han sido sancionados por el SENIAT.
3. Correspondiente a grado de conocimiento sobre garantías, derechos y mecanismos de defensa del contribuyente
4. Correspondiente Opinión de los contribuyentes especiales, en relación al grado de conocimiento de los medios de defensa del contribuyente.
5. Correspondiente al conocimiento de la consulta tributaria y sus requisitos
6. Correspondiente a la profesión que está facultada para representar o asistir al contribuyente al intentar alguna acción jurídica de defensa contra la administración tributaria por el código orgánico tributario.
7. Correspondiente al conocimiento aplicación y requisitos que requiere un recurso jerárquico
8. Correspondiente a requisitos y lapsos de los recursos
9. Correspondiente a recurso de revisión

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
**ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

Autor: Abg. Daniel Alejandro Medina Colmenares

Tutor: Lcdo. Víctor Hugo Molina

Fecha: Septiembre, 2015

RESUMEN

Los Recursos administrativos son los medios de defensa que tiene el contribuyente en sede administrativa, y a través de ellos se puede hacer frente a las decisiones y, sanciones, multas y demostrar la veracidad o falsedad de los actos recurridos. La presente investigación sienta sus bases dentro del derecho tributario venezolano, a través, del estudio de las diversas leyes y demás disposiciones que regulan las relaciones entre el Estado como ente recaudador con potestad tributaria y el contribuyente especial como sujeto pasivo obligado al pago de los tributos, haciendo principal referencia a los errores de aplicación de los medios de defensa de los que se puede valer un contribuyente cuando sientan lesionados sus derechos e intereses legítimos, señalados en el Código Orgánico Tributario, en sede administrativa. En tal sentido se plantea como objetivo general de la investigación hacer un análisis de los errores mas comunes en la aplicación de los medios de defensa frente a la administración tributaria. Esta investigación se enmarca dentro del estudio documental, apoyada en una investigación de campo, de tipo analítico descriptivo, las técnicas utilizadas fueron la observación documental y la entrevista estructurada, y los instrumentos para la recolección de datos fueron el registro de observación documental y la encuesta; para la validez y confiabilidad de los instrumentos se aplicó el juicio de expertos en tres áreas distintas metodología, estadística y tributaria, lo que permitió un análisis cuantitativo. Finalmente se considera que existen errores de forma y de fondo comunes en la aplicación de los medios de defensa, los cuales imposibilitan al contribuyente lograr defender sus derechos lo cual permitiría en un momento determinado defenderse cuando sientan que las actuaciones de los funcionarios fiscales atentan contra sus intereses y derechos.

Palabras Claves: tributos, contribuyente, sistema tributario, medios de defensa, recurso jerárquico.

INTRODUCCIÓN

En Venezuela, a partir de la segunda década del siglo XX, la principal fuente de ingresos ha emanado de la renta petrolera, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos naturales no renovables. Sin embargo, por diversas causas como el crecimiento poblacional, cambios de patrones culturales, éxodo campesino, entre otras, se generó una creciente demanda de mejores servicios públicos lo que requirió disponer de mayores recursos fiscales.

Asimismo, la influencia de políticas económicas internacionales y la inestabilidad en los precios del petróleo propiciaron que los diferentes gobiernos debieran recurrir al endeudamiento tanto interno como externo para cumplir con los nuevos compromisos, esto trajo como consecuencia la necesidad de buscar nuevas fuentes de ingresos públicos, llegando a la reforma de sistema tributario venezolano.

Reforma que implica una serie de transformaciones para las cuales el contribuyente no estaba preparado, pues no tenía educación ni cultura tributaria en el pago de los tributos; no existían mecanismos de control fiscal y las sanciones contempladas para los ilícitos tributarios eran irrisorias, lo que se traduce en ese momento como elevados índices de defraudación fiscal.

En el proceso de transformación del sistema tributario venezolano se reformaron las leyes tributarias existentes en el pasado, se promulgaron leyes para crear nuevos impuestos, se amplió la capacidad del Estado para controlar y sancionar el delito tributario, y se hicieron cambios importantes a la estructura organizativa del ente administrador de los tributos.

La reforma del Código Orgánico Tributario ha permitido ampliar las facultades fiscalizadoras y punitivas de la administración tributaria. La creación del SENIAT, en 1994, fue un avance importante en la modernización y desarrollo del sistema tributario venezolano, ya con ella se fortaleció la presencia del Estado frente a los contribuyentes, para exigirles y verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, creándose así

un instrumento capaz de combatir los delitos tributarios y sancionar a quienes los cometen.

Como es sabido, el SENIAT ha asumido una posición más activa en el ejercicio de sus potestades y competencias dentro de un proyecto que a modo de slogan publicitario ha denominado "Evasión 0". Más allá de las connotaciones políticas y de otra índole que dicho plan pueda tener, tanto ya hace varios años, como en nuestra actualidad, sobre lo cual no estoy en capacidad de opinar y en todo caso escapa totalmente el objeto de la investigación. Sin embargo, en los últimos años se ha observado que se han cometido y se siguen cometiendo excesos por parte de la actuación fiscal en los referidos procesos de control, los cuales concluyen frecuentemente en sanciones pecuniarias importantes, y en ocasiones contemplan, además, el cierre de establecimientos.

Por distintos medios las organizaciones gremiales tanto de comerciantes como de los asesores tributarios, haciéndose eco del sentir de sus agremiados, han señalado hechos relacionados al tratamiento desconsiderado por parte de funcionarios tributarios quienes hacen uso excesivo de la facultad discrecional que les otorga la ley. Este conjunto de hechos conduce, ineludiblemente, a una situación de incertidumbre jurídica.

Es que culminado el procedimiento administrativo constitutivo, bien que se haya abierto o no un sumario administrativo, la administración tributaria respectiva, debe proferir un acto que ponga fin a ese procedimiento. El contenido de ese acto variara según la naturaleza del procedimiento constitutivo que se ha seguido ante la administración tributaria, es decir, puede tratarse de un procedimiento determinado, propiamente dicho, de simple verificación, o estrictamente sancionatorio, en caso de que se trate de simple incumplimiento de deberes formales, o autorizatorio, en el supuesto se hubiere interpuesto una petición ante la administración tributaria o de evacuación de una consulta. Lo que interesa retener es que si ese acto afecta en cualquier forma los derechos del administrado o contribuyente, es susceptible de ser impugnado en la vía administrativa, es decir ante la propia administración tributaria y

de no lograrlo ante esta instancia posee la potestad de recurrir a otra instancia, es decir, la jurisdiccional, ante un tribunal de lo contencioso tributario.

Por tal motivo, en el presente estudio se quiere analizar los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria, del Estado Merida, Municipio Libertador dirigido a los Profesionales del área Ciencias Contables.

La estructura de esta investigación se desarrolla en cinco capítulos:

El capítulo I, se refiere al planteamiento del problema, la formulación de los Objetivos, la justificación, los alcances, y las limitaciones de la investigación.

En el capítulo II, marco teórico, se desarrollan los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y las bases legales relacionadas con el tema.

En el capítulo III, se especifican y describen los procedimientos metodológicos utilizados en la investigación, así como el tipo de estudio, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, procesamiento y análisis de datos aplicados en la misma.

En el capítulo IV, se estudia exhaustivamente los errores de aplicación en los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria, por medio de un análisis cuantitativo y cualitativo de la observación documental y las entrevistas aplicadas a través de tópicos determinados por cada objetivo específico.

En el capítulo V, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación.

Por último se presentan las referencias utilizadas y los anexos originados de la investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

A partir de la segunda década del siglo XX, cuando se descubren los yacimientos petroleros, Venezuela comienza con la comercialización de hidrocarburos, convirtiéndose desde entonces en un país netamente rentista, pues sus mayores ingresos provienen de la renta petrolera, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos no renovables.

En los años setenta se ubica el mayor auge en el comportamiento de los precios internacionales del petróleo, determinados alrededor de US\$ 30 por barril, consecuentemente los ingresos petroleros llegaron a representar cerca del 80% de los ingresos fiscales, por lo que los tributos quedan en un lugar de menor importancia, pues el porcentaje restante tuvo su origen en otros tributos directos tales como el impuesto sobre la renta, aduanas y en mucha menor proporción los impuestos indirectos.

Por tal motivo, se puede afirmar que el Sistema Tributario Venezolano, no mereció la atención necesaria por parte del gobierno, pues la renta obtenida del petróleo sustituía las necesidades de otros ingresos, llegando a ser considerado uno de los países con más baja carga impositiva.

La reforma del sistema tributario venezolano se impone como necesidad a partir de finales de la década de los años ochenta, como consecuencia del desequilibrio económico ocasionado, entre otras causas, por las políticas de financiamiento del gasto público, a través de deuda tanto interna como externa y por el déficit en las cuentas del Estado.

Además de las razones expuestas, la inestabilidad de los ingresos de origen petrolero, debido al alza y baja en los precios del crudo, las constantes amenazas bélicas en los países productores del Medio Oriente, los cambios reiterados en las políticas monetarias y cambiarias del gobierno de turno, la devaluación de la divisa venezolana, propiciaron que el gobierno venezolano se viera en la necesidad de diversificar las fuentes de ingresos fiscales, con el fin de obtener recursos que le permitiesen financiar las necesidades del presupuesto de gastos.

Con la Reforma Tributaria más que lograr el cambio de la cultura tributaria de evasiones en los venezolanos, se busca la implementación de nuevas formas de incrementar la recaudación tributaria, principalmente mediante la creación de nuevos impuestos, el establecimiento de medidas punitivas más estrictas para combatir los delitos fiscales, y la reestructuración de la Administración Tributaria, como una entidad sometida en primer lugar a las disposiciones que de manera clara y expresa consagra la Constitución Nacional y en segundo lugar sometida a los principio rectores que orientan el accionar de todo acto público a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

Con este propósito, y desde principios de los años noventa, se crean un conjunto de medidas de carácter tributario, entre las que se mencionan: a) Promulgación de leyes creadoras de nuevos impuestos: Al Valor Agregado (IVA), a los Activos Empresariales (IAE) y al Débito Bancario (IDB); b) Reforma del Código Orgánico Tributario y de otras leyes tributarias existentes; y c) Creación de la Administración Tributaria.

Las reiteradas reformas, tanto de leyes tributarias como la del impuesto sobre la renta y otras de más reciente creación, tienen como objetivo fundamental mejorar los mecanismos de recaudación, enmendar errores contenidos en las leyes

anteriormente promulgadas e introducir mecanismos de control.

La reforma del Código Orgánico Tributario ha permitido ampliar las facultades fiscalizadoras y punitivas de la administración tributaria. La creación del SENIAT, en 1994, fue un avance importante en la modernización y desarrollo del sistema tributario venezolano, ya con ella se ha fortaleció la presencia del Estado frente a los contribuyentes, para exigirles y verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, creándose así un instrumento capaz de combatir los delitos tributarios y sancionar a quienes los cometen.

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) fueron incorporados fundamentales principios tributarios que configuran todo un sistema de garantías para los ciudadanos que están obligados a contribuir con las cargas públicas.

En el marco de la reforma tributaria, el Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanero y Tributario propone la creación del Plan Evasión Cero, con el fin de disminuir la presión tributaria como contrapartida de una mejor recaudación de los tributos legalmente establecidos a través de un operativo permanente de fiscalización, con miras a reducir los niveles de evasión, elusión y contrabando, fundamentado en actividades de investigación y fiscalización, de educación, formación, orientación, defensa y asistencia al contribuyente.

Para implementar este plan, el Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanero y Tributario emprendió una labor de divulgación a través de operativos masivos, que permitían prevenir y concientizar a los contribuyentes. Posteriormente, se implementó una etapa de verificación de deberes tributarios, a través, de las divisiones de fiscalización de las diferentes gerencias regionales del ente.

Para finales del año 2004 se observó que dicha recaudación aumentó y sobrepasó los límites exigidos por el gobierno, pues se hizo pública por los cierres masivos de comercios y grandes empresas, debido a un intenso operativo de fiscalización de

deberes formales contemplados en el Código Orgánico Tributario. A más de un año de la implementación del plan, los funcionarios del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanero y Tributario habían visitado cerca de veinte mil contribuyentes y aplicado más de seis mil sanciones.

Sin embargo, los referidos procesos de control y la aplicación de las normas por parte de la Administración Tributaria no siempre cumplen con los principios constitucionales, en algunas circunstancias vulneran los derechos de los contribuyentes, pues con frecuencia concluyen en sanciones pecuniarias importantes, y en otras contemplan; además, el cierre de establecimientos, sin dar la oportunidad al dueño para exponer los argumentos que considere pertinentes en contra de dicha decisión, violando en muchos casos el derecho a la defensa, y por ende al debido proceso.

Nuestro Código Orgánico Tributario menciona los medios de defensa que tiene el contribuyente cuando se les vulneran sus derechos y garantías, y es que con frecuencia como relatamos anteriormente, los funcionarios de la administración tributaria incurren en excesos y errores de tipo subjetivo al interpretar la normativa tributaria, dejando al contribuyente vulnerable ante la fiscalización.

Adicionalmente, el afán de las autoridades tributarias por superar las metas de recaudación tributaria ha podido ser la causa del quebrantamiento de los derechos de los contribuyentes. El Código Orgánico Tributario contiene un conjunto de normas que contemplan los recursos, los lapsos, trámites y procedimientos que puede ejercer un individuo, que tenga un interés personal y directo en la impugnación del acto ajustado a la legalidad.

Según esta norma, el contribuyente tiene derecho a interponer un recurso administrativo contra las decisiones de la Administración Tributaria, así lo establece el, así lo establece el capítulo IV en el cual se aborda y se estudia exhaustivamente lo referente a los Recursos tales como el de Revisión de Oficio, Jerárquico, Contencioso

Tributario y uno de los que desde mi punto de vista es importante cuando un contribuyente tenga dudas o tuviere interés personal y directo sobre la interpretación de la norma o acerca de la procedencia de su criterio en una declaración previa, utilizar la Consulta Tributaria. Muchos de los contribuyentes han realizado, alguna vez un recurso o una consulta, de los cuales dichos recursos no son efectivamente aplicados y en otros de manera positiva.

Es importante destacar que el investigador los recursos aplicados frente la administración la mayoría son negados o destinados por la administración muchos de los cuales presenten anomalías de formas y de sustentación jurídica, o muchos de ellos de la contemplación de los lapsos a la hora de ejecutar los medios de defensa, en los cuales los contribuyentes en vista de ello pocos recurren el acto y decisiones que pueden ser revisadas o anuladas, son olvidadas, y simplemente se realiza la costumbre de pagarlas sin oponerse a las mismas de la forma correcta. Partiendo de lo narrado, nos preguntamos:

¿Cuáles son los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria en el Municipio libertador del Estado Mérida?

¿Cómo subsanar los errores que comete el contribuyente en la aplicación de los medios de defensa?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar de los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria.

Objetivos Específicos

- Identificar los errores más comunes realizados por los contribuyentes al momento de impugnar las sanciones tributarias.
- Determinar los requisitos que deben cumplir un hecho o actuación tributaria para accionar los medios de defensa que nos enuncia el código Orgánico Tributario que posee el contribuyente frente a la administración tributaria.
- Establecer los mecanismos para subsanar los errores por parte del contribuyente al momento de impugnar la sanción tributaria.

Justificación

Venezuela ha desarrollado una importante actividad legislativa en materia tributaria: la promulgación de una nueva Constitución, la reforma del Código Orgánico Tributario, la promulgación de leyes creadoras de tributos, la emisión de normas sub legales: reglamentos, resoluciones, providencias y la creación del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, que nos obliga a conocer los medios de defensa que tiene el contribuyente para hacer valer sus derechos e intereses cuando sienta que los mismos han sido violados por las excesivas actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria, en virtud de hacer cumplir las leyes.

El Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ha desarrollado una serie de acciones para recaudar tributos logrando las metas propuestas por el ejecutivo nacional en el menor tiempo posible e incluso superándolas en su mayoría, para ello ha creado el Plan de Evasión y Contrabando Cero, con miras a disminuir la evasión fiscal imperante en el país. En muchos casos con la puesta en marcha de este plan, los contribuyentes se sienten descontentos e indefensos, al ver que las fiscalizaciones aplicadas por funcionarios de este organismo, lesionan sus intereses legítimos consagrados en la Constitución y demás leyes de carácter tributario.

El ordenamiento jurídico debe desarrollar y garantizar el cumplimiento de los principios constitucionales y en particular lo relacionado con los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria, para ello el Código Orgánico Tributario (COT), como en efecto los desarrolla, enunciando en el Código Orgánico Tributario (COT) los diferentes recursos con que cuenta el contribuyente cuando sus derechos e interés se ven afectados.

Cuando esos derechos e interés se ven afectados, es decir, culminado el procedimiento administrativo constitutivo, bien que se haya abierto o no un sumario

administrativo, la administración tributaria respectiva, debe proferir un acto que ponga fin a ese procedimiento.

El contenido de ese acto variara según la naturaleza del procedimiento constitutivo que se ha seguido ante la administración tributaria, es decir, puede tratarse de un procedimiento determinado, propiamente dicho, de simple verificación, o estrictamente sancionatorio, en caso de que se trate de simple incumplimiento de deberes formales, o autorizatorio, en el supuesto se hubiere interpuesto una petición ante la administración tributaria o de evacuación de una consulta.

El contribuyente terminado el proceder administrativo, puede aplicar los recursos contemplados en el Código Orgánico Tributario (COT), buscando, que la administración tributaria pueda revisar nuevamente sus propias decisiones, si lo considera legal y oportuno y, al mismo tiempo, que no obligue a los interesados a someterse a un juicio largo y costoso en donde pueda obtener o no la satisfacción de unas pretensiones, que, por ser jurídicas o convenientes la misma administración pueda conceder o reconocer y así evitar daños económicos, sociales y aquellos que muchas veces no prestamos atención como lo es la moral de los contribuyentes

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 en su artículo 49, contempla que "...toda persona tiene derecho al debido proceso, a la defensa como un derecho inviolable...", para ello el Código Orgánico Tributario, contempla la posibilidad de introducir un recurso administrativo y judicial contra cualquier decisión de la Administración Tributaria que lesiones los intereses del contribuyente.

Las razones que justifican la investigación están estrechamente vinculadas a los beneficios que debe reportar el estudio. Resulta de interés para los contribuyentes, quienes están deseosos de conocer la aplicación efectiva de los medios de defensa frente a la Administración Tributaria, y evitar posibles errores en la aplicación de los mismo, ya que la presente investigación puede mejorar sustancialmente la posición jurídica del mismo en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones jurídico

tributarias. De igual manera, puede incidir beneficiosamente, en los profesionales de las ciencias económicas y sociales, como también las ciencias jurídicas que deseen dedicarse a la asesoría tributaria en materia y especialización de la misma, ya que éste es un campo que muy pocos profesionales aprovechan en vista del desconocimiento de la materia.

Además, el resultado de la presente investigación debe ser de interés para futuros estudios que aborden asuntos relacionados o profundicen en el tema, pues resulta novedoso y de actualidad en la materia de Derecho Tributario.

Alcances de la investigación

- a. Desde el punto de vista geográfico: El estudio se circunscribe al ámbito espacial venezolano, estará delimitado al Municipio Libertador, Parroquia El Sagrario del estado Mérida.
- b. Desde el punto de vista de contenido: Se analizará los errores cometidos por contribuyentes, que han accionado e introducidos recursos ante la administración tributaria,
- c. Desde el punto de vista legal: El marco legal se soporta en los medios de defensa establecidos en el Código Orgánico Tributario y los fundamentos del recurso administrativos tributarios como marco de referencia para el accionar judicial y administrativo.
- d. Desde el punto de vista metodológico: La investigación desarrolla los objetivos específicos expuestos por medio de un esquema secuencial para la obtención de material bibliográfico que soporte la investigación, así como la implementación de técnicas o instrumentos de investigación, por medio de las cuales se espera alcanzar el objetivo general de la investigación.

Limitaciones

Esta investigación presenta algunos obstáculos que se constituyen como limitaciones originadas por los siguientes aspectos:

1. Poca información sobre el tema objeto de estudio.
2. Carencia de investigadores especialistas en la materia objeto de estudio, con quienes compartir y consultar sobre los asuntos considerados en el presente trabajo.
3. La falta de tiempo para el desarrollo y recolección de los datos por parte de los contribuyentes y los profesionales del área que se ubica la presente investigación.

www.bdigital.ula.ve

Capítulo II

MARCO TEÓRICO

Después de definir el planteamiento del problema y precisar los objetivos, tanto generales como específicos, que guían esta investigación, se presentan los antecedentes, las bases teóricas, conceptuales y legales que sustentan el estudio. Al momento de indagar sobre un problema, resulta evidente que existen referencias teóricas y conceptuales, además de investigaciones que dan a la investigación un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permiten introducir el problema en un ámbito de tesis.

El marco teórico, tiene como propósito fundamental ubicar el problema objeto de estudio dentro de una gama de conocimientos precisos, de manera que la búsqueda sea orientada, y así proponer un soporte paradigmático para la misma. Para lograr este propósito, se delimitan los parámetros conceptuales, que tienen como intención fundamental, sustentar y complementar la tesis, incluyendo todos y cada uno de los elementos teóricos que ya se conocen y se han valorado; así como aquéllos encontrados, que son confiables y por lo tanto sirven de apoyo a la investigación.

Antecedentes de la Investigación

Existen en la actualidad varios estudios realizados en la Universidad de los Andes sobre los medios de defensa que posee el contribuyente en nuestra legislación tributaria vigente aunque no tocan en si la problemática planteada nos sirve como base para la misma, puesto que el problema a dar solución se refleja en la práctica y el día a día, como por ejemplo:

Ortiz, B (1998). Derechos de los contribuyentes y sus medios de defensa. Aun cuando la investigación desarrolla los mecanismos de defensa en el ámbito administrativo, y a pesar de que presenta de forma sistematizada el conjunto de derechos con los que cuenta el contribuyente en la legislación patria según la constitución y las leyes vigentes para el año 1998, sin embargo aplicables en la actualidad, la autora desarrolla los medios de defensa contemplados en nuestra legislación patria y de forma muy general

Otro estudio es desarrollado y escrito por Gonzáles, C. (1996) que tiene como título, Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta, las conclusiones más relevantes se refieren a la justificación de las actividades de la administración tributaria según el principio de suficiencia de los recursos, afectado por la certeza de la recaudación, en el entendido de que todo aquello que está previsto recaudar, sea efectivamente satisfecho, motivo por el cual en innumerables casos se va en contra de los derechos de los contribuyentes, de allí la necesidad de brindar mecanismos eficaces para solucionar esos conflictos, al mismo tiempo el autor recomienda procurar la efectiva aplicación del derecho tributario, que implica llevar al conocimiento de la administración y de los jueces, de que las normas tributarias son normas jurídicas ordinarias y por consiguiente deben ser tratadas igual que el resto de las parcelas que integran el ordenamiento jurídico.

García, N. (2002). Derechos de los contribuyentes y sus medios de defensa frente a la administración tributaria Venezolana. En esta investigación que nos va a servir mucho puesto que deja en el aire, algunos tópicos relacionados con el tema que nosotros investigaremos, ejemplo, cuando se refiere a las vías que tiene el contribuyente tanto administrativa como jurisdiccional, y que si son utilizados de forma correcta podrá el contribuyente revertir y disminuir en muchos casos las sanciones impuestas por la administración tributaria, la autora desarrolla de forma muy amplia los derechos y los medios con que cuenta el contribuyente ante la administración tributaria.

Fraga P, Luis (2002). La defensa del contribuyente frente a la administración tributaria, Publicado en la revista venezolana de derecho tributario. Donde trata los medios de defensa individualmente e indicando su importancia para el contribuyente.

García (2002) en su trabajo de grado titulado Derechos de los Contribuyentes y sus Medios de Defensa frente a la Administración Tributaria Venezolana, analiza los derechos de los contribuyentes y los medios legales que posee para defenderse ante la Administración Tributaria.

Los medios de defensa del contribuyente permiten revisar los actos administrativos que dicta la Administración Tributaria, y restablecer el equilibrio en la relación jurídica tributaria, en caso de producirse violaciones que afecten de cualquier forma los derechos de los administrados. En esta investigación se pudo determinar que el contribuyente cuenta con un marco jurídico que le permite defenderse ante las actuaciones de la Administración; sin embargo, igualmente se afirma que estos mecanismos de defensa no funcionan con eficiencia en su aplicación.

Estos trabajos constituyen importantes antecedentes a la temática de estudio porque analizan los medios probatorios, con que cuenta un contribuyente cuando siente lesionados sus derechos e intereses legítimos; estudian los derechos y garantías de los

contribuyentes y los medios de defensa frente a las actuaciones de la Administración Tributaria; analizan de una u otra forma las trasgresiones a los derechos de los contribuyentes y examinan los medios legales de defensa.

En general las investigaciones nombradas enuncian y explican de diferentes ópticas, los medios de defensa que posee los contribuyentes, fuentes secundarias que nos facilitara bases teóricas para la profundización del tema que estudiaremos.

Bases Teóricas Relación Jurídica Tributaria

Autores como Moya E. (2003), Villegas H (2002), Jarach D. (1982), en su libros, para referirse a la relación jurídica tributaria prefieren hablar de obligación tributaria, debido a que, obligación tributaria es la suma del vínculo jurídico. En otras palabras, la obligación tributaria es el vínculo jurídico existente entre dos sujetos; el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el responsable obligado al ingreso del impuesto, es decir, el contribuyente que es el responsable del pago del impuesto. La presión tributaria es la carga impositiva del consumo de que de ella se realizan.

La expresión obligación, proviene del latín obligatio, compuesta por ob (por causa de, alrededor de) y ligatio (ligo, ligar, ligare, que significa atar, ligar). Obligare significa atar alrededor de.

La expresión obligación podemos entenderla desde sus orígenes romanos como “Obligatio est juris vinculum quod necessitate adstringimur alicujus solvendae rei secundum nostras civitatis jura”, es decir la obligación es un vínculo jurídico que necesariamente constiñe a hacer algo a favor de otra según las leyes de nuestra ciudad.

Según Maduro L. (2001), el derecho romano ha definido la obligación como una “relación jurídica o lazo de derecho en virtud del cual una persona, denominada deudor, se compromete frente a otra, denominada acreedor, a cumplir en su obsequio o beneficio una determinada conducta o actividad”. De manera general, se puede decir, que la obligación, es un vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas, puede exigir de la otra, la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o simplemente una abstención.

Otros autores como Carnevalli, C. (1998), Mazeaud, H. (1977) la definen también como, el vínculo jurídico mediante el cual dos partes (acreedora y deudora) quedan ligadas, debiendo la parte deudora cumplir con una prestación objeto de la obligación. Dicha prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer, teniendo que ser en los dos primeros casos posibles, lícitos y dentro del comercio. Los sujetos obligados, al igual que el objeto de la obligación, deberán estar determinados o ser determinables.

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

La obligación tributaria se encuentra consagrada en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2001)

“La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del poder público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”

Para que nazca la obligación tributaria, es necesario que se dé el hecho imponible, cuya definición se encuentra contemplado en el artículo 36 ejusdem, “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y 22 cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

La obligación, se caracteriza por ser una relación jurídica directa entre personas, la persona del acreedor o sujeto activo y la persona del deudor o sujeto pasivo. Toda obligación jurídica nace de una relación jurídica, sea ésta contractual o extracontractual.

La prestación tributaria como objeto de la obligación tributaria sustancial, siempre consistirá en un dar. En consecuencia, la prestación tributaria de las obligaciones sustanciales siempre tendrá un contenido pecuniario.

A los efectos de comprender la definición de obligación tributaria, se deben señalar los elementos que la componen:

a) Elemento subjetivo:

Compuesto por los sujetos de la obligación, el deudor y el acreedor. Maduro L (2001), considera al deudor, como “la persona que se compromete a realizar una determinada actividad o conducta (prestación) en provecho o a favor del acreedor. Es llamado sujeto pasivo porque sobre su patrimonio va a recaer la acción del acreedor en caso de que no cumpla”. El deudor, es aquel obligado a pagar el tributo, a éste se le llama comúnmente contribuyente.

Villegas, H. (2002), define al contribuyente como “el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible es un deudor a título propio”.

El Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 19, señala que “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de

contribuyente o de responsable”, en otras palabras, es el sujeto del cual se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Así mismo, el artículo 22 ejusdem señala que dicha condición puede recaer sobre:

- a) Las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
- b) Las personas jurídicas y demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
- c) Las entidades o colectividades que constituyan unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Por otra parte, el artículo 23 ejusdem establece que “los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por otras normas tributarias”.

El sujeto pasivo también puede ser un responsable, ante esto, Villegas, H. (2002), se refiere a la figura del responsable, como aquel ajeno al acaecimiento del hecho imponible, un tercero, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo. En concordancia con ello el artículo 25 del Código Orgánico Tributario señala que “Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”.

Esta misma ley, señala la calificación de agentes de retención y percepción del tributo en su artículo 27 ejusdem “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”.

Otro de los elementos subjetivo de la obligación tributaria es el acreedor, quien tiene un crédito frente al sujeto pasivo. Maduro, L. (2001), lo define como “la persona en

beneficio de la cual el deudor va a realizar la conducta o actividad a que se ha comprometido. Es denominado sujeto Activo”.

Para Villegas, H. (2002), El Estado es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, pues es en primer momento el titular de la potestad tributaria. Como puede deducirse, el Estado, en el ejercicio de su poder, exige a los particulares el pago de sumas de dinero en calidad de tributo. En este sentido, la relación jurídica tributaria se conforma por esos correlativos derechos que emergen del ejercicio del poder tributario y que alcanzan al titular de éste, por una parte, y por la otra a los deudores tributarios y a terceros.

El artículo 18 del Código Orgánico Tributario (2001), señala que “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. La potestad tributaria en Venezuela es delegada por el Estado a una entidad pública denominada Administración Tributaria, a la cual se otorga el derecho de recibir la prestación pecuniaria exigida a los contribuyentes y responsables; sin embargo, según señala Villegas, H. (2002), también puede suceder que la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios el Estado se la delegue a otros entes públicos, a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo, este es el caso de las contribuciones parafiscales, en Venezuela se encuentran el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVI), entre otros.

b) Elemento objetivo:

Está constituido por la prestación, por la actividad o conducta que el deudor se compromete a cumplirle al acreedor. Forma el contenido de la obligación. Son muchas las clasificaciones de las prestaciones pero el Derecho Moderno tomó la de los romanos con algunas modificaciones y son las aceptadas hoy en día:

Prestaciones de dar: tienen por objeto la transmisión de la propiedad u otro derecho real. Por ejemplo, el contribuyente tiene que pagar (dar) el tributo.

Prestaciones de hacer: son todas aquellas actuaciones del deudor que constituyen una actividad personal del deudor, que no implica la transmisión de la propiedad u otro derecho real. Por ejemplo, cuando contribuyente debe presentar la declaración jurada.

Prestaciones de no hacer: son aquellas que consisten en una abstención por parte del deudor, es una actuación negativa. En ellas el deudor se compromete precisamente a no efectuar determinada conducta o actividad. Por ejemplo, el contribuyente debe abstenerse de realizar cualquier acto que impida el control de sus obligaciones tributarias.

c) Elemento jurídico.

El vínculo:

Según Maduro, L.(2001), “el vínculo es un elemento esencial de la noción de la obligación y explica la sujeción o sometimiento del deudor a la necesidad de cumplir al acreedor la actividad, conducta o prestación a que se ha comprometido y el poder jurídico que tienen el acreedor de obligar al deudor a cumplir mediante la intervención de los órganos jurisdiccionales” (p.29), es decir que el vínculo es sólo entre patrimonios y no entre personas, ya que la obligación del acreedor con el deudor es sólo con su patrimonio.

Las características de la obligación tributaria, se describen en el Código Orgánico Tributario:

- Es una obligación de ley, pues, según la doctrina, tiene su origen en la ley; es decir, no nace de analogías ni de contratos entre las partes.

- Es una obligación de derecho público, debido a que se da un vínculo entre un particular (deudor tributario) y el ente público (acreedor tributario); este último tiene una posición de supremacía con respecto al primero.
- Es una obligación de dar: el contenido de la prestación es la entrega de una suma de dinero en calidad de tributo.
- Es exigible coactivamente: debido a que la obligación tributaria es de carácter público, el acreedor tributario posee facultades especiales para el cobro de su crédito; las mismas pueden ser ejercidas directamente por el acreedor o indirectamente por la administración del tributo.

Es un vínculo personal: el obligado al pago del tributo será siempre una persona. La obligación tributaria es de naturaleza personal, es decir, hay un nexo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo que puede ser una persona física o persona jurídica que tenga patrimonio, quien ejerza actividades económicas o haga uso de un derecho.

El Régimen Tributario Venezolano

Para Villegas, H. (2002), “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época”. De este concepto se derivan ciertas cuestiones fundamentales, por ejemplo, el hecho de referirse a un país determinado, implica que se debe respetar el principio de territorialidad; es decir, ese grupo de leyes y normas son aplicables en el país donde fueron dictadas, y si bien es cierto, que pueden existir ciertas similitudes entre algunas normas en distintos países, también es cierto, que cada una corresponde a características propias del sistema económico interno.

En Venezuela, históricamente los ingresos provenían en su mayoría de la explotación del petróleo y de los recursos naturales, por lo que fue hasta hace poco

años, donde el tema tributario tomó gran importancia, debido a que éstos se hicieron insuficientes para cubrir las necesidades que demandaba la sociedad venezolana.

La Constitución de la República de Venezuela (1999) contempla entre su articulado la base del sistema tributario, el artículo 133 señala que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”, este artículo nos enuncia, que todos los ciudadanos estamos en la obligación de contribuir con nuestros impuestos al financiamiento de los gastos públicos, tomando en cuenta el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo contenido en la citada Constitución en su artículo 316, el cual trata la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad contributiva del contribuyente.

Berger, citado por Espinoza (2006) sostiene que

A mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas" (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a los años 20 de esta centuria.

Esta herramienta informática denominada originalmente Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), fue diseñada desde 1995 por el entonces Ministerio de Finanzas, por órgano del Programa de Modernización de las Finanzas del Estado (PROMAFE), y puesta legalmente en producción en el año 2001, con la publicación de la Providencia N° SCI-001-99 del 27.12.1999, dictada por la

extinta Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública (SUNACIC), a través de la cual se estableció el Sistema de Contabilidad para los Organismos del Poder Nacional que conforman el ente contable República, previendo que el mismo, estaría soportado electrónicamente sobre dicha herramienta.

En su génesis, el SIGECOF fue concebido como una base de datos única que sería alimentada por la información presupuestaria, financiera y contable derivada de la ejecución del Presupuesto Nacional, a través de servidores instalados en cada uno de los organismos ordenadores de compromisos y pagos, mediante un sistema de replicación por parte de los usuarios locales.

Por motivos de escasa dotación tecnológica en los órganos de la República, lo que impedía su conexión al SIGECOF, y a la falta de desarrollo de las aplicaciones informáticas requeridas para el procesamiento de la información y en consecuencia para la efectiva operatividad de la herramienta; así como, la imposibilidad de incorporar oportunamente los subsistemas conexos de gestión pública; tales como, el Sistema de Gestión y Análisis de Deuda (SIGADE), de Inversión Pública (SIP), de gestión financiera de recursos humanos (SIGEFIRRH), de bienes, obras y servicios nacionales (SIBOS), la integración en una posterior fase con la administración descentralizada funcionalmente y, luego con las gobernaciones y alcaldías del país, fue necesario que la extinta SUNACIC, emitiera sendas providencias, la primera regulando el registro de las operaciones contables correspondientes al año 2001, por medios electrónicos y mediante asientos automatizados; y la segunda, para determinar que los registros auxiliares se efectuaran en forma manual por los organismos ordenadores de compromisos y pagos y, liquidadores de ingresos, basados en los modelos de asientos contables tradicionales.

Éste vino a ser el primer intento por crear un sistema tributario eficiente, adaptado a los cambios que se venían presentando en América Latina como consecuencia de la crisis económica de los años 80; sin embargo, en ese mismo año, Éste vino a ser el

primer intento por crear un sistema tributario eficiente, adaptado a los cambios que se venían presentando en América Latina como consecuencia de la crisis económica de los años 80; sin embargo, en ese mismo año mediante

Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, se creó el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, buscando reducir los índices de evasión fiscal imperante en el país durante estos años, además de consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero. Este organismo es el encargado de la Administración Aduanera y Tributaria del país con servicio de autonomía financiera y funcional adscrito al Ministerio del Poder Popular para las Finanzas.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), es el órgano que a nivel del Poder Nacional se considera como ejecutor de las funciones de la Administración Tributaria, y fue creado como una respuesta ante el proceso que se inició en Venezuela tendiente a la modernización de su economía, pues según comenta Moreno (1998):

Se hizo necesario revisar las anacrónicas estructuras de los órganos encargados de la gestión de los ingresos tributarios, por cuanto en la nueva concesión del sistema económico del país, este tipo de ingresos reviste la mayor importancia para discontinuar la dependencia de la renta petrolera, que según el diagnóstico de muchos es lo que ha contribuido a frenar un desarrollo sustentable sobre bases económicas más estables.

Este organismo recolector del Gobierno no conserva el dinero, ya que todas las operaciones se realizan electrónicamente a través de la banca privada y pública, todo el dinero recolectado pasa directamente a la arcas del gobierno central y es el Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, el encargado de distribuir estos recursos, para

financiar los programas sociales de educación, salud, vivienda, obras públicas, modernización de las empresas del Estado, etc.

BASES TEORICAS

Tributos

Como noción general se dice que los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Villegas, H. (2001).

Los '**tributos**' son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. (Pérez Royo, (2007).

Según la concepción de Villegas, H.(2002) los tributos “Son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de necesidades públicas”.

Los tributos nacen del ordenamiento jurídico tributario, dentro de un conjunto de normas que regulan las relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre las personas y el Estado, en virtud de la cual éste hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

La Caracterización Jurídica del Tributo

Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares, que presenta los siguientes rasgos identificatorios:

Carácter coactivo

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. (Pérez de Ayala, 2003), supone que el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago. (Menéndez Moreno, (2006).

Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, (Pérez Royo, (2007), en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales.

Carácter Pecuniario

Si bien en sistemas pre modernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento (Pérez Royo, (2007); las mismas consideraciones

son aplicables a aquellos casos en los que la Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.⁶.(Menéndez Moreno, (2006).

Carácter contributivo

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales (Pérez Royo, (2007). A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.

Clasificación de los Tributos

Una clasificación que ha sido muy aceptada por la doctrina y el derecho positivo, y la cual recoge nuestra norma general, el Código Orgánico Tributario, en su artículo 12, es aquella que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies del mismo género; las diferencias se dan por cuestiones teórico-jurídicas.

Impuesto: Los impuestos son tributos exigidos por el Estado, al materializarse el hecho imponible, sin contraprestación alguna, cuya obligación es exigida en dinero, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

Para el investigador el impuesto es un tributo que exige el Estado a todos o algunos particulares, en virtud de su poder de imperio, siempre en dinero, sin contraprestación directa de un servicio y atendiendo la capacidad contributiva de cada individuo.

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

Para la óptica del investigador son una parte sustancial (o más bien la más importante) de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios.

En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos. (Rosas A, (1962.)

La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:

Para Giannini, citado por Moya, E. (2003), el impuesto es la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho de exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecida por la ley, con el propósito de tener un ingreso.

Para Flores, Z. (1946). “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder

coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Luigi Cossa citado por Flores, Z. (1946), dice que: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.

José Álvarez de Cienfuegos: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte⁵”. Rosas A, (1962.).

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir” Flores, Z. (1946) et al), Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma.

Flores, Z. (1946) (et al) citando a Vitti de Marco, que sostiene que: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.

Luigi Cossa citado por Flores, Z. (1946) (et al) dice que: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir” (Flores Zavala, et al), Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma.

Por último, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas, H.(2002), define al impuesto, como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.

Al estudiar estos conceptos se observa que, en la mayoría de los casos, todos ellos poseen elementos comunes, tales como: (a) una prestación obligatoria, (b) un ente acreedor como sujeto activo, (c) un agente deudor como sujeto pasivo, (d) una potestad tributaria, (e) una capacidad económica, (f) un principio legal, (g) obtención de recursos, (h) un principio de generalidad, e (i) un supuesto de hecho. A su vez, los impuestos se clasifican en directos e indirectos:

Los directos: Un tributo es directo cuando es extraído de forma inmediata del patrimonio de los particulares, es decir, que no pueden trasladarse, se exigen de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen, los impuestos directos se clasifican a su vez en:

- Reales: aquellos que no toman en cuenta la capacidad económica del contribuyente o elementos personales, como nacionalidad, sexo, domicilio, estado civil, etc.
- Personales: aquellos en los que la determinación se efectúa con participación directa del contribuyente.

En Venezuela los impuestos directos que se cobran son el Impuesto Sobre La Renta (ISLR) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos.

Los indirectos: Cuando gravan el gasto o consumo, o bien la transferencia de riqueza, tomados como la presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de servicios públicos, es decir, aquellos que son trasladables. En Venezuela el impuesto indirecto que se cobra es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Los impuestos indirectos pueden ser:

- Proporcionales: los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada; tienen una alícuota única.
- Progresivos: los que mantienen una estrecha relación entre la cuantía del impuesto y el valor de la riqueza gravada, aumentan a medida que aumenta el valor de ésta. La alícuota aumenta en la medida que aumenta el monto gravado.

Tasas:

Tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente. Las tasas constituyen uno de los tributos que más polémica y más confusión ha causado. Existen tratadistas que afirman que las tasas son contribuciones no tributarias, sin embargo, hay otros que sostienen que son tributos expresamente establecidos por la ley.

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas, H. (2002), define a la tasa en el Art. 16 como “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público.

La Corte Suprema de justicia, en decisión de su Sala Político Administrativa, de fecha 09 de enero de 1963, citada por Moya, E. (2003), se pronunció de la manera siguiente: “Conforme a la definición de tasa, su pago debe seguir, de manera directa e inmediata a la contraprestación de un servicio o a la realización de una actividad administrativa por parte de ente de derecho público en beneficio del particular”.

Contribuciones especiales:

Es una especie tributaria independiente del impuesto y de las tasas, y está constituida por la actividad que el Estado realiza con fines generales. Simultáneamente, proporciona una ventaja particular al contribuyente, su destino es, necesaria y exclusivamente, el financiamiento de esta actividad. Villegas (2002) considera que las contribuciones especiales son tributos debido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades.

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas, H. (2002), define a la contribución especial en el Art. 17 como “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales”. Las contribuciones especiales son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de

sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, que lo van a beneficiar individualmente o en sociedad. Nuestra legislación, por su parte, específicamente el artículo 12 del Código Orgánico Tributario, consagra, de forma muy general, lo siguiente: Están sometidos al imperio de este código los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejora, de seguridad social y las demás contribuciones, salvo lo dispuesto en el artículo 1°.

Las contribuciones especiales pueden ser:

Contribuciones de mejoras. En las que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente beneficia a dicho contribuyente al incrementar el valor de su o sus inmuebles,

Contribuciones Parafiscales: Son imposiciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual generalmente este dinero no ingresa en la tesorería estatal. También pueden definirse como prestaciones de dinero que tanto empleadores como empleados aportan, destinadas para que en un futuro se los trabajadores se beneficien de un servicios social.

Potestad Tributaria del Estado

El Estado tiene la posibilidad jurídica de establecer tributos –potestad tributaria (Giuliani F, (1962), la que se refiere básicamente a la facultad de establecer obligaciones pecuniarias a las personas, recaudando recursos para que éste pueda cumplir con sus fines. (Evans C, (1997))

La potestad tributaria, también llamada poder tributario, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos. Es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Pero, además, de esta facultad, el Estado también posee un poder coactivo para exigir el pago de los tributos a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto es, exigir a las personas que entreguen una porción de sus

rentas o patrimonios, cuyo destino será el de cubrir erogaciones para atender necesidades públicas.

La potestad tributaria del Estado puede ser originaria o derivada. La primera es cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la República. La segunda es la facultad de imposición que tienen los entes municipales o estatales para crear tributos mediante la derivación, en virtud de una ley, y que no emana en forma directa e inmediata de la Constitución de la República, sino que se derivan de leyes dictadas por entes regionales o locales.

Villegas, H (2002), por su parte, define la potestad tributaria como la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.

Ahora bien, la potestad tributaria tiene caracteres que son esenciales y fundamentales para poder entenderla de manera más clara. Así, se puede mencionar que, en primer lugar, la potestad tributaria es abstracta, pues, para que exista un verdadero poder tributario, es necesario que el Estado se materialice en un sujeto y haga efectivo mediante un acto de la administración.

La potestad tributaria, al igual que las leyes, es abstracta, pero aplicable en concreto. Por otro lado, la potestad tributaria, es permanente, perdura con el transcurso del tiempo y no se extingue. Siempre que exista Estado, habrá poder de gravar. Igualmente, es irrenunciable e indelegable, ya que el Estado no puede delegar ni desprenderse en forma total o absoluta de la facultad de recaudar a su poder de imposición.

Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano

Es importante señalar que el poder tributario esta configurado por una limitación de carácter general, dada por los principios jurídicos de la tributación, de

Los principios que rigen el sistema tributario venezolano, se encuentran señalados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, el objeto de evitar que la potestad tributaria pueda ser dejada sin efecto por una norma con rango de ley, y son los siguientes:

Principio de Legalidad: Este principio, ha sido acogido por todas las Constituciones anteriores, atiende al aforismo *Nullum tributum sine leg*”, que significa “no hay tributo sin ley”, y es considerado como una regla fundamental del derecho público. Consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en los siguientes términos:

No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes

Además, el artículo 133 ejusdem condiciona expresamente el deber de toda persona de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, a que éstos estén precisamente establecidos en la ley. Y es que corresponde solamente a las normas de rango sublegal, el desarrollo del sistema adjetivo necesario para la efectiva recaudación de los tributos, independientemente de quien sea el acreedor, así como aplicar las sanciones.

Considera la doctrina mayoritaria que este principio milenario es el de mayor relevancia en un sistema tributario, toda vez que es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus intereses se extienden a la seguridad jurídica, y económica, e igualmente es una garantía de certeza para los contribuyentes o responsables porque descarta cualquier

tipo de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, pues ésta se encuentra absolutamente reglada, o lo que es igual, sometida rigurosamente al principio de la legalidad.

La legalidad es la base fundamental del Derecho Tributario que impide a los gobiernos decidir arbitrariamente la creación o suspensión de un tributo, para lo cual somete estos actos al a decisión de la Asamblea Nacional como representante legítimo del pueblo que lo elige, que cumple así la exigencia de su consentimiento.

Los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracto, impersonal y emanado del poder legislativo. Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones al mismo que ya en su defecto parte de su patrimonio es tomado por el Estado, así lo establece el artículo 115 ejusdem el cual señala que

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general

De igual forma el Código Orgánico Tributario (2001), establece, en su artículo 3, que:

Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.

3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

En conclusión podemos afirmar que no se le podrá exigir el pago de impuesto, tasas o contribuciones sin que previamente hayan sido establecidos por la ley.

Principio de Generalidad: Este principio se encuentra establecido en la Carta fundamental de nuestro país, específicamente en el artículo 133, el cual señala que "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley".

El principio de la generalidad, como otros tantos inscritos en las constituciones políticas contemporáneas, impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, a concurrir con el levantamiento de las cargas públicas, no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva, ya que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.

Este principio lo que prohíbe es la existencia de privilegios fiscales, porque en sentido técnico estricto el tema se refiere más específicamente a las directrices que el legislador ordinario ha de seguir para la selección de los hechos imposables, en acatamiento al principio de la capacidad contributiva.

Principio este que señala que un tributo nunca va a estar dirigido a un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos, discriminando de esta forma a los sujetos concretos a los cuales se quiere tributar, el quebranto de este principio violenta todos los consagrados en la Carta Magna, es una violación flagrante al ideal de Igualdad de la Ley.

Principio de Igualdad Tributaria: tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad. Este principio señala que las leyes tributarias deben gravar por igual a los iguales; es un principio de justicia incluido dentro de los llamados principios éticos, pues buscan la uniformidad del tributo. Se encuentra establecido en el artículo 21 de la Constitución, el cual señala que, “Todas las personas son iguales ante la ley”, la igualdad tributaria hace referencia a que la ley tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar igualdades en materia de carga tributaria; es decir, que los legisladores deben cuidar que se aplique un tratamiento igualitario a los contribuyentes.

Según este principio, la ley debe tratar a todos los individuos (contribuyentes, o sujetos pasivos del impuesto) por igual sin distinción alguna por su condición, por consiguiente todos deben tributar por igual, no puede existir distinciones especiales para unos contribuyentes y para otros, siempre y cuando se trate de contribuyentes de una misma categoría.

Las garantías constitucionales que se han señalado, no pueden ser consideradas en forma aislada o separada unas de otras, la igualdad no podría cumplirse jurídicamente considerada si no va al auxilio la proporcionalidad, y ésta constituye la base esencial para que la equidad sea real y positiva, se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática.

El derecho judicialmente recibido, viviente y operativo de un país dado tiene como equivalentes a la igualdad, la proporcionalidad, la progresividad y la capacidad contributiva, de manera idéntica también la equidad con la no confiscatoriedad. La igualdad tributaria se vincula con la riqueza de los potenciales contribuyentes,

entendiendo por riqueza las distintas manifestaciones de capacidad contributiva, representada por los ingresos, el patrimonio, la circulación y el consumo.

Este principio va mucho más allá, porque la ley tiene que respetar las igualdades en materia de carga tributaria. Es por ello que Jarach (1980), expresa que el principio de igualdad es un límite para el poder legislativo (p.88); por lo tanto, este principio no quiere decir igualdad ante la ley, sino que la ley debe dar un tratamiento por igual.

Principio de no Confiscatoriedad: consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, textualmente reza: "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio".

La no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en un Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base al sistema democrático. De aquí se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

El principio de no Confiscatoriedad, establece que no debe cobrarse el tributo por doble imposición; aunado a ello, Ruan (citado en Márquez 2006) señala que la Confiscatoriedad también se produce cuando existe:

una apropiación ilegítima por parte del fisco del patrimonio de los ciudadanos, cuando exceden los límites de la razonabilidad de la exacción, por caer en la desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente, o por no haber correspondencia entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo

Entendiéndose, que toda acción del Estado en procura de la labor tributaria que afecte de forma desproporcionada la capacidad económica del contribuyente, es confiscatorio, siendo inconstitucional, por ser violatorio del artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; de manera que, la “No Confiscatoriedad” tiene contenida los siguientes aspectos:

- Inviolabilidad de la Propiedad Privada
- Prohibición de la confiscación en los términos de la aplicación de la Ley

Visto de esta forma, se evidencian límites a la potestades administrativas del Estado en el ejercicio de sus funciones, como sistema tributario, permitiendo tener garantías que se traducen en seguridad jurídica, por lo que van cónsonos con los Principios de Progresividad y de la Justa Distribución de las Cargas.

Aunado a lo anterior, y tomando en consideración el “Principio de la Unidad del Estado”, aplicado a la materia tributaria, se debe evaluar el sistema impositivo Venezolano, desde el punto de vista de la carga impositiva que recae sobre los contribuyentes (personas jurídicas), quienes soportan un aproximado al 50% de imposición fiscal, como sumatoria de todo el espectro tributario de los tres niveles de la distribución del “Poder Público”; es decir, por los tributos nacionales, estatales y municipales; esta situación debe considerarse para una política fiscal que tenga por objetivo no sólo proveer al Estado de los recursos financieros, sino que debe estar en cumplimiento de otros principios, distribuyendo de forma justa la carga impositiva y midiendo los efectos inflacionarios que se puedan generar.

Claro esta, existe una diferencia entre las alícuotas o tasas nominales y las reales; sin embargo, las obligaciones accesorias al tributo, generan otras prestaciones pecuniarias que los contribuyentes deben soportar, por lo que toda disminución, que pueda existir en la alícuota o tasa real, con respecto a la nominal, se compensa de forma automática.

Principio de Capacidad Contributiva:

Este es un principio tributario universal y de antigua data, pues constituye la razón de ser de los impuestos, y en casi todos los países se encuentra consagrado en su normativa legal.

El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad de las cargas públicas. En efecto, es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que este necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial, y principal motivo de existencia.

Existe pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados a sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quien.

De allí, que se afirme que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

Debemos anticipar que nos encontramos ante uno de los principios más controvertidos y difíciles de precisar con exactitud en toda la doctrina tributaria. Si bien es una idea que aun intuitivamente todo tributarista o la gran mayoría sostiene, al momento de intentar precizarla se agotan las similitudes y comienzan las divergencias.

Comenzamos citando a Villegas, H (2002) "La capacidad contributiva, también llamada 'capacidad de pago' por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos".

Moya, E. (2003) por su parte, señala que "el principio de capacidad contributiva se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adoptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora".

En opinión de Spisso citado por Villegas, H (2002) el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en la medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que "capacidad económica" no es identificable con "capacidad contributiva", sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia.

No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. Además la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquélla. Existe consenso en la doctrina en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.

Principio de progresividad:

Tiene como fundamento la efectiva igualdad, al buscar que la carga tributaria se distribuya de manera proporcional y según la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que exista una mejor distribución de su renta y patrimonio. La progresividad está referida de modo directo al sistema tributario, al conjunto de tributos legalmente establecidos, y no de modo particular a cada uno de los tributos que lo conforman. Un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada y proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada.

Para que un sistema tributario tienda a la progresividad debe restaurarse el equilibrio, por ello hay que contrabalancear los impuestos indirectos con los directos, los primeros de carácter regresivo y los últimos progresivos.

Este principio, también conocido como de proporcionalidad, tiene como esencia la fijación de tributos que estén de acuerdo o en proporción con los ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva de los habitantes de un país: a mayor ingreso mayor impuesto. Así está consagrado en la constitución, en su artículo 316, que trata sobre la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente atendiendo al principio de progresividad.

Por lo tanto no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo, la proporcionalidad es un elemento necesario para ciertos tributos, es lo que hace real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, representando una de las bases más sólidas para lograr la equidad. Aquí queda establecido que la alícuota seleccionada por el legislador aumentará a medida que aumente la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En Venezuela, este principio se ve tipificado en la Ley de Impuesto Sobre La Renta vigente, ya que a partir de determinados montos de renta gravable (base imponible),

se incrementa el porcentaje que debe pagar al fisco nacional el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Principio de la no Retroactividad: postulado casi universal, también previsto en la carta fundamental en el artículo 24, que transcrita se lee:

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena...

Este principio jurídico establece que las leyes promulgadas sólo resultan aplicables hacia el futuro, es decir, a hechos o situaciones acaecidos con posterioridad a la entrada en vigencia de dichas leyes o normas. Por su parte el Código Orgánico Tributario (2001) también hace referencia a este principio en su artículo 8 “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor”.

En lo anteriormente expuesto se pueden observar tres premisas: un principio general, el cual sostiene que ninguna norma tendrá efecto retroactivo; una excepción, la cual se ve reflejada en que las normas pueden tener carácter retroactivo cuando impongan una menor pena, y una última premisa, inserta en el artículo constitucional dentro de los derechos y garantías humanas.

Principio de la Prohibición de impuesto pagadero en servicio personal:

Establecido en el artículo 317 de la Constitución vigente, el cual señala que “No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales”

Principio de acceso a la justicia y principio de la tutela judicial efectiva, previstos en el artículo 26 de nuestra Constitución de la siguiente manera:

Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente

El principio de la tutela jurisdiccional representa la garantía más sólida de un Estado democrático organizado; la tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho, un derecho fundamental de aplicación directa cuya articulación técnica es absoluta e inmediata. De acuerdo con la doctrina mayoritaria, la existencia de la tutela judicial efectiva obedece al explícito reconocimiento de que los derechos e intereses que el ordenamiento atribuye al individuo sólo son reales y efectivos en la medida en que pueden hacerse valer en caso de conflicto frente al Poder Público.

La justiciabilidad de las controversias que se suscitan entre los ciudadanos y los poderes públicos, es la garantía más firme, el mejor barómetro de la juridicidad del todo un Estado. El derecho a la justicia, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, viene impuesto a todo Estado por principios superiores, garantizar al ciudadano una administración de justicia eficaz es algo inherente a todo Estado.

La tutela jurisdiccional garantiza el acceso al Poder Judicial para obtener la revisión de los actos administrativos de carácter tributario que afectan a los contribuyentes o responsables, consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio a fin de lograr poner coto a la exigencia tributaria injusta.

Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria:

Consagrado en el artículo 317 de la Carta Magna, “Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución”. De igual forma este principio se encuentra establecido en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001) “Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial”.

Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria:

Consagrado en el artículo 317 de la Carta Magna, “Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución”. De igual forma este principio se encuentra establecido en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001) “Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial” .

Garantías y Derechos de los Contribuyentes

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, consagra una serie de garantías que vienen dadas por la preeminencia de los derechos humanos. Así se puede decir que la carta magna, en su artículo 2, hace referencia a principios fundamentales como: valores de libertad, igualdad, justicia, como un Estado libre, independiente y democrático. Todo esto se sustenta en el artículo 3, donde se señala que el Estado tiene dentro de sus fines esenciales la defensa, el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, vista como garantía del cumplimiento de los derechos.

La Constitución es la norma madre y el fundamento del ordenamiento jurídico venezolano, tal como se encuentra expresado en el artículo 7 de la carta magna, contiene una serie de articulados que garantizan los derechos constitucionales de los administrados, es así como el artículo 334 ejusdem párrafo segundo señala que “En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aún de oficio, decidir lo conducente”, lo cual queda expresado con mayor claridad en el artículo 335 ejusdem que destaca que “El Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de la Constitución y velará por su uniforme interpretación y aplicación”.

Por otra parte, el artículo 19 ejusdem, hace referencia a que “El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos”.

En concordancia se hace resaltar el artículo 25 ejusdem que señala que “Todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la ley es nulo” . Todo lo anterior deja clara evidencia de que los funcionarios públicos que ordenen o ejecuten actos en contra de las garantías señaladas en la Constitución, incurrirán en responsabilidad penal, civil y administrativa, según sea el caso.

Tratándose de las garantías del contribuyente, se pone de manifiesto la dimensión del ser humano, cuya tutela de libertad, evidentemente, es y debe ser el horizonte del Estado, por encima de cualquier otro objetivo, por legítimo que sea, pues es la esencia del equilibrio de un Estado con sus gobernados .

Los Derechos de los Contribuyentes que están siendo Administrados están consagrados en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), que establece que los particulares en sus relaciones con la Administración Pública tendrán los siguientes derechos:

1. Conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan interés, y obtener copias de documentos contenidos en ellos.
2. Identificar a las autoridades y a los funcionarios o funcionarias al servicio de la Administración Pública bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos.
3. Obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban obrar en un procedimiento.
4. Formular alegatos y presentar documentos en los procedimientos administrativos en los términos o lapsos previstos legalmente.
5. No presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate.

6. Obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar.
7. Acceder a los archivos y registros de la Administración Pública en los términos previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley.
8. Ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades, funcionarios y funcionarias, los cuales están obligados a facilitar a los particulares el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
9. Ejercer, a su elección y sin que fuere obligatorio el agotamiento de la vía administrativa, los recursos administrativos o judiciales que fueren procedentes para la defensa de sus derechos e intereses frente a las actuaciones u omisiones de la Administración Pública, de conformidad con la ley.
10. Los demás que establezcan la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley. (p.4).

Por su parte la Constitución consagra en su artículo 26 que “Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente” (p.33). El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

Deberes del Contribuyente

Según el artículo 23 del Código Orgánico Tributario (2001), “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por en el Código y demás normas de carácter tributario” (p.10).

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

- a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
- b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.
- c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo.
- d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
- e) Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.
4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Ilícitos Tributarios

Son los actos y acciones que van contra o atentan contra las normas tributarias.

El Código Orgánico Tributario (2001) define a los ilícitos tributarios como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias, clasificando los ilícitos tributarios en: ilícitos formales; ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; ilícitos materiales y ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Ilícitos Formales

Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias puestas a cargo del contribuyente o responsable, es decir, el incumplimiento de deberes formales relacionados a la determinación, fiscalización, verificación, tales como:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la misma.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales.
8. Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

Las sanciones aplicadas a este tipo de ilícitos con respecto a los numerales 1 y 4 serán sancionadas con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), la cual se incrementará en cincuenta unidades tributarias (50 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.). Los ilícitos descritos en los numerales 2 y 3 serán sancionados con multa de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 U.T.).

Las bases legales que sustentan el procedimiento de cierre de los establecimientos comerciales como sanción tributaria, están tipificadas en el artículo 102 del Código, y estos ilícitos están relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales

y contables. La obligatoriedad de llevar estos libros está establecida en el Reglamento de la Ley de Impuesto Al Valor Agregado RLIVA específicamente en los artículos 75, 76, 77 y 78, por lo que constituyen ilícitos:

- No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.
- Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.
- No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.
- No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los micros archivos.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), la cual se incrementará en cincuenta unidades tributarias (50 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de doscientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T.). Los contribuyentes que incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 serán sancionados con multa de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 U.T.).

En caso de impuestos indirectos, la comisión de los ilícitos tipificados en cualquiera de los numerales de este artículo, acarreará, además de la sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos. Si se trata de una empresa con una o más sucursales, la sanción abarcará la

clausura de las mismas, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito.

Lícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas

Estos ilícitos son los siguientes:

1. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional.
2. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial.
3. Exender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.
4. Comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.
5. Producir, comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la Administración Tributaria.
6. Efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas.
7. Circular, comercializar, distribuir o expender de especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquéllas de procedencia ilegal o estén adulteradas.
8. Comercializar o expender de especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la Ley, o que estén amparadas en guías o documentos falsos o alterados.

9. Circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, cápsulas, bandas u otros aditamentos o éstos sean falsos o hubiesen sido alterados en cualquier forma, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria.
10. Exender especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su comercialización o expendio.
11. Vender especies fiscales sin valor facial.
12. Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

Ilícitos Materiales

Son aquéllos que se originan por incumplimiento de los deberes formales que se refieren al pago de la obligación tributaria, estos son:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad

Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus

representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Procedimientos de carácter tributario

Procedimiento de verificación

Este procedimiento se encuentra contenido en el Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 172, el cual señala lo siguiente:

La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar

Dicha verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción, podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable. En este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. Dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica.

Sin embargo, llama la atención el hecho de que en este capítulo III, de los procedimientos, específicamente la sección quinta del procedimiento de verificación,

que en ninguno de los cinco artículos que componen dicha sección regulen algún procedimiento, sino se nombran un conjunto de actos tramitados según un orden y una forma de proceder fijada en la ley, en el caso del procedimiento administrativo, con el objeto de ejercer una determinada potestad administrativa, por lo tanto se observa como este procedimiento no es el más idóneo para representar la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, en vista de la carencia total de pasos procedimentales que caracterizan a la verificación, por el contrario, vulneran los más elementales principios propios del procedimiento penal tributario, como son, el de eficacia administrativa, racionalidad administrativa, organización administrativa, seguridad jurídica, participación en el procedimiento y objetividad de la Administración.

Procedimiento de Fiscalización y Determinación

El Código Orgánico Tributario (2001), le otorga facultades a la Administración Tributaria de fiscalización y determinación para comprobar todo lo señalado por el sujeto pasivo en su declaración.

Según Olivieri, M (2006) la Fiscalización Tributaria es un acto administrativo emanado del organismo competente para controlar y realizar la determinación tributaria, con el objeto de comprobar el exacto y correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo. Toda declaración hecha por el sujeto pasivo ante la Administración Tributaria está protegido por el principio de buena fe, tal como lo señala el artículo 9 del Decreto con Rango de Fuerza de Ley Sobre Simplificación de Trámites Administrativos el cual establece que

De acuerdo con la presunción de buena fe, los trámites administrativos deben mejorarse o rediseñarse para lograr el objetivo propuesto en la generalidad de los casos y no para cubrir

las posibles excepciones al comportamiento normal del ciudadano. En consecuencia, en todas las actuaciones que se realicen ante la Administración Pública, se debe tener como cierta la declaración del administrado, salvo prueba en contrario

Esto implica que toda declaración realizada por el sujeto pasivo estará amparada en el principio de buena fe, hasta tanto se demuestre lo contrario, es decir, hasta tanto la Administración Tributaria por medio de una fiscalización, encuentre que el contribuyente tiene inconsistencias u omisiones en sus actuaciones, o que éstas estén fuera de las normas legales y reglamentarias.

El procedimiento de fiscalización está contenido en el Código Orgánico Tributario (2001) en sus artículos 177 al 193, el cual se realiza de la siguiente manera:

- a) Se inicia con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.
- b) Seguidamente se abrirá un expediente en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria. En dicho expediente se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre cumplimientos o incumplimientos de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado.
- c) Una vez concluida la fiscalización, se levantará un Acta de Reparo, la cual contendrá, además de la identificación del contribuyente, los tributos, períodos fiscales y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible; los hechos u omisiones

constatadas y métodos aplicados en la fiscalización; y cualquier otro elemento que presupongan la existencia de ilícitos. Es precisamente, con la culminación de la fiscalización, que se cumple la actividad a la que está obligada la administración, esto es, a demostrar que un determinado contribuyente incumplió con sus deberes tributarios, y por ello debe ser sancionado, es decir, se le da plena eficacia al principio de inocencia, y es por ello, que se invierte la carga probatoria ahora en cabeza del administrado, todo esto se deriva, del artículo 184 del Código Orgánico Tributario, al señalar que el acta el Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

Lo anterior significa que las actas fiscales gozan de una presunción de legitimidad y veracidad, siendo una carga del administrado que pretenda desestimar su contenido, producir la prueba en contrario. En el Acta de Reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

d) De lo contrario si la fiscalización muestra la correcta situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará, de acuerdo artículo 187 ejusdem, un Acta de Conformidad. Esa acta es vinculante para la Administración, quien no puede revisar de nuevo lo que ya revisó, a menos que se trate de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización, o cuando se trate de hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado hubieren producido un resultado distinto.

e) El contribuyente o responsable tiene la posibilidad de acogerse según el artículo 186 ejusdem, al reparo, para lo cual dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acta, debe presentar las declaraciones omitidas o rectificar las presentadas y pagar la

diferencia de impuesto resultante y los intereses moratorios. En este supuesto y de acuerdo con lo que indica el artículo 111, párrafo segundo del COT, el sujeto fiscalizado tiene derecho a que se le imponga una sanción reducida, equivalente al 10% del tributo omitido, en vez de la del 112,5% del tributo omitido que es la normalmente aplicable. Sin embargo y según el citado artículo, también tiene la posibilidad de acogerse parcialmente a el reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el párrafo segundo del artículo 111 del Código, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario, sobre la parte no aceptada, teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. El Sumario culminará con una resolución en la que se determinará si procediere o no la obligación tributaria, se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa, se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda y se intimarán los pagos que fueren procedentes.

Procedimiento de Repetición de Pago

El Código Orgánico Tributario (2001), expresa en los artículos 194 al 199 el procedimiento de repetición de pago, el cual podrá ser llevado a cabo por los contribuyentes o responsables quienes deseen solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.

La reclamación se interpondrá por ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria o a través de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria respectiva, y la decisión corresponderá a la máxima autoridad jerárquica. La atribución podrá ser delegada en la unidad o unidades específicas bajo su dependencia. Para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta.

La máxima autoridad jerárquica o la autoridad a quien corresponda resolver, deberá decidir sobre la reclamación dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses, contados a partir de la fecha en que haya sido recibido. Si la reclamación no es resuelta en el mencionado plazo, el contribuyente o responsable podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación es equivalente a denegatoria de la misma.

Regirá en materia de pruebas y del lapso respectivo lo dispuesto en el mismo Código Orgánico Tributario (2001), si la decisión es favorable, el contribuyente podrá optar por compensar o ceder lo pagado indebidamente; vencido el lapso previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante quedará facultado para interponer recurso contencioso tributario.

El recurso contencioso tributario podrá interponerse en cualquier tiempo siempre que no se haya cumplido la prescripción. La reclamación administrativa interrumpe la prescripción, la cual se mantendrá en suspenso durante el lapso establecido en el artículo 197 ejusdem.

Procedimiento de Recuperación de Tributos

La recuperación de tributos se regirá por el procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario, salvo que las leyes y demás disposiciones de carácter tributario establezcan un procedimiento especial para ello.

El procedimiento se iniciará a instancia de la parte interesada, mediante solicitud escrita, la cual contendrá como mínimo los siguientes requisitos:

1. El organismo al cual está dirigido.
2. La identificación del interesado y en su caso, de la persona que actúe como su representante.
3. La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes.
4. Los hechos, razones y pedimentos correspondientes, expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud.
5. Referencia a los anexos que lo acompañan si tal es el caso.
6. Cualesquiera otras circunstancias o requisitos que exijan las normas especiales tributarias.
7. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del interesado.

Quando en la solicitud dirigida a la Administración Tributaria faltare cualquiera de los requisitos exigidos en las leyes y demás disposiciones, el procedimiento tributario se paralizará y la autoridad que hubiere de iniciar las actuaciones lo notificará al interesado, comunicándole las omisiones o faltas observadas, a fin de que en plazo de diez (10) días hábiles proceda a subsanarlos.

Si el interesado presentare oportunamente el escrito o solicitud con las correcciones exigidas, y éste fuere objetado por la Administración Tributaria, debido a nuevos errores u omisiones, el solicitante podrá ejercer las acciones y recursos respectivos o bien corregir nuevamente sus documentos conforme a las indicaciones de la autoridad. El procedimiento tributario se reanudará cuando el interesado hubiere cumplido la totalidad de los requisitos exigidos para la tramitación de su petición o solicitud.

Si el procedimiento tributario iniciado a instancia de un particular se paraliza por el lapso de treinta (30) días continuos por causa imputable al interesado, la Administración Tributaria ordenará inmediatamente el archivo del expediente, mediante auto motivado firmado por el funcionario encargado de la tramitación del asunto.

Ordenado el archivo del expediente, el interesado podrá comenzar de nuevo la tramitación de su asunto conforme a las normas establecidas en el Código. Iniciado el procedimiento se abrirá expediente en el cual se recogerán los recaudos y documentos necesarios para su tramitación.

La Administración Tributaria comprobará los supuestos de procedencia de la recuperación solicitada, con fundamento en los datos contenidos en el expediente, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar la información que posea en sus sistemas o que obtenga de terceros o realizar cruces con proveedores de bienes y servicios, para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por el contribuyente.

La comprobación de la procedencia de los supuestos de la recuperación solicitada podrá excluir el rechazo de los créditos fiscales objeto de recuperación.

Si durante el procedimiento la Administración Tributaria, basándose en indicios ciertos, detectare incumplimientos que imposibiliten la continuación y finalización del presente procedimiento de recuperación, podrá suspenderlo hasta por un plazo máximo de noventa (90) días debiendo iniciar de inmediato el correspondiente procedimiento de fiscalización de acuerdo a lo previsto en el Código. Esta fiscalización estará circunscrita a los períodos y tributos objeto de recuperación.

La suspensión se acordará por acto motivado que deberá ser notificado al interesado, en tales casos, la decisión prevista en el artículo 206 del Código deberá fundamentarse en los resultados del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. En estos casos no se abrirá el Sumario Administrativo al que se refiere el artículo 188 ejusdem.

La decisión que acuerde o niegue la recuperación será dictada dentro de un lapso no superior a sesenta (60) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la aceptación de la solicitud, o de la notificación del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. Contra la decisión podrá interponerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código. La decisión que acuerde o niegue la recuperación no limita la facultades de fiscalización y determinación previstas. Las cantidades objeto de recuperación podrán ser entregadas a través de certificados especiales físicos o electrónicos.

En el caso que la Administración Tributaria determinase con posterioridad la improcedencia total o parcial de la recuperación acordada, solicitará de inmediato la restitución de las cantidades indebidamente pagadas con inclusión de los intereses que se hubieren generado desde su indebido otorgamiento hasta su restitución definitiva, los cuales serán equivalentes a 1.3 veces la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes, y sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en el Código.

El Recurso de Revisión

Según el Código de Procedimiento Civil (1990), el recurso de revisión procederá contra los actos administrativos firmes, el mismo deberá interponerse por ante la oficina de donde se emanó. En concordancia con ello, el Código Orgánico Tributario (2001), establece que la Administración Tributaria podrá convalidar en cualquier momento los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.

Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular podrán ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior

jerárquico; sin embargo, la Administración Tributaria no podrá revocar por razones de mérito u oportunidad, actos administrativos que determinen tributos y apliquen sanciones.

Procedencia del Recurso de Revisión

Según lo establecido en el artículo 239 del Código Orgánico Tributario (2001), y en concordancia con el artículo 97 del Código de Procedimiento Civil (1990), la Administración Tributaria podrá en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, reconocer la nulidad absoluta de los actos dictados por ella en los siguientes casos:

1. Cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época de la tramitación del expediente.
2. Cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva, documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme.
3. Cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme.

Lapso para interponer el Recurso de Revisión

El recurso procederá dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la sentencia a que se refieren los numerales 2 y 3, o de haberse tenido noticia de la existencia de las pruebas a que se refiere el numeral 1 anteriormente descrito.

Decisión del Recurso de Revisión

La decisión del recurso jerárquico, corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegarla en la unidad o unidades, bajo su dependencia. El lapso para decidir será dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de su presentación.

El Recurso Jerárquico

El ordenamiento jurídico venezolano pone a disposición del contribuyente, responsable o tercero, una serie de leyes y normas, que permitan impugnar actos emanados de la Administración Tributaria para que esta rectifique su proceder, a través de los denominados Recursos Administrativos, los cuales son la garantía del particular para una efectiva protección de su situación jurídica.

Moya, E. (2006), define el Recurso Jerárquico como un acto que se aparta de lo establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en cuanto al agotamiento de la vía administrativa, emanado de la Administración Tributaria, que es obligatorio en todo acto administrativo que se desee impugnar.

El Código Orgánico Tributario 2001, contempla en su articulado la posibilidad que tienen los contribuyentes, representantes o responsables para que defiendan sus derechos subjetivos e intereses legítimos frente a cualquier acto, omisión o vía de hecho de la Administración Tributaria Nacional, que puede suponer lesión o quebranto de tales derechos e intereses.

Ante tal situación, Moya, E. (2006) coincide con que “La Jurisprudencia ha definido, el interés legítimo, en primer lugar, como aquel que no es contrario a derecho y, en segundo lugar, el que deriva de una especial situación de hecho en la que se encuentra el administrado frente al acto que lo haga objeto de sus efectos. (Corte Primera en lo Contenciosos Administrativo. 13 de octubre de 1988)”.

Por consiguiente, este recurso procede contra los actos administrativos de efectos particulares, que determinan tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquiera de sus formas los derechos de los administrados. Solo podrá ser ejercido por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante escrito razonado en el cual se expongan los fundamentos de hecho y de derecho. Deberá acompañar el documento donde aparezca el acto recurrido, en su defecto, debe identificarlo suficientemente en el texto del escrito.

www.bdigital.ula.ve

Procedencia del Recurso Jerárquico

Partiendo de la definición de Recurso Jerárquico, contenida en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario (2001), se desprenden los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que originan la procedencia del recursos, en consecuencia, el recurso Jerárquico procede contra actos que:

- 1.- Determinen tributos. Ocurrido el hecho imponible, el contribuyente deberá dar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria para que ésta realice la determinación tributaria, y actúe de oficio ya sea sobre base cierta o sobre base presuntiva.
2. Apliquen sanciones. Según las disposiciones establecidas en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, las sanciones aplicables por la Administración Tributaria por incumplimiento de las obligaciones tributarias son: (a) Prisión; (b) Multa; (c)

Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo; (d) Clausura temporal del establecimiento, (e) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y; (f) Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

3. En cualquier forma afecte los derechos de los administrados. Los derechos de los administrados pueden ser afectados por la actuación de la Administración Tributaria, causando un grave perjuicio al interesado, que sea irreparable o de difícil reparación. El interesado que tenga interés legítimo, directo y personal debe demostrar que el accionar del ente administrativo ha lesionado sus derechos.

4. En los demás casos señalados expresamente en el Código o en las leyes.

Cuando se trate de la aplicación de Tratados para evitar la doble imposición, los interesados pueden ejercer los recursos administrativos y judiciales previstos en el Código y de manera optativa acogerse a los procedimientos amistosos establecidos en los referidos Tratados. La impugnación del acto administrativo también procede por ilegalidad, por inconstitucionalidad (desviación de poder y usurpación de funciones).

En virtud de la potestad de autotutela y garantía del interés público, la administración tributaria puede de oficio revisar y modificar sus propios actos, siempre que existan causas que los hagan anulables, que exista una nulidad relativa, ya que la nulidad absoluta debe ser solicitada a petición de parte por ante la jurisdicción contenciosa administrativa y no corren los lapsos para su impugnación.

Lapso para interponer el Recurso Jerárquico

El plazo para interponer este recurso es de veinticinco (25) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación del acto que se impugna, ante la oficina de la cual emanó el acto. Para intentar este recurso no es preciso pagar la diferencia de impuesto, ni los intereses, ni las multas liquidados por la Administración Tributaria.

La interposición del recurso jerárquico suspende de manera automática la ejecución del acto, de modo que mientras esté pendiente la decisión del mismo, la Administración Tributaria, no puede iniciar ninguna gestión de cobro ni extrajudicial ni judicial por la deuda liquidada en el reparo ni por sus accesorios.

Forma de interponer el Recurso Jerárquico

El recurso jerárquico se debe interponer por escrito, expresando claramente, las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta, con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. También deberá acompañar al escrito, el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el mismo deberá identificarse plenamente en el texto de dicho escrito. De igual manera, el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.

El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

El lapso para interponer el recurso será de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna. El mismo deberá ser interpuesto por ante la oficina de la cual emanó el acto, o a través de cualquiera de las oficinas administrativas y tributarias. Si no fuere la máxima autoridad jerárquica, podrá revocar el acto recurrido o modificarlo de oficio en caso de que compruebe errores en los cálculos y otros errores materiales, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes contados a partir de la interposición del recurso. La revocación total produce el término del procedimiento. En caso de modificación de oficio, el Recurso continuará su trámite por la parte no modificada.

La interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido. Queda a salvo la utilización de las medidas cautelares previstas en el Código Orgánico Tributario, estas son las relativas a las sanciones previstas en el Código o en leyes tributarias, relativas a la clausura de establecimiento, comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, y suspensión de expendio de especies fiscales y gravadas, por consiguiente la Administración Tributaria puede exigir el pago de la porción no objetada en cualquier momento.

Admisión del Recurso Jerárquico

La Administración Tributaria admitirá el recurso jerárquico dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo. En los casos que la oficina de la Administración Tributaria que deba decidir el recurso, sea distinta de aquella de la cual emanó el acto, el lapso establecido en este artículo se contará a partir del día siguiente de la recepción del mismo.

Efectos no suspensivos del Recurso Jerárquico

El Recurso Jerárquico no procede en contra de:

1. Los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación.
2. Los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales.
3. En los demás casos señalados expresamente en el Código Orgánico Tributario.

Causales de Inadmisibilidad del Recurso Jerárquico

Son causales de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico las siguientes:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente. Pueden interponer el Recurso Jerárquico, el responsable, el contribuyente, sus herederos o causahabientes y cualquier persona que tenga interés aunque este interés sea indirecto pero legítimo.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso. Es necesario para interposición que la acción administrativa no haya prescrito. Los plazos para interponer, impugnar o ejercer el recurso son perentorios y se extinguen con el transcurso del tiempo. La caducidad se puede producir por la prescripción, por el vencimiento del plazo, por falta de uso, por desaparición del documento, entre otros.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. Falta de asistencia o representación de abogado. El recurrente puede interponer el recurso personalmente, asistido por un profesional especialista tributario, o en otro caso, otorgar documento poder a un abogado para que lo represente e interponga el recurso en su nombre y representación.

La resolución que declare la inadmisibilidad del Recurso Jerárquico será motivada y contra la misma podrá ejercerse el Recurso Contencioso Tributario previsto en el Código Orgánico Tributario, pues esto implica el fin de la vía administrativa y la única forma de apelar es en la vía jurisdiccional.

Importante de destacar en este punto, como lo son los causales de inadmisibilidad del Recurso jerárquico, es de traer a colación una sentencia del tribunal contencioso tributario de la región central de fecha 19 de Mayo de 2009, en donde se evidencia un error por parte del contribuyente el cual cito lo más importante de la sentencia “.....Debe en primer lugar el Juez decidir la admisibilidad o no del recurso jerárquico interpuesto.

Los artículos 250 y 243 del Código Orgánico Tributario establecen:

Artículo 250. Son causales de inadmisibilidad del recurso:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. Falta de asistencia o representación de abogado.
5. La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código. (Subrayado por el Juez).

Artículo 243: El recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. Asimismo deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, éste deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio. (Subrayado por el juez).

El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

De estas disposiciones legales se infiere, en primer lugar, que una de las causales de inadmisibilidad del recurso jerárquico es la falta de representación o asistencia de abogado del recurrente, establecida por el legislador.

Por otra parte el artículo 243 supra transcrito le otorga la posibilidad al recurrente de accionar en sede administrativa en asistencia de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria, en virtud dichas normas el recurrente tendrá la posibilidad de interponer el recurso jerárquico bien con la asistencia de abogado o con la representación de cualquier otro profesional afín al área tributaria, dentro de los cuales se encuentran los contadores públicos, administradores comerciales, economistas y licenciados en ciencias fiscales; se entiende que los licenciados en administración comercial entra en la categoría de los administradores vinculados a la materia tributaria.

Por otra parte, en el artículo 250 supra transcrito se observa que el legislador ha establecido varias causales de inadmisibilidad del recurso jerárquico siendo una de ellas la falta de asistencia de abogado, que ajustando esta norma al presente caso, se configura el presupuesto de hecho previsto por la ley, en virtud a que el recurrente no fue asistido por un abogado o profesional afín a la materia.

Por otro lado y sobre el mismo asunto, el oficio N° GJT/DSAND/1552, del 26 de abril de 2002, contentivo de las instrucciones y lineamientos para el conocimiento, sustanciación, tramitación y decisión del recurso jerárquico por las gerencias regionales de tributos internos, dictadas por la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT con fundamento en el artículo 4 de la Resolución N° 913 del 06 de febrero de 2002, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.398 del 06 de marzo de 2002, textualmente expresa:

Artículo 4. Los contribuyentes o responsables deberán estar asistidos o representados, únicamente por Abogados, Licenciados en Ciencias Fiscales, Economistas, Contadores Públicos y Licenciados en Administración.

En los casos de asistencia, el funcionario receptor verificará que el escrito recursorio este suscrito por el profesional que asiste. En los casos de representación, no se requerirá la presencia física del contribuyente, pero se deberá verificar que el escrito recursorio esté acompañado del instrumento poder otorgado según las formalidades legales, donde conste la representación

La Administración Tributaria concluyó que el escrito recursorio interpuesto en esa instancia no cumple con los supuestos establecidos de admisibilidad contenidos en el artículo 250, en concordancia con el artículo 243 del Código Orgánico Tributario, no al estar válidamente asistido por ningún profesional tal como lo exigen las normas, incurriendo en supuesto de inadmisibilidad del recurso.....”

“.....El representante judicial de la contribuyente señala que su representada si fue asistida por abogado, tal como se señala en la primer página del recurso jerárquico, en la cual figura la ciudadana Gabriela González Landaeta, titular de la cédula de identidad N° V- 7.130.855 Inpreabogado N° 74358. La abogada no firmó el escrito por error, lo cual no implica omisión de la asistencia exigida por el artículo 243 del Código Orgánico Tributario, equivocación que pudo haber sido subsanada por la Administración Tributaria, en aplicación a las reglas generales contempladas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cuyo artículo 1° sujeta a las normas de dicha ley a todos los órganos de la Administración Central. El artículo 50 de dicha Ley especifica que cuando faltare cualquiera de los requisitos exigidos en el artículo 49 (como la firma de los interesados), la Administración debe comunicarlo al interesado para que subsane el error en un plazo de quince (15) días. Alega igualmente la inobservancia de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos Título II Capítulo I Sección Primera, ya que no se le hizo ninguna

observación al momento de recibir la interposición del recurso. Considera este juzgador necesario advertir que el contenido de los artículos 148 y 154 del Código Orgánico Tributario de 2001, disponen lo siguiente: Artículo 148. Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines.

Artículo 154. Cuando en el escrito recibido por la Administración Tributaria faltare cualquiera de los requisitos exigidos en las leyes y demás disposiciones, el procedimiento tributario se paralizará, y la autoridad que hubiere de iniciar las actuaciones lo notificará al interesado, comunicándole las omisiones o faltas observadas, a fin de que en un plazo de diez (10) días hábiles proceda a subsanarlos. Si el interesado presentare oportunamente el escrito o solicitud con las correcciones exigidas, y éste fuere objetado por la Administración Tributaria, debido a nuevos errores u omisiones, el solicitante podrá ejercer las acciones y recursos respectivos, o bien corregir nuevamente sus documentos conforme a las indicaciones de la autoridad. El procedimiento tributario se reanudará cuando el interesado hubiere cumplido la totalidad de los requisitos exigidos para la tramitación de su petición o solicitud.....”

Ahora bien en este caso, es jurisprudencia continua y pacífica de la Sala Político Administrativa que el procedimiento administrativo en general consta de dos fases, a saber: el procedimiento constitutivo o de primer grado, concluido el cual, la Administración manifiesta su voluntad a través de un acto administrativo y el procedimiento impugnatorio o de segundo grado, que tiene por norte precisamente atacar el acto administrativo por considerar que afecta la esfera de derechos del

interesado, mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la Ley.

En el ámbito del derecho tributario, el contribuyente cuenta, para recurrir en sede administrativa, con el recurso jerárquico, el cual podrá ejercer de manera facultativa, esto es, su interposición no se considera un presupuesto necesario para acceder a la vía jurisdiccional, razón por la cual puede acudir directamente a los órganos que conforman la jurisdicción contencioso tributaria a los fines de impugnar el acto administrativo definitivo de contenido tributario, sin haber agotado antes la vía administrativa. Sin embargo, conviene resaltar que una vez se opta por dicha vía, el recurrente debe esperar a que se produzca la decisión del recurso jerárquico o en su defecto, esperar a que transcurra íntegramente el lapso legal que tiene la Administración para hacerlo, a los fines de que opere la figura del silencio administrativo negativo y en consecuencia, quede abierta la jurisdicción contenciosa tributaria, a tenor de lo pautado en los artículos 255 y 259 del vigente Código Orgánico Tributario.

El contenido de los artículos 49 y 50 de la ley Orgánica de Procedimientos Administrativos están en concordancia con lo dispuesto en el artículo 154 del Código Orgánico Tributario con excepción del lapso para subsanar las omisiones o faltas observadas que el Código reduce a 10 días hábiles, sin embargo ambos están referidos exclusivamente a las solicitudes que se formulen a la Administración Tributaria fuera del procedimiento impugnatorio del recurso jerárquico.

En el caso bajo análisis, en primer lugar considera conveniente el juez advertir que la recurrente no trajo a este procedimiento contencioso en ninguna de las oportunidades que tenía para hacerlo, constancia o documento para demostrar que efectivamente había sido asistida por la ciudadana abogada Gabriela González Landaeta, cédula de identidad N° 7.130.855 con la sola excepción de que aparece su nombre en el escrito recursorio. En segundo lugar, el hecho de la aplicación supletoria de la Ley Orgánica

de Procedimiento Administrativos contenida en el artículo 148 del LOPA en tanto exista un vacío del cuerpo normativo que rige los procedimientos en materia tributaria, a excepción de los casos en materia de aduana, serán aplicables en cuanto sea posible y estén previamente determinados en el Código Orgánico Tributario; en el presente caso, la Administración Tributaria en los casos de procedimiento impugnatorio o de segundo grado, es decir, los que tiene por finalidad atacar el acto administrativo por considerar que afecta la esfera de derechos subjetivos del interesado, mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la ley como lo fue el caso de autos, no le es aplicable el contenido del artículo 45 y siguientes de la LOPA por cuanto el Código Orgánico Tributario vigente prevé el lapso de diez (10) hábiles para subsanar las omisiones o faltas observadas que aun cuando el legislador previó este supuesto de hecho para encuadrar tal circunstancia ha debido la contribuyente probar que efectivamente la Administración Tributaria actuó despegada de la normativa legal y traer a los autos pruebas de que había sido asistida por dicho por dicha profesional. Tomando en cuenta la presunción de legalidad que se deriva de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DJT/ARJ/2007-000101-225 del 03 de diciembre que lo declaró inadmisile de conformidad con las causales establecidas en el artículo 250 del Código Orgánico Tributario vigente, resultan de obligatoria observancia y su verificación deviene inexorablemente en la declaratoria de inadmisibilidad del recurso jerárquico, motivo por el cual es imperioso para el tribunal concluir que se encuentra ajustado a derecho el acto administrativo impugnado y que declaró la inadmisibilidad del recurso jerárquico.

Decisión del Recurso Jerárquico

La decisión del recurso jerárquico, corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegarla en la unidad o unidades, bajo su dependencia. El lapso para decidir es de sesenta (60) días continuos, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Si la causa no se hubiere abierto a

prueba, el lapso previsto para la prueba se contará a partir del día siguiente de aquél en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas.

El recurso deberá decidirse mediante resolución motivada, debiendo, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva. Cumplido el término fijado sin que hubiere decisión, el Recurso se entenderá denegado, quedando abierto la jurisdicción contenciosa tributaria.

Cumplido el lapso para decidir sin que la Administración hubiere emitido la Resolución y si el recurrente ejerció subsidiariamente recurso contencioso tributario, la Administración Tributaria deberá enviar el recurso al tribunal competente, sin perjuicio de las sanciones en que haya incurrido el funcionario por la omisión sin causa justificada.

La Administración Tributaria se abstendrá de emitir resolución denegatoria del recurso jerárquico, cuando vencido el lapso, no hubiere pronunciamiento por parte de ella y el contribuyente hubiere intentado el recurso contencioso tributario en virtud del silencio administrativo.

Bases Legales

Constitución de la República Bolivariana Venezuela (1999)

Los derechos y garantías consagrados constitucionalmente y la organización jurídica de la sociedad van a definir los caracteres del sistema jurídico a ser implantado por el Estado, de allí la trascendencia de esos derechos y garantías, los cuales conforman los principios supremos que limitan la actuación del Estado.

Esos límites en un sistema tributario tienen por objeto regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, a través de la determinación de los derechos y garantías, acciones, instituciones administrativas y jurisdiccionales en función de los fines del

Estado y del propio sistema tributario, cuya actuación armónica y sincronizada infunde mayor estabilidad, fijeza y plasma positivamente un ideal de justicia que se ajusta a los requerimientos de la sociedad y al momento histórico que se vive.

Todo sistema tributario consagrado en una ley fundamental debe estar orientado por principios constitucionales cuyo propósito es asegurar su vigencia y evitar reformas motivadas en intereses puramente fiscales.

La Carta Magna de la República establece en su Capítulo III, los Derechos Civiles de los ciudadanos dentro de los cuales se encuentra el derecho al debido proceso. Expresa el artículo 49 que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y en consecuencia la defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso.

El principio de generalidad se encuentra tipificado en el Capítulo X De los Deberes, el artículo 133 que establece la obligación de toda persona a contribuir con las cargas públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidos en ley.

El contenido relacionado con el Régimen Fiscal y Monetario se encuentra en el Capítulo II Sección Segunda: Del Sistema Tributario, en el artículo 316 que establece que el sistema tributario debe ser justo según la capacidad de contribución de los individuos atendiendo al principio de progresividad.

A lo largo de la investigación, la carta fundamental de nuestro país, nos da las bases legales en todo lo referente a los principios fundamentales y garantías con que cuenta toda persona y en nuestro campo de investigación el contribuyente.

Código Orgánico Tributario

Por su parte el Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 1 establece que las disposiciones que rigen el COT son aplicables a tributos nacionales y las relaciones emanadas de ellos, por lo tanto contempla dentro de sus disposiciones todo lo

relacionado con los recursos de que se vale un contribuyente a la hora de que sienta que sus derechos han sido violados.

En la investigación, el investigador utiliza como fuente principal y objeto de soporte y de análisis el COT, pues describe y proporciona los medios de defensa que tiene el contribuyente frente a la administración tributaria y que en la práctica ve el investigador, son utilizados de forma incorrecta.

Ley Orgánica de procedimientos Administrativos

Abordará el investigador por analogía el estudio de esta ley de contenido administrativo, en lo que respecta a los recursos administrativos, referente a los requisitos de admisibilidad, inadmisibilidad.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología de una investigación está constituida por todas aquellas técnicas y procedimientos que se utilizan para llevarla a cabo. El fin esencial del marco metodológico es precisar, a través de un lenguaje claro y sencillo, los métodos, técnicas, estrategias, procedimientos e instrumentos utilizados por el investigador para lograr los objetivos.

Tipo de Investigación

Arias, F. (2006), señala que en un estudio pueden identificarse diversos tipos de investigación, existiendo muchos modelos y diversas clasificaciones, sin embargo independientemente de la clasificación utilizada “todos son tipos de investigación, y al no ser excluyentes, un estudio puede ubicarse en más de una clase”.

El tipo de investigación según lo afirma Pallela y Martins (2006) hace mención que: “El tipo de investigación se refiere a la clase de estudio que se va a realizar, orienta sobre la finalidad general del estudio y sobre la manera de recoger las informaciones o datos necesario”; por tanto, este estudio se realiza bajo una investigación de campo, tal y como lo indican los mismos autores cuando dicen que la investigación de campo consiste: “En la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar las variables, estudiando los fenómenos sociales en su ambiente natural”.

Por otro lado, el Manual de Trabajos de Grado de Especialización, Maestría y Doctorado de la Universidad Experimental Libertador (2010) explica que:

La investigación de campo comprende el análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes; explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques de investigación conocidos o en desarrollo.

Para ello se recolectará la información de forma directa de la población en estudio, de esta forma la información será obtenida al consultar a contribuyentes especiales de la parroquia el Sagrario del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Según el nivel de conocimiento a obtener con la investigación, es conveniente señalar a Hernández R, (2003) que clasifican la investigación de acuerdo al conocimiento como:

Exploratoria, Descriptiva y Explicativa”. En este sentido, los autores explican que: “con frecuencia el propósito del investigador consiste en describir situaciones, eventos y hechos. Esto es, decir como es y cómo se manifiesta determinado fenómeno. Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a análisis. Miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar.

En este sentido, Arias, F. (1997) señala que la investigación descriptiva: “consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento”. Basándonos en lo anterior, esta investigación es descriptiva, debido a, que se describen los recursos, deberes y

derechos del contribuyentes contenidos en las normas legales tributarias de Venezuela; y de tipo documental, ya que es la estrategia metodológica que permite afinar la tarea de escoger y analizar los datos o elementos acerca del problema planteado.

Diseño de la investigación

Arias (2006), señala que en un estudio pueden identificarse diversos tipos de investigación, existiendo muchos modelos y diversas clasificaciones, sin embargo independientemente de la clasificación utilizada “todos son tipos de investigación, y al no ser excluyentes, un estudio puede ubicarse en más de una clase”.

- De acuerdo al nivel de investigación, es decir, el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio, la investigación se enmarcó en una investigación de tipo analítico. Hurtado (1998) la define:

La investigación analítica tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo en término de aspectos menos evidentes. La investigación analítica incluye tanto el análisis como la síntesis. Analizar significa desintegrar o descomponer una totalidad en todas sus partes. Síntesis significa reunir varias cosas de modo que conformen una totalidad coherente, dentro de una comprensión más amplia que la que se tenía al comienzo.

La investigación analítica tiene como propósito desglosar cada elemento para determinar los errores de aplicación de lo medio de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria, mediante un enfoque cuantitativo.

- Según la naturaleza de la investigación, fue orientada a una investigación documental, la cual permitió el acceso a datos que ya han sido recolectados en otras investigaciones (información bibliográfica, documentos escritos, referencias electrónicas,

informaciones hemerográficas, sentencias etc.), que posibilitan alcanzar los objetivos planteados.

Arias (2006) considera que una investigación documental es "aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos". En este sentido, la información utilizada derivó de fuentes primarias, a través de la aplicación de guías de entrevista y de fuentes secundarias, a través de la revisión de datos contenidos en libros, leyes con carácter tributario, decretos, providencias, sentencias, tesis de grado y todo aquel material bibliográfico analizado que se encuentra relacionado con el tema en estudio.

- De acuerdo al marco donde se desarrolló la investigación y en relación al problema a estudiar y objetivos planteados, se definió como una investigación de campo.

Según la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005), la investigación de campo, es aquella que se refiere a:

Análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques conocidos o en desarrollo.

En este orden de ideas, se puede señalar lo expuesto por Arias (2006), "la investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios)". Por lo tanto este estudio se enmarcó en una investigación de campo, debido a que los datos fueron extraídos en forma directa de la realidad y por el propio investigador, utilizando instrumentos para recolectar la información.

Población y Muestra

La población como nos enuncia Fidias G. (2006) “es un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación.” Esta queda delimitada por el problema y por los objetivos del estudio.

Por esta razón la población se encuentra enmarcada a los contribuyentes especiales de la Parroquia el Sagrario del Municipio Libertador del Estado Mérida, siendo este último municipio, en el cual cuenta con un total de 1.324 contribuyentes especiales, datos suministrados por el Sistema Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT) en este mismo Año 2015.

En la muestra intencional se eligen una serie de criterios que se consideran necesarios o muy convenientes para tener una unidad de análisis con las mayores ventajas para los fines que persigue la investigación. Por ello, se suele eliminar los casos atípicos o muy peculiares, y calibrar muy bien la influencia de todo lo que tiene carácter excepcional; sin embargo, se procura que la muestra represente lo mejor posible los subgrupos naturales y que se complementen y equilibren recíprocamente. Es decir, usando palabras de Martínez (2000)

Se trata de buscar una muestra que sea comprensiva y que, a su vez, tenga en cuenta los casos negativos o desviantes, pero haciendo énfasis en los caso más representativos y paradigmáticos y explotando a los informantes claves (personas con conocimientos especiales, estatus y buena capacidad de información). Martínez (2000).

La cantidad de contribuyentes especiales de la Parroquia el Sagrario del Municipio Libertador del Estado Mérida, son de 25, de los cuales se toma toda la población y se define una muestra integrada del total de los contribuyentes especiales para dar respuesta al planteamiento del problema de la investigación.

Validez y Confiabilidad

Para Múnich y Ángeles (1998) toda investigación debe cumplir con dos reglas básicas para que la información obtenida sea válida y los datos recolectados puedan ser comparados, estas reglas son: validez y confiabilidad.

Según Hernández y otros (2006) la validez “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que se pretende medir”; es decir, que se pueda obtener lo que el investigador busca, y sólo se toca lo que se quiere medir.

Con la finalidad cumplir con lo anteriormente descrito se aplicará la técnica de validación por razón del juicio de expertos, la cual se efectuará, mediante el juicio de tres (3) expertos: en el área de metodología, estadística y especialista técnico en el área jurídico contable, el cual observara que los instrumentos a ser utilizados estuvieran bajo los criterios de pertinencia con el contenido de los objetivos, para así darle confiabilidad al estudio. La revisión de los instrumentos por parte de los expertos conducirá a la realización de algunos ajustes, quedando de esta manera validados.

www.bdigital.ula.ve

Procedimiento de Recolección de Datos

Las técnicas de recolección de información pueden considerarse como la forma o procedimiento que utiliza el investigador para recolectar la información necesaria en el diseño de la investigación, entre las que se pueden mencionar: la observación en sus distintas modalidades, la entrevista, el análisis documental, entre otras.

Por consiguiente se desarrollo un esquema de como abordar el Planteamiento del Problema y darle solución al mismo, el esquema se encuentra dividido en tres etapas a seguir y a que a continuación pasa el investigador a explicar:

Para lograr los objetivos de la investigación se cubrieron las siguientes fases:

1. Se procedió primeramente a la revisión teórica que define la problemática existente, para iniciar el proyecto de investigación, el cual incluyó el planteamiento y formulación del problema, así como los objetivos de la investigación, la justificación, alcance,

delimitación, establecimiento del marco teórico y la construcción de la matriz de análisis.

2. Seguido, se procedió a visitar bibliotecas y centros de información para revisar la bibliografía existente en el área, con la finalidad de obtener los antecedentes de la investigación.

3. Luego se procedió con la elaboración del marco metodológico, que incluyó el tipo y diseño de la investigación, la técnica e instrumentos de recolección de datos, y las técnicas de análisis.

4. Se aplicó un instrumento de recolección de datos para poder conocer las razones legales en la cual deba basarse de fondo y de forma, el Planteamiento Jurídico de defensa de los contribuyentes especiales con el objeto de conseguir la reparación de los derechos e intereses afectados por parte de la Administración Tributaria, y así conocer también los errores cometidos por los mismos y que sean extensivos a otros contribuyentes y describirlos.

6. Seguidamente, empezaron a analizar e interpretar los resultados, para lo cual el investigador siguió el esquema presentado en la matriz de análisis, para de esta manera cubrir todos los objetivos propuestos en el estudio.

7. Posteriormente se realizaron las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Sistema de variables

Un sistema de variables, consiste en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional y en función de sus indicadores o unidades de medida. Por su parte Arias (2006) considera una variable como una característica o cualidad, magnitud o cantidad que puede sufrir cambios y que es objeto de análisis, medición o control en una investigación”.

Hernández y otros (2006) consideran que “una variable es una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse”. En toda variable, el factor que asume esta condición debe ser determinado mediante la observación y estará en condiciones de medirse para enunciar que de una entidad de observaciones a otra el factor varia, y por lo tanto, cumple con sus características.

De acuerdo con Arias (2006), en el proceso de operacionalización de variables, se deben determinar los parámetros de medición, a partir de los cuales se establecerá la relación de las variables enunciadas. El sistema de variable del presente estudio se desarrollara mediante un cuadro, donde se especifican los indicadores y los instrumentos utilizados para efectuar la medición.

Sistema de variables (Operacionalización de las Variables)

Objetivos Específicos	Variable Nomina	Variable Real	Indicadores	Instrumento
Identificar los errores más comunes realizados por los contribuyentes especiales al momento de impugnar las sanciones tributarias.	Análisis de los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente especial frente a la administración tributaria	Recursos Administrativos Tributarios TSJ sentencias	Aplicación de los medios de defensa del contribuyente	Encuesta Estructurada Registro de observación documental
Determinar por qué los medios de defensa del contribuyente son aplicados de forma incorrecta.		Recursos Administrativos Tributarios TSJ sentencias	Aplicación de los medios de defensa del contribuyente	Encuesta Estructurada Registro de observación documental
Establecer los mecanismos para subsanar los errores por parte del contribuyente al momento de impugnar la sanción tributaria.		Guía de Entrevista Encuesta Estructurada	Aplicación de los medios de defensa del contribuyente	Registro de observación documental Encuesta Estructurada

Fuente: Medina Colmenares 2011

100

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez validado y aplicado el instrumento se procedió a la presentación, interpretación y análisis de los resultados obtenidos, a través de la aplicación de las técnicas descrita en la metodología de investigación para alcanzar los objetivos planteados.

La entrevista se constituyó en un proceso recopilador de opiniones de expertos o especialistas en materia tributaria. Se parte de los planteamientos obtenidos, buscando dirigir, guiar (sin proponer respuestas), las opiniones del entrevistado, hasta llegar a una respuesta para las variables estudiadas.

Los resultados se exponen a partir de los objetivos que conforman la elaboración guía del instrumento y su indicador. Se toman las opiniones generales de los especialistas y se formulan a partir de ellas y de los criterios teóricos presentados en este trabajo, las ideas generales y propuestas de trabajo soportes de la investigación.

- **Identificar los errores más comunes realizados por los contribuyentes al momento de impugnar las sanciones tributarias.**

Con respecto al primer objetivo de investigación, referido a identificar los errores más comunes realizados por los contribuyentes especiales al momento de impugnar las sanciones tributarias, se logró mediante la aplicación de la técnicas de observación directa de documentos y bibliografías, utilizando para ello el registro de observación documental, que permitió un análisis e interpretación de las fuentes documentales, los cuales se desarrollaron en el Marco Teórico que sustenta esta investigación, aunado a esta técnica, se hizo necesaria la aplicación de la técnica de entrevista, utilizando para ello la guía de entrevista.

En la legislación venezolana, el contribuyente dispone de un conjunto de normas que le permiten ejercer su defensa cuando sienta que le han lesionado sus intereses o violentado sus derechos. Éstas se encuentran consagradas en el numeral primero del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual establece:

La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa.

La norma fundamental y las demás leyes garantizan los derechos y demás medios de defensa con que cuenta el contribuyente, por lo general son utilizados en lo relativo a procedimientos administrativos de determinación, sancionatorios, de fiscalización y recaudación. Dentro de las manifestaciones del derecho a la defensa se encuentran: el derecho a ser oído, a conocer y hacer parte en el procedimiento, a tener acceso al expediente, a presentar pruebas, a que todos los actos administrativos sean motivados y a ser informado de los recursos.

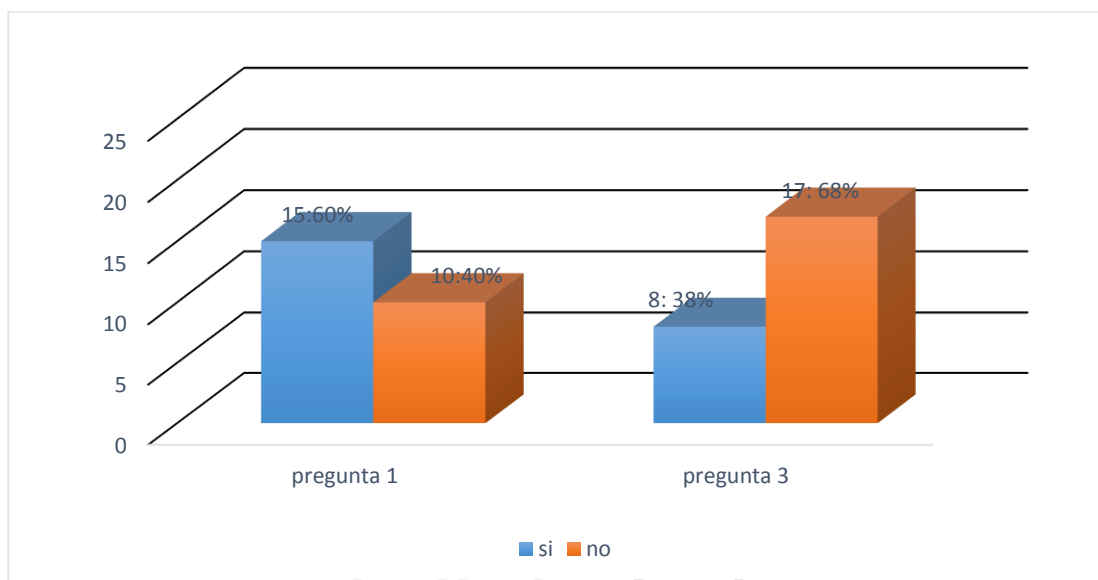
Sin embargo mucho de estos derechos y garantías sólo se quedan en la ley puestos que los mecanismos para acceder a ellos no son de fácil acceso, especialmente para pequeños y medianos contribuyentes.

En atención a lo antes expuesto, se presenta a continuación el cuadro resumen de la información obtenida de la aplicación de la guía de entrevista, se realiza la presentación de la información a través de gráficos y luego se finaliza con el análisis en el cual se agrupo en nueve gráficos y se recopiló la información para darle respuesta a cada objetivo específico.

Grupo 1 de respuestas de la guía estructurada

Grafico n° 1

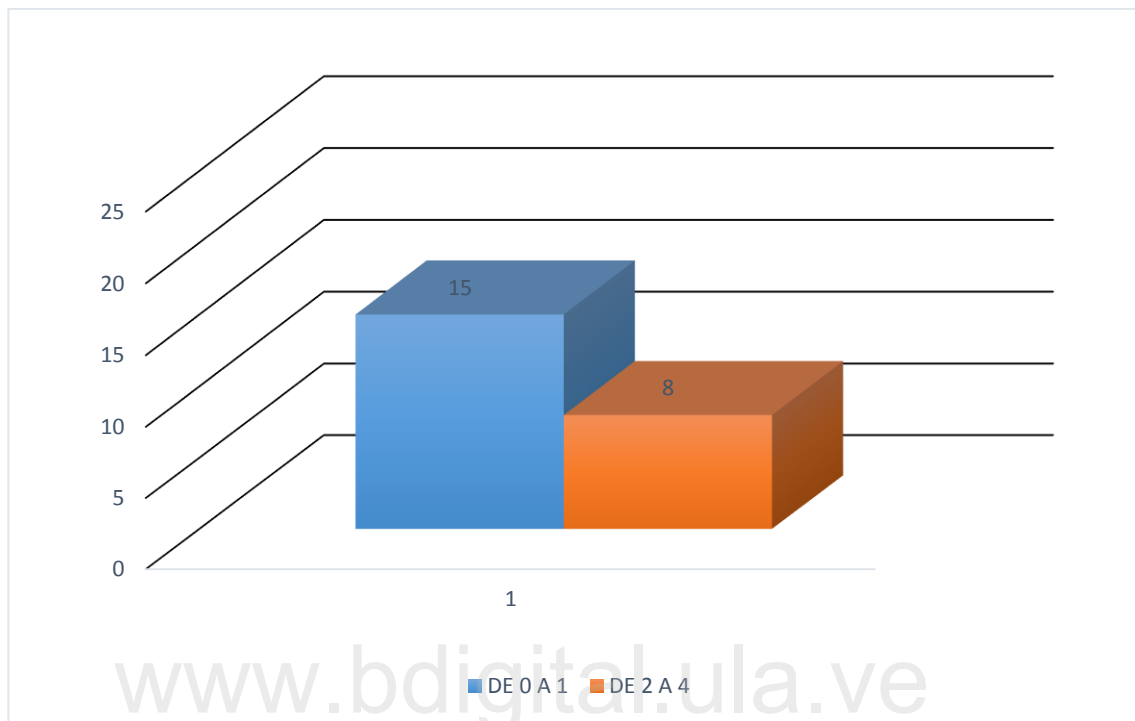
Correspondiente a la fiscalización, reparo y sanción de los contribuyentes.



Como se observa en la tabla anterior, para dar respuesta al ítems 1 y 3 de la guía de entrevista, correspondiente a: ítems 1 ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto fiscalización por parte del SENIAT? Y el ítems 2 ¿ha sido usted o su contribuyente objeto de reparo o sanción por parte del SENIAT?. Este grafico nos muestra que el 60% de los encuestados fueron objeto de fiscalización por parte del SENIAT, de los cuales 38% de los fiscalizados fueron sancionados.

Grafico n° 2

Correspondiente a las veces en que han sido sancionados por el SENIAT.



Pregunta n° 2

¿En cuántas ocasiones ha sido fiscalizado por funcionarios del seniat en el ultimo año?

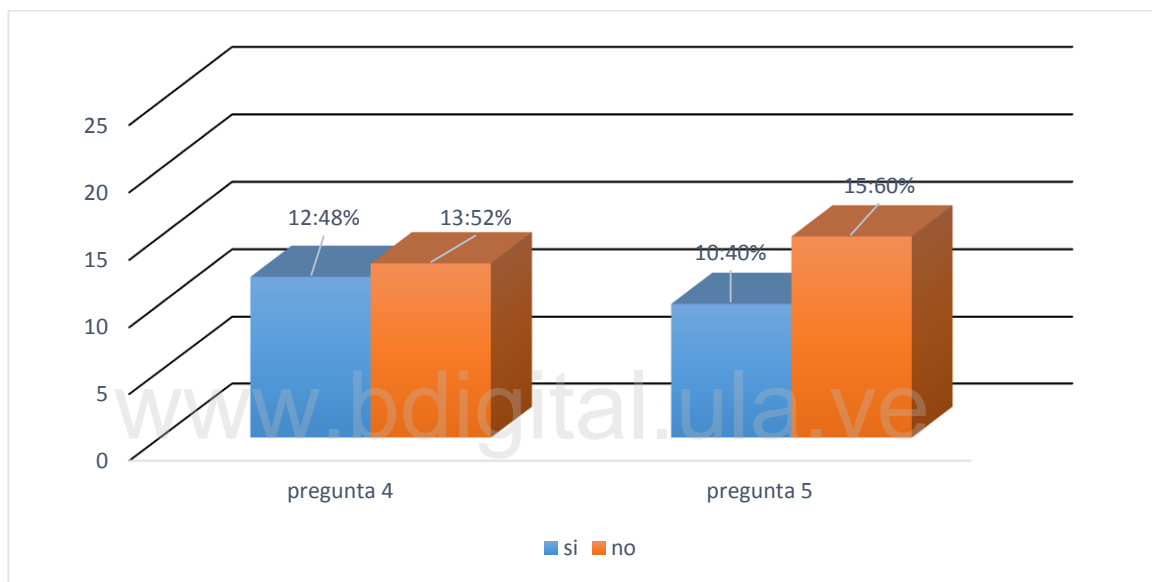
En este grafico nos muestra que del total de encuestados el 65% (15) fueron objeto de sanción por parte del seniat.

Ante tal respuesta en opinión de especialistas, el problema se presenta cuando la administración se vale de medios para cumplir con las metas recaudatorias, no suficientemente legales y constitucionales, uno de los medios que han podido presenciar todos los contribuyentes a lo largo de estos últimos años desde la implementación del plan evasión cero, los planes de seguridad agroalimentaria, precios justos, entre otros planes diseñados para proteger derechos fundamentales del

ciudadano en materia alimentaria, pero que detrás de esto han multado sancionado y con un propósito recaudador de impuesto, en estos últimos meses han valido de la coacción administrativa, la persuasión y la intimidación al contribuyente.

Grafico n°3

Correspondiente a grado de conocimiento sobre garantías, derechos y mecanismos de defensa del contribuyente



Pregunta n°4

¿Considera usted que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, están establecidos de forma clara y suficiente los derechos y garantías para la defensa y protección del contribuyente?

Pregunta n°5

¿Cree usted que el ordenamiento jurídico tributario venezolano, provee de mecanismos al contribuyente para hacer valer sus derechos frente a la Administración Tributaria?

En cuanto a la respuesta Del total de encuestados el 52% considero que la constitución de Venezuela no establece claramente los derechos y garantías para la defensa del contribuyente y el 60% opina que el ordenamiento jurídico no provee de mecanismos para hacer valer los derechos de los contribuyentes especiales, pues en opinión de los expertos, “no siempre lo que está en la ley se cumple”, pues el ordenamiento jurídico tributario venezolano provee al contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria de un conjunto de garantías y derechos, pero también el Estado a través de la Administración Tributaria se vale de las potestades especialmente en lo que a recaudación se refiere.

También, se consultó si cree que el ordenamiento jurídico tributario venezolano, provee de mecanismos que garantizan al contribuyente, hacer valer sus derechos frente a la Administración Tributaria, el 40% manifestó que si pero el 60% restante considera que no, pues los entrevistados opinan que en los procedimientos tributarios, la legislación venezolana no le brinda al contribuyente garantías como es en el caso de los procedimientos penales, pues para que el procedimiento se lleve a cabo hace falta la presencia de un fiscal del ministerio público, sobre todo se observa la indefensa del contribuyente, durante los proceso de fiscalización y verificación, aquí el mismo no tiene ninguna garantía, pues sería su palabra contra la del fiscal.

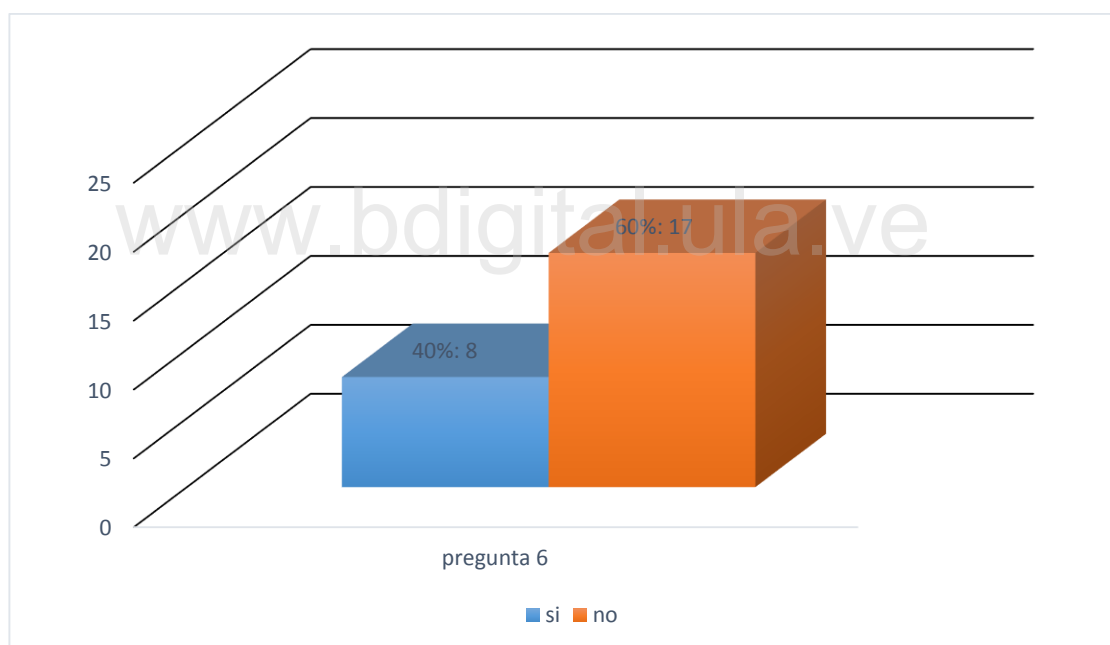
Los contribuyentes especiales consideran que en sí los medios de defensa comienzan una vez se ha levantado el acta fiscal, y estos están establecidos a través de la Constitución o del Código Orgánico Tributario. La Constitución establece el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y libre acceso a la justicia; y el Código Orgánico Tributario, por su parte, establece como defensa en sede administrativa, el recurso jerárquico, y en sede judicial, el recurso contencioso tributario, el amparo tributario, el amparo constitucional, la acción de daños y perjuicios y la acción de nulidad contra las leyes, reglamentos y otros actos administrativos.

Todo esto requiere tiempo y dinero; es decir, el contribuyente especial se ve afectado por el costo de la sanción y costos procesales, así como por los honorarios profesionales que tendrá que cancelar al experto en la materia. Aunado a esto, el COT, establece la

eliminación de los efectos suspensivos cuando se ejerce el recurso jerárquico, por lo que antes debe pagar las sanciones de carácter pecuniario objeto del recurso. Sumado a esto, si el contribuyente se encuentra con el silencio administrativo, e intenta la vía jurisdiccional, ve incrementado sus costos, por los intereses, costos del proceso, honorarios profesionales de abogados y de asesores, lo que en definitiva desestimula el ejercicio del recurso, si los montos incurridos no justifican el gasto.

Grafico N° 4

Correspondiente Opinión de los contribuyentes especiales, en relación al grado de conocimiento de los medios de defensa del contribuyente.



Pregunta N°6

¿Conoce usted los medios de defensa que tiene el contribuyente en la vía administrativa?

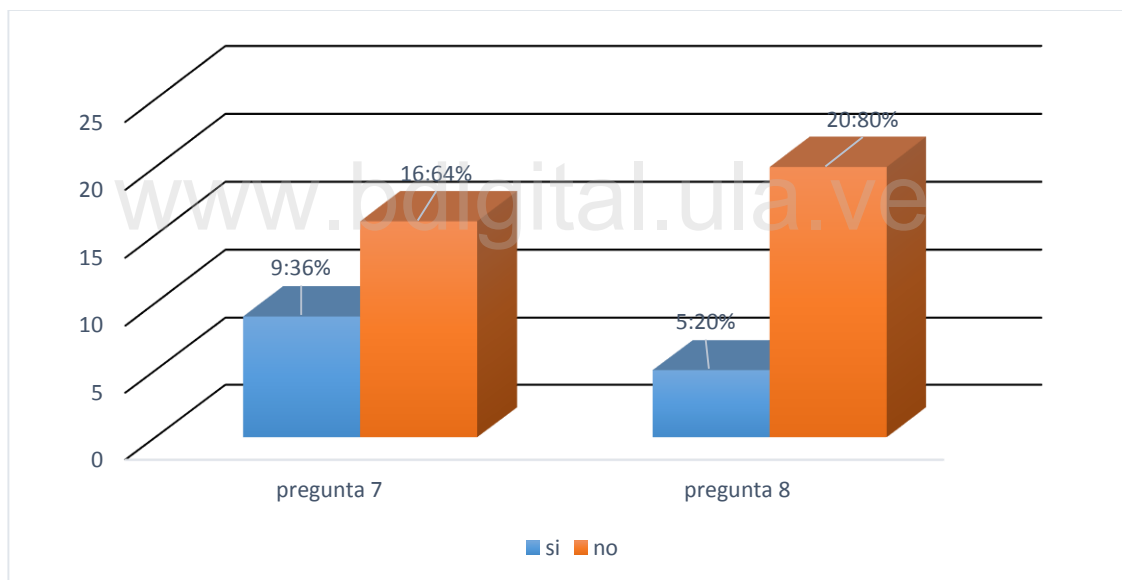
En cuanto a la pregunta del ítems 6, relacionada con el conocimiento de los medios de defensa que tiene el contribuyente, se observó que el 68% de los encuestados opino que no conocían los mecanismos de defensa para apelar las decisiones administrativas

del Sistema Nacional Integrado Aduanero y Tributario (SENIAT) por vía administrativa. En opinión del 40% de los contribuyentes especiales encuestados que conocen los medios esbozan que los mismos se encuentran consagrados en el Código Orgánico Tributario, en la vía administrativa es el recurso jerárquico, y en la vía judicial es el contencioso tributario, el amparo tributario, el amparo constitucional.

En la muestra se reflejó que el 64% desconoce la consulta tributaria y el 80% de los encuestados opino que desconoce los requisitos necesarios que debe cumplir la consulta tributaria. Tal como lo vemos reflejado en el gráfico n°5.

Gráfico n°5

Correspondiente al conocimiento de la consulta tributaria y sus requisitos



Pregunta N° 7

¿Conoce usted la consulta tributaria?

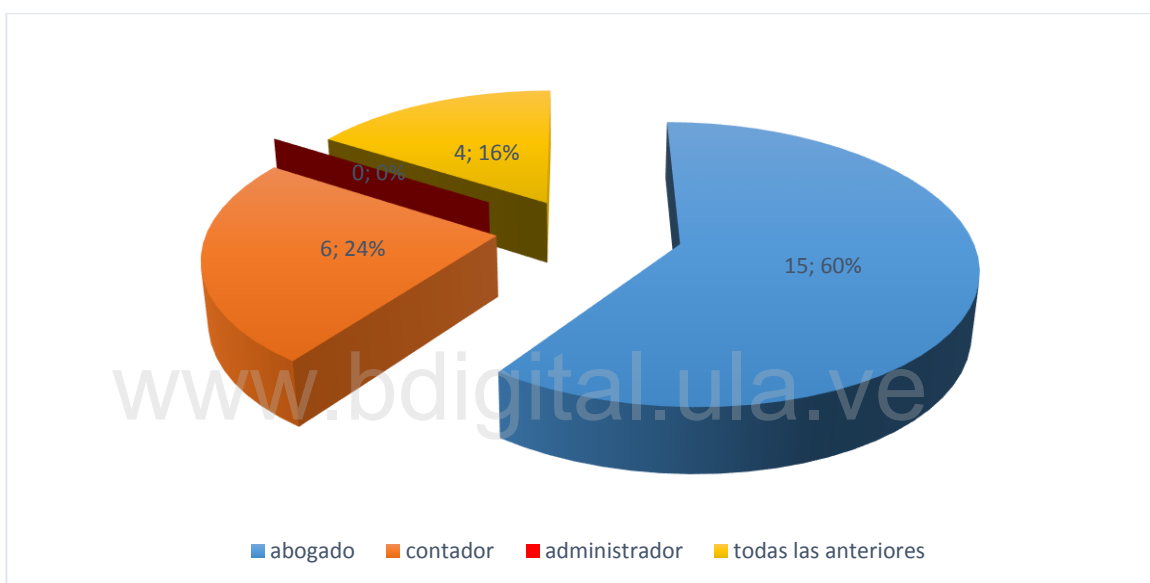
Pregunta N° 8

¿Conoce usted los requisitos de forma indispensables, que debe cumplir la consulta tributaria?

En la muestra se reflejó que el 64% desconoce la consulta tributaria y el 80% de los encuestados opino que desconoce los requisitos necesarios que debe cumplir la consulta tributaria.

Grafico n°6

Correspondiente a la profesión que está facultada para representar o asistir al contribuyente al intentar alguna acción jurídica de defensa contra la administración tributaria por el código orgánico tributario.



Pregunta n°9

¿Qué profesión en su consideración está facultada para representar o asistir al contribuyente al intentar alguna acción jurídica de defensa contra la administración tributaria por el Código Orgánico Tributario?

En este grafico nos muestra las profesiones que están facultadas para ejercer la defensa del contribuyente nótese que el 60% de los encuestados opino que la profesión adecuada era la de abogado, un 24% opino que debería de ejercer la defensa un contador y un 16% opino que debería de ejercer la defensa todos los profesionales antes mencionados.

- **Describir los errores más comunes realizados por los contribuyentes al momento de impugnar las sanciones tributarias.**

Con referente al segundo objetivo específico de la investigación el cual se refiere a la descripción de los errores más comunes realizados por los contribuyentes al momento de impugnar las sanciones tributarias, el investigador utilizó el registro de documental como técnica de investigación, como también el desarrollo de la técnica de entrevista,

En la sentencia emitida por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, a los dieciséis (16) días del mes de diciembre de dos mil ocho 2008.

“.....El recurrente formula sus alegatos en los siguientes términos: “Que por un error involuntario se escribió que el Recurso Jerárquico Tributario se ejerció en contra de la Providencia Administrativa Nro GRTI/RLA/2192 de fecha 11/05/2005 y es cierto que dicho acto es considerado de mero trámite y preparatorio que no determina tributos, no aplica sanciones y en modo alguno afecta los derechos de la contribuyente, pero también es cierto lo dispuesto en la parte infine del Artículo 260 del vigente Código Orgánico Tributario, el cual copio textual: “ El error en la calificación del recurso no será obstáculo para su sustentación, siempre que del escrito y de las actas procesales se deduzca su verdadero carácter” Así mismo, dicha resolución es violatoria de lo contenido expresamente en el artículo 250 del nuestro Código Orgánico Tributario por cuanto que ninguna de las causales de inadmisibilidad del recurso no se apega en ningún momento a las causales establecidas... ...omissis...

Solicito de este Tribunal Superior Contencioso Tributario se sirva declarar la nulidad de dicha Resolución N° 119 de fecha 31 de mayo de 2007, en virtud, de la violación de la norma legal expresa contempladas en el vigente Código Orgánico Tributario.

Vistos los términos en que fue emitido el acto administrativo recurrido, los argumentos y defensas expuestas por el recurrente, observa este despacho que la controversia se circunscribe a revisar el acto administrativo identificado por la Resolución del Jerárquico Nro GRLA/DJT/ARJ/2007-000119, a tal efecto se observa lo siguiente: El Jerarca declara inadmisibile el recurso Jerárquico en virtud de que el recurrente impugnó un acto de mero trámite, como lo es la Providencia Administrativa GRTI/RLA/2192 de fecha 11-05-2005.....”

El recurrente por su parte arguye que el error en la calificación del recurso no es obstáculo para su sustentación, que por error involuntario se escribió que el recurso jerárquico tributario se ejerció en contra de la Providencia Administrativa y que la Resolución del Jerárquico viola lo establecido en el artículo 250 del Código Orgánico Tributario. Por otro lado, el representante de la República sostiene en concordancia con las motivaciones expuestas en Resolución del Jerárquico, que la providencia Administrativa es un acto preparatorio no recurrible. Ahora bien; observa este investigador que de la sentencia y de las actas procesales que forman la presente sentencia, que en efecto el recurrente impugna la providencia administrativa que dio inicio al procedimiento de verificación practicado a la Sociedad Mercantil objeto de estudio en fecha 11 de mayo de 2005, el cual, tal como lo expresa el Jerarca es un acto preparatorio que no crea indefensión al recurrente, sin embargo, considera el tribunal que el recurrir la providencia administrativa no se encuentra dentro de las causales de inadmisibilidad que contempla el artículo 250 del Código Orgánico tributario a saber Artículo 250

Son causales de inadmisibilidad del recurso:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.

4. Falta de asistencia o representación de abogado.

La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código.

Tal como se observa del artículo ut supra el hecho de recurrir un acto de mero trámite, no es una causal que pueda acarrear la inadmisibilidad del recurso, sin embargo, el legislador en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario, estableció los requisitos que deben cumplir los actos emitidos por la administración tributaria a ser impugnados mediante la interposición del recurso, esto es, que deben ser de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados. En razón de lo expuesto, es evidente que el recurrente debió ejercer el Recurso Jerárquico en contra de la Resolución de Imposición de Sanción y no en contra de la Providencia Administrativa, error que el contribuyente realizó y que de haber dado una lectura más correcta de la ley tributaria nacional no hubiera el recurrente hubiera utilizado de forma correcta el recurso interpuesto.

Sin embargo, considera el investigador, que el Jerarca erró al momento de calificar los hechos puesto que estos no determinaban la inadmisión del Recurso, siendo lo correcto declararlo improcedente, razón por tal razón, necesariamente debe declarar parcialmente con lugar el presente recurso contencioso tributario, el tribunal de causa, en este ejemplo puede observarse que tanto el contribuyente como el jerarca erraron en la interpretación y en la calificación del recurso.

Otra referencia bibliográfica en el cual el investigador detectó un error en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente, se extrajo de la sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental. En Barcelona, a los veintidós (22) días del mes de junio del año dos mil cuatro (2004), en el cual

“.....En fecha 04-08-2003, fue interpuesto escrito por ante el Área de Tramitaciones de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental, por la

ciudadana PETRA RAMOS DE GONZALEZ, venezolana, mayor de edad, titular de la Cédula de Identidad N° V-546.051, actuando en su condición de viuda y heredera del De Cujus LUIS RAFAEL GONZALEZ FIGUEROA; tal como lo expresa en su escrito: "... Del análisis practicado a la resolución imposición de MULTA y al acta de situación al momento de la visita fiscal y estoy en desacuerdo con las mismas... Por lo ante expuesto y en espera de que la gerencia considere mis argumentos válidos para decidir sobre la anulación de la referida sanción..."

Cabe destacar que el artículo 243 del Código Orgánico establece:

“El recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia o representación de abogado de cualquier otro profesional a fin del área tributaria. Asimismo, deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el acto recurrido deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo, el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio. El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter

Asimismo el artículo 262 del Código Orgánico Tributario vigente, establece:

“El recurso podrá interponerse directamente ante el Tribunal competente, o por ante un Juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del recurrente. Asimismo, podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emana el acto".

De la anterior norma legal transcrita se deduce que se podrá interponer por ante la Oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto, de manera principal y directa el Recurso Contencioso Tributario, para que el mismo, posteriormente, sea remitido al Órgano Jurisdiccional que le compete; Asimismo el artículo 243 señala que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

Ahora bien, se desprende del contenido del oficio N° GRTI-RNO-DJT-2004-01728, de fecha 02-04-04, emitido por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat), Adscrito al Ministerio de Finanzas, (folios 1 y 2), que el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el contribuyente LUIS RAFAEL GONZALEZ (BODEGA SAN JOSE) fue remitido, de conformidad con lo establecido en el artículo 262 del Código Orgánico Tributario, siendo esto incorrecto pues del análisis del escrito interpuesto por la ciudadana PETRA RAMOS DE GONZALEZ, antes identificada, actuando en su condición de viuda y heredera del De Cujus LUIS RAFAEL GONZALEZ FIGUEROA (Folios 9 y 10), y de las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, se desprende que el mismo fue considerado como un Recurso Jerárquico y decidido así mediante Resolución N° GJT-DRAJ-A-2003-560, de fecha 07 de abril de 2003, dictada por el Gerente Jurídico Tributario (E) del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat), adscrito al Ministerio de Finanzas (folios 14 al 22). Asimismo se evidencia del escrito recursorio que en ningún momento la ciudadana PETRA RAMOS DE GONZALEZ, anunció la subsidiaridad establecida en el Parágrafo Primero del Artículo 259 del Código Orgánico Tributario, por lo que el referido escrito trata de un Recurso Jerárquico que fue decidido, como tal por la citada Gerencia Jurídico- Tributaria, Por tal efecto, el tribunal Superior, Niega lo peticionado por el recurrente.....”

En virtud de las consideraciones expuestas, la ciudadana PETRA RAMOS DE GONZALEZ, quien es el contribuyente en la citada sentencia, debió indicar expresamente -y no lo hizo- la vía subsidiaria al Recurso Contencioso Tributario, en el

mismo escrito, motivo por el cual no se consideró como tal, en virtud de lo establecido en la norma legal antes citada.

“.....En consecuencia, se NIEGA lo peticionado por la abogada Grisel Hurtado, actuando con el carácter de Representante Legal por sustitución de la Procuradora General de la República Bolivariana de Venezuela. Dado, firmado y sellado en la Sala de Despacho del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental. En Barcelona, a los veintidós (22) días del mes de junio del año dos mil cuatro (2004). Años: 194° de la Independencia y 145° de la Federación.....”

Es de acotar que la sentencia ut supra citada, nos da a conocer otro error por parte del representante legal de la procuradora general de la república, que es debió indicar expresamente -y no lo hizo- la vía subsidiaria al Recurso Contencioso Tributario, en el mismo escrito, motivo por el cual no se considera como tal, en virtud de lo establecido en la norma legal.

Otro ejemplo claro de un error en base a la interpretación y redacción del recurso, es la sentencia emanada por Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes con sede en San Cristóbal Estado Táchira, a los (26) días de ; Febrero del año dos mil (2013), El cual pasamos a analizar:

“....En fecha 31-07-2012 este tribunal dio entrada al presente Recurso Contencioso Tributario Autónomo constante de treinta y cinco (483) folios útiles, INTERPUESTO POR: SUCESION MOLINA CALLES FRANKLIN JOSE.

En fecha 31-07-2012 se tramitó el presente expediente, ordenando las notificaciones mediante oficios a:

Todas practicadas y rielan a los folios:

Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela; 38
Fiscal 13 del Ministerio Público de la Circunscripción Judicial del Estado Barinas 36
División de Tramitaciones, Gerencia de Tributos Internos SENIAT, 32 Siendo la oportunidad para decidir el Recurso Contencioso Tributario, esta juzgadora observa:

En fecha 12-12-12 la sustituta de la Procuraduría de la República hace oposición a

la admisión alegando que el acto recurrido es la Resolución 052 de fecha 05-110-1211 y la resolución de imposición de sanciones 297 frente a los cuales interpusieron recurso jerárquico el cual fue declarado inadmisibile por Resolución 036, y lo que procede era de conformidad con el Artículo 250 Código Orgánico Tributario el recurso contencioso tributario sobre la Resolución del jerárquico que declara la inadmisibilidad y no de conformidad con el Artículo 259 Nral. 1 del mismo texto. Lo que haría improcedente el recurso.....”

Ahora bien, entiende perfectamente el investigador que el recurrente confunde la interpretación del Artículo 259 Nral 1 al pretender interponer recurso judicial contra los actos que ya había accionado mediante el recurso Administrativo de jerárquico y que el acto recurrido es la resolución de jerárquico, que es el que agota la vía administrativa. Si bien es cierto como el recurrente lo alega que se puede interponer contra los mismo actos sobre los cuales procede el recurso jerárquico la forma de interposición es optativa, es decir, recurso jerárquico o contencioso sin necesidad de agotamiento del recurso administrativo o jerárquico con recurso contencioso tributario subsidiario. En el caso de autos el recurrente opto por la vía jerárquica y una vez agotada interpuso contencioso pero no puede ser contra el mismo acto (resolución de sanciones) sino contra el acto administrativo resolución de jerárquico. Evidentemente que el recurso está mal redactado y la errada interpretación del accionante configura una improcedencia del recurso contencioso por que el acto recurrido no está bien identificado, aunado a la mala redacción y interpretación, el recurrente reconoce que esta fuera del lapso cuando señala que fue un error involuntario tal como se desprende de la sentencia objeto de análisis,

Otro ejemplo claro de un error por parte del contribuyente es sobre la asistencia de un profesional afín al área tributaria, en la interposición del Recurso Jerárquico, sin que aquel se encuentre físicamente presente al momento de la consignación del escrito contentivo del recurso ante la administración, no puede ser causal de inadmisión del mismo, siempre que conste de forma documental dicha asistencia.

“(...) la controversia planteada queda circunscrita a determinar si en efecto el recurrente al momento de la interposición del recurso jerárquico, estaba debidamente

asistido por abogado o profesional a fin al área tributaria, tal como lo establece el artículo 243 del Código Orgánico Tributario.

Analizada las pruebas que reposan en el expediente, se procede a la revisión del Acto Administrativo recurrido, estudiando su validez y legalidad conforme a lo argumentado y probado en autos, en este sentido, se encuentra que la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RLA/DJT/ARJ/2008-E-045 de fecha 31 de Marzo de 2008, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes declaró Inadmisibile el Recurso Jerárquico ejercido por el ciudadano Arnolfo Marciales Macias, anteriormente identificado, actuando en su condición de presidente de la Compañía “CENTRO MEDICO DE ESPECIALIDADES SAN ROMAN, S.A.”, fundamentando su decisión en la falta de comparecencia del Profesional Asistente en el momento de hacer formal presentación del escrito recursorio, por tal motivo la recurrente compareció ante este despacho solicitando la revisión en sede judicial, de la legalidad del acto administrativo que declaró inadmisibile el Recurso Jerárquico.

Sobre este aspecto, es pertinente señalar que ha sido criterio de muchos jueces de la república, el sostener que en los casos de interposición de recursos o peticiones ante la administración, es indispensable que el peticionante tenga absoluta certeza de los pasos que debe seguir durante su recorrido en vía administrativa, considerando que al recurrir está requiriendo el pronunciamiento del propio autor del acto administrativo que se revisa, quien está interesado en preservar el acto tal como fue emitido; por ello, cualquier omisión o vaguedad en las pautas que debe seguir el interesado pueden ser considerados como un atentado en contra de las garantías que le han sido consagradas.

Los recursos administrativos, son las vías ordinarias para lograr la revisión de un acto administrativo, sea por el ente que lo emite, sea por el superior jerárquico de dicho ente emisor, y siendo que los actos administrativos constituyen la forma de expresión de la voluntad de la administración y los recursos un medio para impugnar esa voluntad, es claro que existen posiciones antagónicas entre la Administración, interesada en mantener inmutable el acto que emerge de su voluntad y el administrado, afectado directo por ese acto administrativo y que solicita la revisión del mismo. Ese antagonismo del que se viene hablando, se hace más visible en materia tributaria, pues

el legislador diseña el procedimiento de revisión de los actos emanados de la Administración Tributaria con una clara preferencia a mantenerlos y estableciendo una cantidad de requisitos que podrían clasificarse como llaves de acceso a la revisión en sede Administrativa, y que al ser incumplidos dejan irremediablemente cerradas las puertas que conducen a los recursos administrativos. Como un ejemplo concreto de lo antes explicado se encuentran las causales de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico, establecidas en el Código Orgánico Tributario:

Artículo 250. Son causales de inadmisibilidad del recurso:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. Falta de asistencia o representación de abogado.

La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código.

Estos constituyen requisitos de estricta observancia para ejercer el recurso jerárquico ante la Administración Tributaria, y su incumplimiento ocasiona la gravosa consecuencia de la inadmisibilidad del recurso, razón por la cual debe el recurrente ser extremadamente cuidadoso en lo que se refiere a la demostración de la cualidad que le califica como interesado directo en la revisión de ese acto, la tempestividad del recurso, la suficiencia y legitimidad del poder de quien ostente su representación y la demostración de haber contado la asistencia de un abogado o profesional afín al área tributaria.

Es precisamente en este punto en donde se encuentra el centro de la controversia a dilucidar, siendo que la Administración declaró la inadmisión del Recurso Jerárquico ejercido por la recurrente CENTRO MEDICO DE ESPECIALIDADES SAN ROMAN, S.A., interpretando la falta de presencia física del profesional asistente por

cuanto no aparece dato alguno que lo identifique en el escrito recursivo, lo cual la Administración Tributaria valora como falta de asistencia técnica.

En cuanto a la asistencia profesional con la que debe contar el recurrente para la interposición del recurso, el Código Orgánico Tributario Vigente ha establecido:

Artículo 243. El recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria.

Asimismo deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el acto recurrido, deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.

El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

El artículo anterior establece las bases generales para la interposición del recurso, señalando, la forma del escrito, los documentos que deben acompañarse, lo relativo a las pruebas y la asistencia que se requiere. Así, el artículo establece la necesidad de hacerse asistir por un abogado o cualquier otro profesional afín al área tributaria.

De la comparación entre los artículos antes transcritos (Artículo 250 y 243 del Código Orgánico Tributario vigente) se desprende una notable contradicción en los términos, pues aun cuando el artículo 243 señala la posibilidad de actuar en sede administrativa asistido por cualquier profesional afín al área tributaria, unos cuantos artículos más adelante el legislador es enfático en señalar que la falta de asistencia de un ABOGADO, es suficiente para causar la inadmisibilidad del recurso jerárquico.

Esta contradicción en los términos de la ley, es claramente perjudicial a los intereses del administrado, que al carecer de la asistencia de un abogado verá inadmitido su recurso, aun contando con la presencia de un profesional cuya carrera es afín al área tributaria. Por ello, en un intento de subsanar el daño causado por tal contradicción, la administración tributaria emitió el instructivo N° GJT/DSAND/2002/1552 del 26 de abril de 2002, por medio de esta se imparten las Instrucciones y Lineamientos sobre la

aplicación e interpretación de la normativa prevista en el Título V, Capítulo II del Código Orgánico Tributario, relativo al Recurso Jerárquico, en el mencionado instructivo la Administración Tributaria explicó que los profesionales que pueden asistir o representar a los contribuyentes son únicamente Abogados, Licenciados en Ciencias Fiscales, Economistas, Contadores Públicos y Licenciados en Administración. No obstante, esta juzgadora disiente del criterio planteado por la administración en el instrumento in comento, toda vez que el Recurso Jerárquico previsto en el Código Orgánico Tributario vigente, ha sido diseñado en un evidente plano contencioso entre el recurrente y la administración, de allí que sea necesaria la presencia de un abogado que aporte al administrado asesoramiento.

En la presente causa la inadmisión fue declarada no por la falta de asistencia del abogado, sino por carecer el escrito recursivo de los datos y firma que identifiquen al profesional afín al área tributaria, sin embargo, la presente causa consta acta de recepción del Recurso jerárquico Interpuesto en fecha 20/12/2007, y entre los recaudos presentados se encuentra carnet de colegio de contadores del profesional asistente, asimismo al final del mismo aparece la firma del suscrito ciudadano.

Ahora bien, de la revisión minuciosa del expediente administrativo, se desprende claramente que la decisión de la administración estuvo fundamentada en un falso supuesto de hecho, pues efectivamente de las actas se desprende que el recurrente si estuvo asistido de un profesional afín al área tributaria al momento de la interposición del recurso, y que este se encontraba físicamente presente al momento de la entrega del recurso ante la administración, así pues, aun cuando este despacho disiente del criterio de la administración, según el cual, la asistencia supone la presencia física del profesional al momento de la entrega, por considerar que tal interpretación contraría los principios que orientan la Constitución, pues las causales de inadmisibilidad han sido estatuidas por el legislador patrio para proteger la estabilidad de los actos administrativos, que por ser tales persiguen un interés general, sin embargo, no puede la Administración hacer un uso abusivo de ellas, extendiéndolas hasta apartarse totalmente del espíritu y propósito de la norma, es lo cierto, que ni aun bajo tal interpretación la inadmisión sería procedente,

Para dar respuesta al objetivo específico descrito anteriormente el investigador, en el marco teórico abordó este punto como es:

Procedencia del Recurso de Revisión

Según lo establecido en el artículo 239 del Código Orgánico Tributario (2001), y en concordancia con el artículo 97 del Código de Procedimiento Civil (1990), la Administración Tributaria podrá en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, reconocer la nulidad absoluta de los actos dictados por ella en los siguientes casos:

1. Cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época de la tramitación del expediente.
2. Cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva, documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme.
3. Cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme.

Procedencia del Recurso Jerárquico

Partiendo de la definición de Recurso Jerárquico, contenida en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario (2001), se desprenden los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que originan la procedencia del recursos, en consecuencia, el recurso Jerárquico procede contra actos que:

- 1.- Determinen tributos. Ocurrido el hecho imponible, el contribuyente deberá dar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria para que ésta realice la determinación tributaria, y actúe de oficio ya sea sobre base cierta o sobre base presuntiva.
2. Apliquen sanciones. Según las disposiciones establecidas en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, las sanciones aplicables por la Administración Tributaria

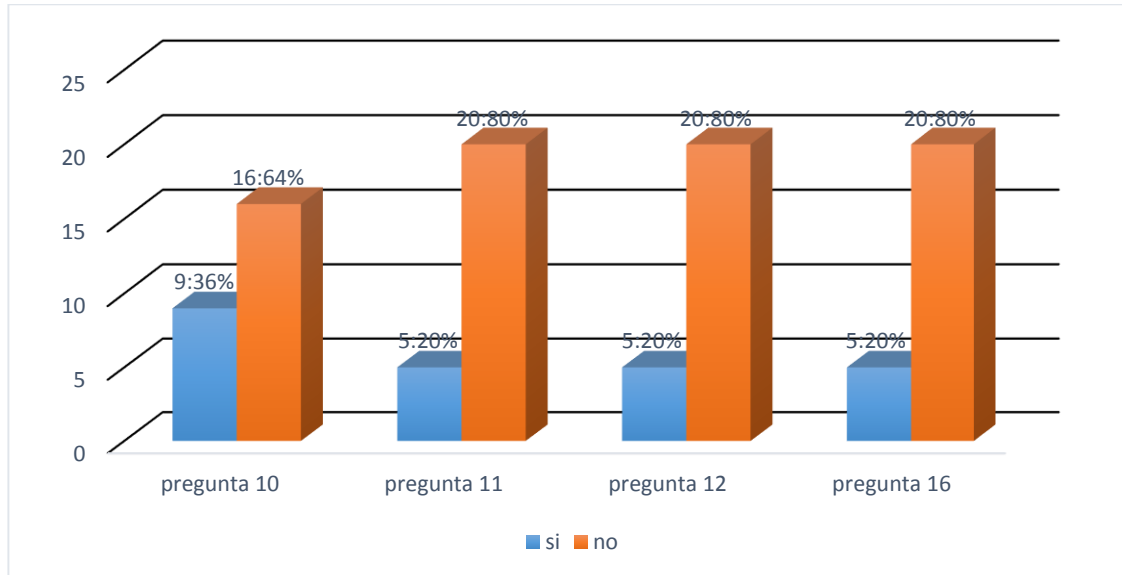
por incumplimiento de las obligaciones tributarias son: (a) Prisión; (b) Multa; (c) Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo; (d) Clausura temporal del establecimiento, (e) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y; (f) Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

3. En cualquier forma afecte los derechos de los administrados. Los derechos de los administrados pueden ser afectados por la actuación de la Administración Tributaria, causando un grave perjuicio al interesado, que sea irreparable o de difícil reparación. El interesado que tenga interés legítimo, directo y personal debe demostrar que el accionar del ente administrativo ha lesionado sus derechos.

4. En los demás casos señalados expresamente en el Código o en las leyes. Cuando se trate de la aplicación de Tratados para evitar la doble imposición, los interesados pueden ejercer los recursos administrativos y judiciales previstos en el Código y de manera optativa acogerse a los procedimientos amistosos establecidos en los referidos Tratados. La impugnación del acto administrativo también procede por ilegalidad, por inconstitucionalidad (desviación de poder y usurpación de funciones). En virtud de la potestad de autotutela y garantía del interés público, la administración tributaria puede de oficio revisar y modificar sus propios actos, siempre que existan causas que los hagan anulables, que exista una nulidad relativa, ya que la nulidad absoluta debe ser solicitada a petición de parte por ante la jurisdicción contenciosa administrativa y no corren los lapsos para su impugnación. Al tratarse de un acto tractu tempore convalecerá non potes; por lo que frente a un recurso formalmente extemporáneo contra el mismo no podría invocarse la doctrina del acto confirmatorio.

Grafico N°7

Correspondiente al conocimiento aplicación y requisitos que requiere un recurso jerárquico



Pregunta 10

¿Sabe usted qué es el recurso jerárquico?

Pregunta 11

¿Ha ejercido usted el recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria?

Pregunta 12

Se encuentra usted preparado para ejercer esta acción en contra de la decisión de la Administración Tributaria?

Pregunta 16

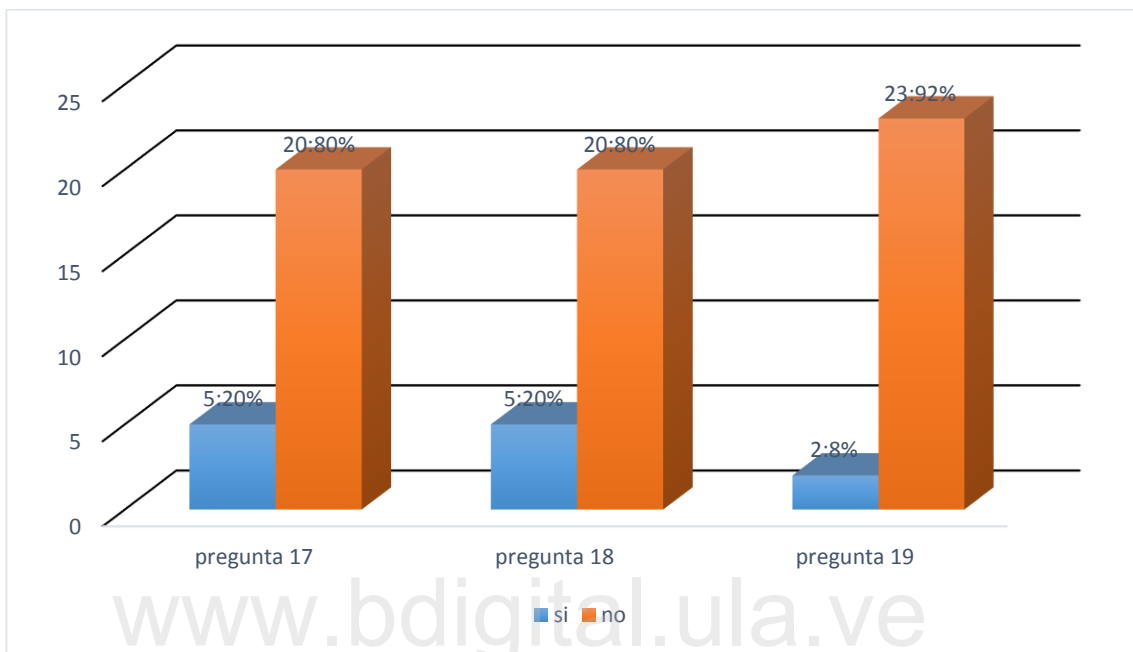
¿Conoce usted los requisitos indispensables que debe de cumplir el recurso jerárquico en la norma tributaria nacional?

En este grafico nos muestra que solo un 36% conoce lo que es un recurso jerárquico solo un 20% ha ejercido el uso de este recurso ese mismo 20% está

preparado para ejercer el recurso jerárquico y solo un 20% conoce los requisitos indispensables que debe llevar el recurso jerárquico en la norma tributaria.

Grafico N° 8

Correspondiente a requisitos y lapsos de los recursos



Pregunta 17

¿Sabe usted cuando es procedente interponer el recurso jerárquico ante la administración tributaria?

Pregunta 18

¿Conoce usted los lapsos para interponer el recurso jerárquico ante la administración tributaria?

Pregunta 19

¿Conoce usted, El procedimiento administrativo que debe seguir al momento de intentar el recurso jerárquico en los Tribunales Contenciosos Tributarios?

Es importante destacar el grafico que se muestra, por cuanto de él se desprende que el 20% de los contribuyentes especiales encuestados no conocen los requisitos indispensables que debe cumplir el recurso jerárquico y un 20% de los mismos conocen los requisitos indispensables, en opinión de los encuestados, “la falta de conocimiento y de interpretación de la norma crea el vacío para responder la pregunta”, es importante destacar que la normativa legal es clara y la jurisprudencia nacional es reiterativa en dar una explicación clara y concisa sobre este punto, por cuanto en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario (2001), se desprenden los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que originan la procedencia del recursos, en consecuencia, el recurso Jerárquico procede contra actos que:

1.- Determinen tributos. Ocurrido el hecho imponible, el contribuyente deberá dar a la Administración Tributaria, toda la información necesaria para que ésta realice la determinación tributaria, y actué de oficio ya sea sobre base cierta o sobre base presuntiva.

2. Apliquen sanciones. Según las disposiciones establecidas en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, las sanciones aplicables por la Administración Tributaria por incumplimiento de las obligaciones tributarias son: (a) Prisión; (b) Multa; (c) Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo; (d) Clausura temporal del establecimiento, (e) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y; (f) Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

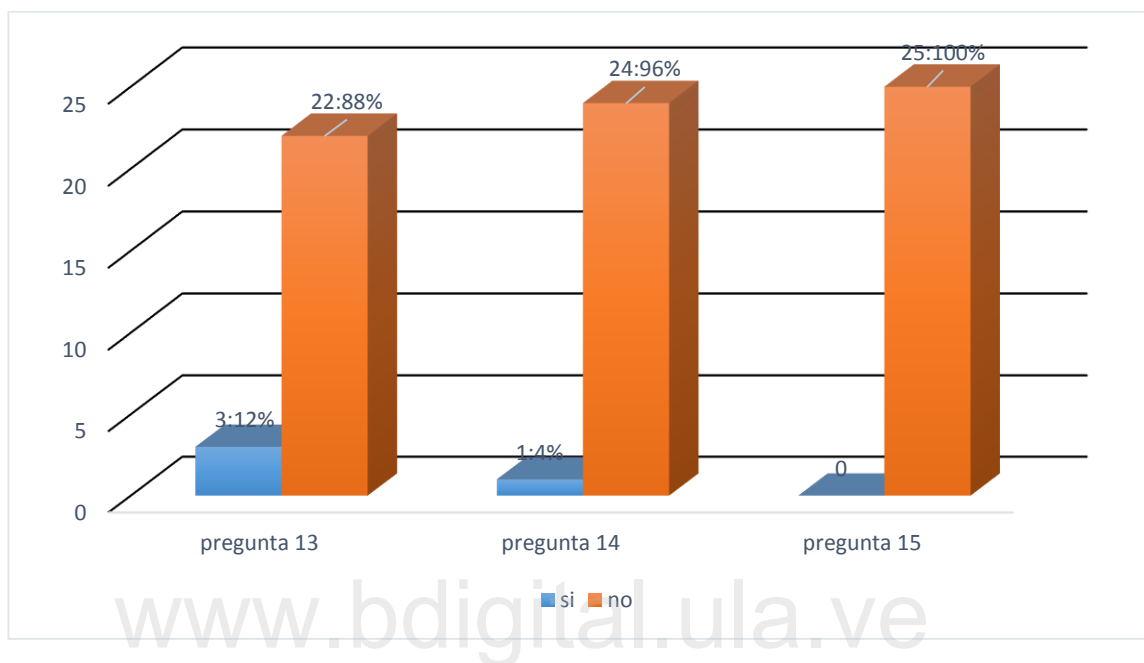
3. En cualquier forma afecte los derechos de los administrados. Los derechos de los administrados pueden ser afectados por la actuación de la Administración Tributaria, causando un grave perjuicio al interesado, que sea irreparable o de difícil reparación.

El interesado que tenga interés legítimo, directo y personal debe demostrar que el accionar del ente administrativo ha lesionado sus derechos.

4. En los demás casos señalados expresamente en el Código o en las leyes. Cuando se trate de la aplicación de Tratados para evitar la doble imposición, los interesados pueden ejercer los recursos administrativos y judiciales previstos en el Código y de

manera optativa acogerse a los procedimientos amistosos establecidos en los referidos Tratados.

Grafico n°9
Correspondiente a recurso de revisión



Pregunta 13

¿Sabe usted qué es el recurso de revisión?

Pregunta 14

¿Ha ejercido usted el recurso de revisión como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria?

Pregunta 15

¿Conoce usted los lapsos para interponer el recurso revisión ante la administración tributaria?

Los encuestados opinaron que solo un 12% conocen el recurso de revisión, solo un 4% ha ejercido el recurso de revisión y el total de los encuestados 100% no conoce los lapsos para interponer los recursos de revisión

Establecer los mecanismos para subsanar los errores por parte del contribuyente al momento de impugnar la sanción tributaria.

Para dar respuesta a este objetivo de la investigación, es importante destacar que dados los resultados obtenidos del análisis de la jurisprudencia nacional, y de la encuesta realizada, puede el investigador resaltar que para poder subsanar los errores del contribuyente especial al impugnar los actos administrativos del ente tributario, propone el investigador lo siguiente:

Para subsanar los errores de forma:

Todo escrito en el cual el contribuyente desee aplicar un medio de defensa, es decir los recursos y las diferentes modos para poder hacer valer sus derechos ante la administración tributaria debe de contener desde el punto de vista del investigador debe de contener el documento debe de llevar los siguientes requisitos:

1. Nombre completo del contribuyente
2. Datos sobre el Registro Comercial, el cual debe de anexarse al escrito en copia certificada.
3. Registro de información Fiscal
4. Nombre Completo Del Representante Legal, o del que asiste en el acto o su apoderado.
5. Numero de cedula de identidad del Representante Legal
6. Nacionalidad y Estado civil del representante legal
7. datos del acta donde se le confiere la facultad de ser representante legal de la empresa, el cual se anexara copia simple o certificada (preferiblemente para evitar la tacha).
8. De ser apoderado de la empresa datos del poder conferido, fecha, número de asiento y folio y la notaria donde fue conferido y protocolizado el poder.

9. Importante este requisito para evitar que el documento pueda ser rechazado por la administración tributaria, que el contribuyente en el recurso a aplicar debe siempre de estar asistido o representado por un profesional sea abogado, licenciado en contaduría pública, licenciado en administración. De ser apoderado debe de contener título el apoderado por algunas de las profesiones ut supra señaladas. En sede Contenciosa o vía Judicial debe en todo momento ser asistido o representado por un abogado por tener mayor conocimiento en el proceso y pericia en el juicio oral llevado en tribunales.

10. Dirección Fiscal del Contribuyente y sus apoderados o asistentes.

11. Numero Telefónicos del Contribuyente así como también de los asistentes y del apoderado de ser el caso.

12. Correo electrónico del contribuyente y del que asiste y en su defecto del apoderado.

13.

Para subsanar los errores de forma:

Todo escrito en el cual el contribuyente desee aplicar un medio de defensa, es decir los recursos y las diferentes modos para poder hacer valer sus derechos ante la administración tributaria debe de contener desde el punto de vista del investigador prevee que para que el escrito pueda estar sustentado en derecho y pruebas debe siempre estar asistido por un especialista en el área de ciencias contables, el cual litigue o su área de desempeño sea la defensa del contribuyente,

Debe el contribuyente y su especialista revisar exhaustivamente todo lo relacionado con el recurso a utilizar, lapsos prescripciones del mismo, así mismo debe de realizar un análisis profundo si existen medios probatorios concluyentes a probar o poner entredicho el acta, la sanción o multa impuesta.

Tanto el colegio de contadores, abogados y como las empresas privadas dedicadas a la actualización de profesionales en el área tributaria deben de realizar continuamente foros, charlas y publicar estudios sobre la aplicación de los medios de defensa del contribuyente, publicar sentencias de gran importancia de este tópico, que sirvan como

ejemplos y con ellos poder subsanar a posterior esos errores cometidos por otros contribuyentes.

Tanto las universidades como los institutos técnicos, deben de adentrarse más en la defensa del contribuyente, por cuanto el desconocimiento de los nuevos profesionales sobre el tema, trae como consecuencia, que no se realice de forma completa el servicio que presta cada profesional de las carreras relacionadas con el mundo tan apasionante y dinámico como lo es el tributario, en las cátedras dictadas en las casas de estudios se debe de fomentar en los pensum el tema de defensa del contribuyente, como aplicarlos requisitos y medios probatorios.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego de efectuar el análisis e interpretación de los resultados obtenidos, se presenta a continuación las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación.

Conclusiones

En atención a los objetivos propuestos, así como en los resultados obtenidos de la investigación, se presentan a continuación las siguientes conclusiones:

- El sistema tributario venezolano, fundamenta su marco legal en el ordenamiento jurídico contemplado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual contiene dentro de sus artículos los derechos y garantías de los contribuyentes, por consiguiente no puede haber otra norma que vaya en detrimento de los mismos.
- El ordenamiento jurídico tributario venezolano, se encuentra señalado en la Constitución y el Código Orgánico Tributario. Por su parte, la Carta Magna establece los derechos que tienen los ciudadanos, estos son: el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y libre acceso a la justicia; y el Código Orgánico Tributario, por su parte, establece los medios de defensa con que cuenta un contribuyente, así en sede administrativa, puede ejercer el recurso jerárquico, y en sede judicial, el recurso contencioso tributario, el amparo tributario, el amparo constitucional, la acción de daños y perjuicios y la acción de nulidad contra las leyes, reglamentos y otros actos administrativos.
- A través del estudio realizado y en comparación con la opinión de los encuestados, no siempre lo que está en la ley se cumple, pues si bien el

ordenamiento jurídico tributario provee al contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria de un conjunto de garantías y derechos, también el Estado a través de la Administración Tributaria se vale de las potestades en marcadas en la ley para cumplir las metas fijadas y mantener la postura de apego a ley especialmente en lo que a recaudación se refiere.

- En muchas ocasiones los funcionarios tributarios y fiscales de la administración en el marco de la aplicación del Planes o estrategias para el cumplimiento de las exigencias tributarias de recaudación y protección, han cometido y siguen cometiendo excesos en los referidos procesos de control, a través de la aplicación de sanciones pecuniarias e incluso el cierre de establecimientos. La aplicación de la norma por parte de los entes administrativos encargados de administrar los tributos, no siempre resulta justa e imparcial, pues en la práctica se observan situaciones en las cuales la aplicación de la norma favorece al fisco.
- Cuando la autoridad fiscal facultada para levantar un acta, concluye con el cierre de un negocio, sin que su dueño pueda exponer oportunamente los argumentos que considere pertinentes en contra de dicha decisión, surgen indicios de que se está violando el derecho a la defensa, y por ende al debido proceso.
- Ante tal situación, el ordenamiento jurídico venezolano pone a disposición del contribuyente, leyes y normas, que permitan impugnar en sede administrativa, actos emanados de la Administración Tributaria, cuando estos lesionen los intereses legítimos de los administrados, estos son los denominados Recursos Administrativos establecidos en el Código Orgánico Tributario, para impugnar un acto administrativo emanado de la Administración Tributaria.
- A pesar de las normas los mecanismos para la defensa de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración Tributaria no resultan de fácil acceso e incluso son trámites engorrosos, por lo que el contribuyente no los toma mucho en cuenta y no siempre ejercen sus derechos frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

- Las partes deben probar todos los hechos que alegan, y el objeto de la prueba recae sobre los hechos que son objeto de impugnar.
- Los recursos administrativos, son las vías ordinarias para lograr la revisión de un acto administrativo, sea por el ente que lo emite, sea por el superior jerárquico de dicho ente emisor, y siendo que los actos administrativos constituyen la forma de expresión de la voluntad de la administración y los recursos un medio para impugnar esa voluntad, es claro que existen posiciones antagónicas entre la Administración, interesada en mantener inmutable el acto que emerge de su voluntad y el administrado, afectado directo por ese acto administrativo y que solicita la revisión del mismo.
- Ese antagonismo del que se viene hablando, se hace más visible en materia tributaria, pues el legislador diseña el procedimiento de revisión de los actos emanados de la Administración Tributaria con una clara preferencia a mantenerlos y estableciendo una cantidad de requisitos que podrían clasificarse como llaves de acceso a la revisión en sede Administrativa, y que al ser incumplidos dejan irremediabilmente cerradas las puertas que conducen a los recursos administrativos.
- Se observó en la encuesta la falta de conocimiento sobre los requisitos que debe de contener los recurso en cuanto a su forma se refiere, así como lapsos y procedencia de cada recurso administrativo y judicial, esta falta de información hace que los contribuyentes no ejerzan los recursos no se defiendan contra las actuaciones de la administración tributaria.

Recomendaciones

Luego de efectuar el análisis de los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente especial frente a la administración tributaria, se hace necesario presentar un conjunto de recomendaciones o sugerencias en base a la investigación realizada, las cuales se orientan hacia varios enfoque distintos que se vinculan entre sí.

- Desde el punto de vista del contribuyente: quien debe cumplir con todos los deberes formales para evitar situaciones que pudieran ocasionar sanciones. Debe conocer la norma para dar cumplimiento a los deberes y obligaciones contenidas en ella. Debe estar en continuo contacto con el contador, preocuparse por realizar consultas jurídicas tributarias cuando lo estime conveniente o cuando tenga duda ante una situación.
- Desde el punto de vista del Profesional del área tributaria: quien debe estar en la obligación de ejercer su profesión con la mayor preparación y calidad, sostener un criterio libre e imparcial, y rechazar cualquier actividad que vaya en detrimento del código de ética, y las leyes. Debe actualizarse constantemente, lo que le permite tener un dominio en el área y un eficaz asesoramiento a sus clientes; debe esforzarse por incrementar cada día más sus conocimientos, y no quedarse sólo con un título universitario, sino especializarse en áreas específicas como la tributaria. Debe hacer uso recursos como medios de defensa del contribuyente cuando existan indicios de que la decisión será favorable. Sería recomendable que elaborara un portafolio de jurisprudencias y doctrinas tributarias, de las decisiones del Tribunal Supremo de Justicia, esto le va a permitir estar al día con el tema de medios de defensa.
- Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, quien debe llevar a cabo su función, no sólo con presión tributaria, sino también con operativos de divulgación y asesoramiento sobre el cumplimiento de las obligaciones por

parte del contribuyente. De igual forma debe capacitar a sus funcionarios para que al momento de la aplicación de la norma, ésta sea interpretada de manera justa y equitativa, evitando así lesionar los derechos de los contribuyentes establecidos en la carta magna.

- Desde el punto de vista de las Universidades, se les sugiere adaptar sus programas de estudios, a reforzar los conocimientos tributarios, fomentar la ética y los valores morales. Los estudiantes debe estar en condición de identificar los problemas de manera sistematizadas, generar sus propios modelos para resolver esos problemas y actuar en consecuencia. Los ejemplos dados en las aulas de clases deben ser acordes a la situación real que deberá enfrentar el futuro profesional, en el campo laboral. Por lo tanto, sería recomendable que a través de seminarios, los estudiantes de los últimos semestres ofrezcan sus servicios de asistencia y asesoría a los contribuyentes como un aporte a la comunidad y sobre todo a aquellos pequeños y medianos comerciantes que no se encuentran en posibilidad de pagar los honorarios profesionales de un especialista tributario.
- Desde el punto de vista de los colegios profesionales: deben impartir constantemente cursos, talleres y charlas en relación a los constantes cambios en materia tributaria. De igual forma sería recomendable que el colegio elaborara mensualmente o cuando estime conveniente una publicación con los temas y tópicos de actualidad, que incluyera las jurisprudencias y doctrinas relacionadas con los medios de defensa del contribuyente.

Referencias Bibliográficas

Libros

- Arias, F. (2006). El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración. Caracas: Editorial Episteme.
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, 1997, pág. 18,
- Flores Zavala, Ernesto . Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. México D.F. 1946, p. 33
- Garay, J. (2001). La Constitución Bolivariana. Caracas, Venezuela: Corporación AGR, S.A
- Garay, J. (2002). Ley de Impuesto Sobre La Renta. Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (comentado). Venezuela: Librería Ciafré.
- Garay, J. (2001). Código Orgánico Tributario. (comentado). Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay.
- Gil, H. (s/f). Fundamentos de la investigación científica. Extraído enero 20, 2005,
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, pág. 266. señala que “el poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.
- GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto Lejeune: Derecho Tributario. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, España 1997.

- GONZÁLEZ, Eusebio: Medios de Defensa del Contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta. Tributum, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias, 1996. San Cristóbal, Edo. Táchira-Venezuela.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: El Fraude de Ley en Materia Tributaria. Plaza Uni-versitaria Ediciones. Salamanca, España 1993.
- Héctor Villegas, Manual de Finanzas Públicas, Editorial De Palma, Bs. As., 2000, p. 203.
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). Metodología de la Investigación (4ª.ed.) México: Editorial Mc Graw Hill
- Hurtado de B., J. (1998). Metodología de la Investigación Holística. Caracas: Editorial Sypal.
- Jarach, D. (1998). Curso de Derecho Tributario. (3era.ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Cima.
- LegisLec. (2005). Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado. Caracas: Legislec Editores, C.A.
- Maduro L. E y Pittier S., E. (2001). Curso de Obligaciones. Derecho Civil III. Tomo I. (11ª.ed.) Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Moya, E. (2003). Elemento de finanzas públicas y derecho tributario. (3era.ed.). Caracas: McGraw-Hill.
- Moya, E. (2006). Derecho Tributario Municipal. Caracas: Mobilibros.
- Múnich, L. y Ángeles, E. (1998). Métodos y técnicas de investigaron México: Trillar.
- Rosas, Aniceto y Santillán, Roberto, Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México. Esc. Nal. de Economía UN AM., México, 1962
- Valdés, R. (1996). Curso de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis.

- Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (8ª.ed.) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Pérez Royo, Fernando Derecho financiero y tributario. Parte general. Pamplona: Thomson Civitas. ISBN 978-84-470-2857-3
- Sabino, C. (1996) El proceso de investigación . Argentina: Lumen – Humanitas
- Trochim, W. (Ed.)(1986). Advances in Quasi-Experimental Design and Analysis. San Francisco: Jossey-Bass.pg 194

Fuentes de Tipo Legal

- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 marzo de 2000.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial N° 5.556 Extraordinario del 28 de diciembre de 2001.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria del 1° de julio de 1981.

Trabajo Especial de Grado

- García, N. (2002). Derechos de los contribuyentes y sus medios de defensa frente a la Administración Tributaria venezolana. Mérida: Trabajo de grado de Especialización en Derecho Tributario. Universidad de los Andes. Postgrado en Ciencias Contables.

Publicaciones Anuales y/o Especiales

- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2000) V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos Tributarios de la Constitución de 1999. Caracas: Editorial Livrosca.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2004) VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: Editorial Livrosca.
- Olivieri, M. (2006, Junio) Medios de Defensa del Contribuyente en Materia Tributaria. Ponencia presentada en el Aniversario de la Promulgación de la Ley del ejercicio de la Contaduría Pública. Colegio de Contadores del Estado Lara
- Ortiz, B. (1998) Derecho de los contribuyentes y sus medios de defensa administrativos. Tributum VI. Revista Venezolana de la Ciencias Tributarias N° 6. Centro de Desarrollo Empresarial Loyola y Postgrado en Gerencia Tributaria y Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira. Editorial Universidad Católica del Táchira.
- Pittaluga F., L. (2002) La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria. Publicado en Revista Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Consultas a través de Internet

- Tolosa, C. El Sistema Tributario en Venezuela. Disponible en:
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/sistribvenct.htm>
Consultado Octubre 06, 2010
- Glosario de términos básicos, SENIAT 2001.

www.bdigital.ula.ve
Anexos

ANEXO
Registro de observación documental

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

**ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de
Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos

Autor: Abg Daniel Alejandro Medina Colmenares

Tutor: Licdo. Víctor Hugo Molina

Mérida, septiembre de 2015

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo Especifico Identificar los errores más comunes realizados por los contribuyentes al momento de impugnar las sanciones tributarias.

SALA	SENTENCIA N°	DESCRIPCIÓN

Observaciones:

REGISTRÓ DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

- **Objetivo Especifico** Determinar los requisitos que deben cumplir un hecho o actuación tributaria para accionar los medios de defensa que nos enuncia el código Orgánico Tributario que posee el contribuyente frente a la administración tributaria.

SALA	SENTENCIA N°	DESCRIPCIÓN

Observaciones: _____

ANEXO

Encuesta

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

**ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de
Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos

www.bdigital.ula.ve

Autor: Abg Daniel Alejandro Medina Colmenares

Tutor: Licdo. Víctor Hugo Molina

Mérida, septiembre de 2015

PRESENTACIÓN

La siguiente entrevista tiene como finalidad recolectar información que permita analizar los errores de aplicación en los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria. La información suministrada será utilizada sólo para dar cumplimiento a los objetivos de investigación que se plantea en el trabajo de investigación, titulado “**Estudio sobre los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria**”, presentado por el Abogado Daniel Alejandro Medina Colmenares, integrante del Postgrado en Ciencias Contables, Área Rentas Internas, Mención Tributos de la Universidad de Los Andes.

De la veracidad y objetividad con que ustedes, expertos en la materia, respondan las preguntas contempladas en este instrumento, dependerá la validez y confiabilidad de los resultados, y que los mismos constituyan un aporte para este estudio.

Gracias por su colaboración.

Abg. Daniel Alejandro Medina Colmenares
Investigador

GUÍA DE ENTREVISTA APLICADA

Objetivo General Analizar de los errores más comunes en la aplicación de los medios de defensa del contribuyente frente a la administración tributaria.

Objetivo Específico N° 1: Identificar los errores más comunes realizados por los contribuyentes al momento de impugnar las sanciones tributarias.

1. ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto de fiscalizaciones por parte del SENIAT?

Si _____ No _____

2. ¿En cuantas ocasiones ha sido fiscalizado por funcionarios del SENIAT en el último año?

0 – 5 veces _____ 6 o más veces _____

3. ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto de reparo o sanción por parte del SENIAT?

Si _____ No _____

4. ¿Considera usted que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, están establecidos de forma clara y suficiente los derechos y garantías para la defensa y protección del contribuyente?

Si _____ No _____

En caso de ser afirmativa la respuesta, menciones algunas garantías

5. ¿Cree usted que el ordenamiento jurídico tributario venezolano, provee de mecanismos al contribuyente para hacer valer sus derechos frente a la Administración Tributaria?

Si _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

6. ¿Conoce usted los medios de defensa que tiene el contribuyente en la vía administrativa?

Si _____ No _____

En caso de ser positiva la respuesta, mencione cuáles

7. Conoce usted cumplir la consulta tributaria?

Sí _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

8. ¿Conoce usted los requisitos de forma indispensables, que debe cumplir la consulta tributaria?

Sí _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

9. ¿Que profesión en su consideración está facultada para representar o asistir al contribuyente al intentar alguna acción jurídica de defensa contra la administración tributaria por el Código Orgánico Tributario?

- a) Abogado () b) Contador Público () c) Administrador () d)
Todos los anteriores ()

10. ¿Sabe usted qué es el recurso jerárquico?

Si _____ No _____

En caso de ser positiva la respuesta, mencione sus principales características _____

11. ¿Ha ejercido usted el recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria?

Si _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

12. ¿Se encuentra usted preparado para ejercer esta acción en contra de la decisión de la Administración Tributaria?

Si _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

13. ¿Sabe usted qué es el recurso de revisión?

Si _____ No _____

14. ¿Ha ejercido usted el recurso de revisión como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria?

Si _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué? _____

15. ¿Conoce usted los lapsos para interponer el recurso revisión ante la administración tributaria?

Sí _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué? _____

16. ¿Ha ejercido usted el recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria?

Si _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué? _____

17. ¿Conoce usted los requisitos indispensables que debe de cumplir el recurso jerárquico en la norma tributaria nacional?

Si _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué? _____

En caso de ser positiva la respuesta, mencione cuáles _____

18. ¿Sabe usted cuando es procedente interponer el recurso jerárquico ante la administración tributaria?

Sí _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

En caso de ser positiva la respuesta, señale algunos casos:

19. ¿Conoce usted los lapsos para interponer el recurso jerárquico ante la administración tributaria?

Sí _____ No _____

En caso de ser negativa la respuesta, señale ¿por qué?

20. ¿Conoce usted, El procedimiento administrativo que debe seguir al momento de intentar el recurso jerarquico en los Tribunales Contenciosos Tributarios?

Si _____ No _____

En caso de ser positiva la respuesta, mencione sus principales características

Fecha: ____/____/____

Tiempo en la ocupación actual: _____

Tipo de Contribuyente _____

Profesión: _____

Gracias por su colaboración

Anexo

Formatos utilizados para la evaluación y validación de los instrumentos de recolección de información

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

**ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de
Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos

Autor: Abg Daniel Alejandro Medina Colmenares

Tutor: Licdo. Víctor Hugo Molina

Mérida, septiembre de 2015

Ciudadana
Presente.-
Estimada Licenciado:

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de _____, para validar los instrumentos de registro de observación directa y guía de entrevista, a ser aplicados en el trabajo de investigación titulado: **“ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA”**, el cual es presentado para optar al grado de **Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos**. Por lo anteriormente expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, de los instrumentos y si éstos se ajustan a los objetivos formulados.

Para efectuar la evaluación y validación de la entrevista y fichas de registro, se anexa una hoja de observaciones y recomendaciones para la evaluación de criterios de presentación del instrumento, claridad en la redacción, relevancia del contenido y factibilidad de la aplicación, con una escala evaluativo de: Excelente, Bueno, Regular y Deficiente.

La validez de los registros de observación se obtiene revisando la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contiene.

La validez de la guía de entrevista, se consigue observando la coherencia que tiene las preguntas con el objetivo. También se anexa para la evaluación de las preguntas de la guía de entrevista, un cuadro con escala evaluativo de: inclusión, 147 modificación o eliminación del ítem, con el fin de aplicar las correcciones sin son necesarias o en todo caso, eliminar el ítem del instrumento. Por otra parte cada instrumento contiene una escala para que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciéndole de antemano su receptividad y loable labor en pro de la formación y capacitación de los estudiantes de postgrado, esperando que la Divinidad le recompense en Sabiduría.

Atentamente,

Abg Daniel Alejandro Medina Colmenares
Participante de la 12va. Cohorte del postgrado en Ciencias Contables
Mención Tributos

Anexos: Objetivos de la investigación.

ANEXO
Validación de los expertos

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de ESTADISTICA valido los instrumentos de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado: **“ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA”**, presentado por la Lcda. María Johanna González Paredes, titular de la cedula de identidad N° V-13.804.140, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2015.

Validado por: _____ C.I. _____

Profesión: _____

Lugar de trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de METODOLOGÍA valido los instrumentos de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado: **“ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA”**, presentado por la Lcda. María Johanna González Paredes, titular de la cedula de identidad N° V-13.804.140, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2015.

Validado por: _____ C.I. _____

Profesión: _____

Lugar de trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MÉRIDA-VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de DERECHO TRIBUTARIO valido los instrumentos de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado: **“ERRORES COMUNES EN LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ESPECIAL FRENTE A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA”**, presentado por la Lcda. María Johanna González Paredes, titular de la cedula de identidad N° V-13.804.140, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2015.

Validado por: _____ C.I. _____

Profesión: _____

Lugar de trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____