



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
POSTGRADO DE DERECHO MERCANTIL
I COHORTE DE TRIBUTOS EMPRESARIALES
MÉRIDA ESTADO MÉRIDA**

**EL ARBITRAJE COMO MEDIO DE RESOLUCION DE CONFLICTOS
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO.**

www.bdigital.ula.ve

Autor: Abg. Reinaldo J. González V.
Tutor: Abg. Carlos E. Manrique R.

EDICION

SERBIULA
Tulio Febres Cordero

Enero -2013



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
POSTGRADO DE DERECHO MERCANTIL
I COHORTE DE TRIBUTOS EMPRESARIALES
MÉRIDA ESTADO MÉRIDA**

**EL ARBITRAJE COMO MEDIO DE RESOLUCION DE CONFLICTOS
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO.**

Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Mercantil
Mención Tributos Empresariales.

Autor: Abg. Reinaldo J. González V.

Tutor: Abg. Carlos E. Manrique R.

Enero -2013

DEDICATORIA

A Dios Todo poderoso, que me ilumino y guio en los momentos difíciles, estuvo ahí, me fortaleció y nos mantuvo a mí y a mi familia siempre unidos.

A mi Padre José que desde el cielo me acompañó en el camino académico, me ilumino y ayudo a conseguir esta meta, este triunfo se lo dedico a él, quisiera estuviera a mi lado, no está físicamente, pero está y estará conmigo en todo momento.

A mi Madre Aidé la mejor de todas las madres, gracias a ella a su apoyo y a su incansable paciencia hoy soy lo que soy, este logro es mas de ella, siempre confió en mi y estaba segura de que lo lograría, es el mejor apoyo que puedo tener, siempre estaré a tu lado.

A mis Hermanos Francisco, Yelitza y Marco, por la compañía y el apoyo, siguen ustedes, juntos llegaremos lejos.

A mis Abuelas Ana Julia (mami) y Senovia, por apoyarme y recibirme, por su cariño, su ayuda, su comprensión y sobre todo su paciencia, mi gratitud será eterna.

A mis Tíos y Tías que de una u otra manera me apoyaron, en aquellos momentos difíciles y confiaron en mí.

A mi Familia, tengo la suerte de haberlos tenido, a todos los que confiaron en mí y a los que no tenían fe en mí, indirectamente me fortalecieron para alcanzar esta meta.

A todo el personal de la Coordinación de Postgrado, por el apoyo brindado.

A mi Ilustre Alma Mater la Universidad de los Andes, recinto de sabiduría, grandes enseñanzas y enorme aprendizaje obtenido en sus aulas, excelente experiencia académica y humanitaria, Gracias ULA.

A todos ustedes gracias, el camino sigue y la lucha también, seguiremos superando los obstáculos que se nos presenten, saldremos fortalecidos y encontraremos los senderos que nos muestren el camino del triunfo.

Abg. Reinaldo González.

ÍNDICE GENERAL

	p.p
ACTA DE ACEPTACION.....	iii
ACTA DE APROBACION.....	iv
DEDICATORIA.....	v
ÍNDICE GENERAL.....	vi
RESUMEN.....	ix
INTRODUCCION.....	1
CAPÍTULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
Objetivo de la Investigación.....	7
Objetivo General.....	8
Objetivos Específicos.....	8
Justificación.....	8
Alcance de la Investigación.....	10
Limitaciones de la Investigación.....	10
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO.....	11
Antecedentes.....	11
Bases Teóricas.....	13
Derecho Tributario.....	13
Principio de Legalidad Tributaria.....	14
Principio de Generalidad.....	15
Principio de Igualdad.....	15
Principio de Capacidad Económica.....	16
Principio de Progresividad y No Confiscatoriedad.....	17

Potestad Tributaria.....	18
Tributos.....	19
El Arbitraje.....	20
La Arbitrabilidad.....	20
El Arbitraje Tributario.....	21
Arbitraje de Derecho.....	21
Administración Tributaria.....	22
Obligación Tributaria.....	22
Relación Tributaria.....	23
Objeto del Tributo.....	23
Hecho Imponible.....	23
Base Imponible.....	24
Sujeto Activo.....	24
Sujeto Pasivo.....	24
Contribuyente.....	25
Determinación Tributaria.....	25
Fiscalización.....	25
Acta de Reparación.....	26
Sumario Administrativo.....	26
Recurso Jerárquico.....	27
Amparo Tributario.....	27
Recurso Contencioso Tributario.....	28
Compromiso Arbitral.....	29
Laudo Arbitral.....	29
Bases Legales.....	30
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....	30
Código Orgánico Tributario.....	32
Código de Procedimiento Civil.....	35
Ley de Arbitraje Comercial.....	36

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO.....	37
Tipo y Diseño de la Investigación.....	37
Procedimiento de Investigación.....	38
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	39

CAPÍTULO IV

DESARROLLO Y DISCUSIÓN.....	41
-----------------------------	----

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	52
REFERENCIAS.....	57
ANEXOS.....	60

www.bdigital.ula.ve



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLÍTICAS
DEPARTAMENTO DE POSTGRADO

EL ARBITRAJE COMO MEDIO DE RESOLUCION DE CONFLICTOS EN
EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO.

Autor: Abg. Reinaldo José González Vielma.
Año: 2013.

RESUMEN

El presente estudio tuvo por objetivo analizar los aspectos jurídicos y doctrinarios del Arbitraje Tributario, su aplicación en Venezuela, a través de una investigación documental, donde se expresa en los capítulos I, planteamiento del problema, el eje fundamental por el cual se presenta el inconveniente desarrollado por el autor, como los objetivos tanto general como los específicos de la investigación, los cuales serán el eje central de la misma y nos guiarán en la búsqueda de las posibles alternativas al conflicto planteado, el capítulo II, contiene las bases teóricas y conceptuales, como base referencial en el desarrollo de los siguientes pasos del trabajo de investigación, en consiguiente ya se encuentran los cimientos sobre los cuales se sostendrá el desarrollo final del tema, **el arbitraje como medio de resolución de conflictos en el sistema tributario venezolano**, el cual nos permitirá verificar la eficacia del medio arbitral en materia de tributos, las controversiales normas contenidas en la legislación y la opinión de la doctrina, sobre lo que debe ser el futuro del Arbitraje Tributario en Venezuela, como también las dificultades que esta institución enfrenta bajo el contexto jurídico actual. El capítulo III, contiene el Marco Teórico, donde se destaca el tipo y diseño de la investigación, así como el procedimiento. El capítulo IV, donde se desarrolla la explicación de la información recopilada en correspondencia con los objetivos planteados que motivaron la investigación. El capítulo V, contiene el resumen de las principales incidencias de la investigación que conllevaron a dar respuestas al planteamiento realizado, como las recomendaciones efectuadas como consecuencia de la investigación realizada. En conclusión es evidente la importancia que el arbitraje tributario, representaría en la materia, de ser este aplicado, reduciría significativamente las causas que por ante los tribunales contenciosos tributarios cursan actualmente.

Descriptor: Ordenamiento Jurídico, Arbitraje Tributario, Sistema Tributario.

INTRODUCCION

El arbitraje es un concepto que proviene desde la antigüedad, ha acompañado al hombre desde sus orígenes como ser racional. A lo largo de la historia, el arbitraje ha tenido etapas bien definidas como otras difusas. Ello obedece a que en ciertos momentos fue considerado el medio preferido para la solución de las dificultades frente a la justicia ordinaria y en otras situaciones fue colocado como algo obsoleto y decadente. Según Gabaldón (1987), “Lo cierto es que ha sido utilizado durante muchos siglos y en un ámbito que no sólo abarca las contiendas entre particulares sino también las controversias entre Estados” (p. 16).

El arbitraje en Venezuela tiene sus antecedentes en las disposiciones españolas que estuvieron en vigencia en este país durante el periodo Colonial. Luego de la disolución de la Gran Colombia todos los Códigos de Procedimientos Civil lo reconocieron y regularon. Fue el código de 1873 el primero que estableció de modo expreso que el arbitramiento debe estrictamente aplicarse a controversias sujetas a transacción. El arbitramiento ha sido objeto de diversas disputas en la cual Venezuela ha experimentado este campo tan necesario para la expansión de la economía.

Los constantes prejuicios del sistema de justicia nacional, caracterizados por ser de larga duración y por lo general muy costosos, ha ido afectando los intereses de la administración y del contribuyente por lo que nace la figura extrajudicial del arbitraje. Cada año en el Presupuesto Nacional aparecen considerables cantidades de dinero por concepto de créditos tributarios, los cuales están a la espera de una decisión en los tribunales, bien sea a favor del contribuyente o a favor de la Administración, para ello se necesita procedimientos de resolución de conflictos tal como el arbitraje, para decidir el destino de ese monto y darle valor de uso.

En el año 2001, en Venezuela se comenzó a modernizar el sistema jurídico tributario, en la cual el compromiso arbitral juega un rol. En este contexto, el arbitraje se presenta como esa opción diferente, diversa, y en muchas ocasiones efectiva y eficiente en las actividades mercantiles. A nivel jurídico se practican diversos

mecanismos para evitar la confrontación contenciosa, tal como lo es el arbitraje tributario, siendo éste nuestro objeto de estudio. El arbitraje es un método extrajudicial vinculante, es decir, que tiene carácter obligatorio e impositivo.

El objetivo primordial de la investigación es analizar los aspectos básicos, prácticos y el desenvolvimiento del proceso arbitral tributario a nivel nacional, así como también la normativa reglamentaria del arbitraje tributario. En autor pretende estudiar los conceptos fundamentales que sustentan al arbitraje tributario y la legislación que lo contiene en materia tributaria, donde podemos ubicar su nacimiento en la aprobación del Código Orgánico Tributario del año 2001 e igualmente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, donde en el Artículo 253, considera a los medios alternativos de resolución de conflictos, como integrantes del Sistema de Justicia.

Con base a lo planteado, la presente investigación queda estructurada en diversos capítulos: El Capítulo I Planteamiento del Problema, contempla la contextualización y delimitación, las interrogantes, así como los objetivos de la investigación, la justificación e importancia de la misma para el desarrollo de la actividad tributaria y la incidencia del arbitraje en la misma. En el Capítulo II, se presenta el Marco Teórico, conteniendo los antecedentes que están relacionados con la investigación y aspectos de relevancia teórico jurídico, que facilitaran el desarrollo y comprensión del tema objeto de estudio. El capítulo III, contiene el Marco Teórico, donde se destaca el tipo y diseño de la investigación, así como el procedimiento. El capítulo IV, donde se desarrolla la explicación de la información recopilada en correspondencia con los objetivos planteados que motivaron la investigación. El capítulo V, contiene el resumen de las principales incidencias de la investigación que conllevaron a dar respuestas al planteamiento realizado, como las recomendaciones efectuadas en consecuencia de la investigación realizada. Por último las referencias bibliográficas y los anexos.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad, los ingresos en materia de tributos forman un fundamento esencial del presupuesto de la nación, siendo esto así y conscientes de la falta de cultura tributaria, así como las fallas existente en nuestro Sistema Tributario, se multiplican la cantidad de procesos sancionatorios aplicados a los contribuyentes, donde un gran número de estos procesos administrativos culminan en los Tribunales Contenciosos en Materia Tributaria, congestionando de esta manera el sistema tradicional jurídico para la resolución del conflicto presentado, ante esta realidad fue necesario emprender una reforma del Sistema Tributario Venezolano, tanto en sus procedimientos administrativos de fiscalización como también en el Sistema de Administración de Justicia.

En este orden de ideas en Venezuela a partir el año 2001, con la promulgación de parte del ejecutivo nacional, de un nuevo Código Orgánico Tributario, se comenzó a modernizar el sistema jurídico tributario en la cual el compromiso arbitral juega un rol. En este contexto, el arbitraje se presenta como esa opción diferente, diversa, y en muchas ocasiones efectiva y eficiente, el cual se ha aplicado en las actividades mercantiles, laborales y civiles con resultados positivos. Moya Millán nos indica sobre Arbitraje:

...Como un medio de auto composición extrajudicial entre las partes, las cuales mediante voluntad expresa, convienen en forma anticipada, en sustraer del conocimiento del poder judicial ordinario todas las diferencias, controversias o desavenencias que por la ejecución, desarrollo, interpretación o terminación de un negocio jurídico pueda sobrevenir entre ellas... (p. 522).

El Arbitraje es una institución desarrollada amplia y pacíficamente aceptada a nivel jurídico, donde se practican diversos mecanismos para evitar la confrontación contenciosa, tal como lo es el arbitraje, motivo por el cual fue reconocido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 e incluido en el Código Orgánico Tributario del año 2001, presentándonos esta modalidad como un método novedoso en materia tributaria, siendo éste el objeto de estudio del autor.

El arbitraje, es su aplicación comercial, es un método extrajudicial vinculante, es decir, que tiene carácter obligatorio e impositivo, bajo estas premisas, se ha incluido en nuestra legislación con miras a hacer de esta herramienta jurídica, una vía eficiente y eficaz para que el contribuyente y la administración tributaria, puedan dirimir sus controversias con un mecanismo vinculante jurídicamente y de obligatorio acatamiento, Luis Fraga Pittaluga define el Arbitraje de la siguiente manera:

... se define como aquel mecanismo alternativo de resolución de conflictos mediante el cual las partes en conflicto, una de las cuales, al menos debe ser una persona del derecho público dotada de potestad tributaria, puede pactar que sus diferencias, surgidas en materia de su libre disposición o en aquellas materias expresamente permitidas por el legislador, sean resueltas por árbitros mediante un laudo que tiene la eficacia de cosa juzgada, excluyendo así el asunto del conocimiento de los órganos jurisdiccionales. (p. 148).

Desde esta perspectiva el arbitraje tributario, se nos presenta como un avance para el sistema tributario venezolano, donde su idea fundamental se encontraba dirigida al descongestionamiento del sistema judicial, como medio idóneo y alternativo para la resolución de conflictos, que permitiera la celeridad en la toma de decisiones. No obstante, el arbitraje tributario presenta ciertas irregularidades y obstáculos tales como: el Principio de Legalidad y el carácter de Orden Público que ostenta la normativa tributaria, como también la indisponibilidad del crédito tributario, siendo estas, razones de peso que en ciertos aspectos imposibilitan un arbitraje tributario libre de impedimentos en su desarrollo y en las materias susceptibles de transacción. Al respecto por ello son limitados los casos resueltos por este medio en cuanto a la materia fiscal se refiere, cabe mencionar que en Venezuela hoy en día luego de 10

años de vigencia del Código Orgánico Tributario, aun no se han presentado controversias donde la administración tributaria tanto como el contribuyente, acudan al arbitraje tributario, esto debido a innumerables inconvenientes que en el desarrollo de la presente investigación las iremos enumerando y descifrando con el objeto de presentar posibles soluciones y alternativas para su perfeccionamiento.

Por otro lado, la norma jurídica que lo regula, imposibilita la alternativa de efectuar el Arbitraje Tributario de manera extrajudicial, es decir limita a las partes aplicar el arbitraje, única y exclusivamente en los lapsos establecidos en el procedimiento contencioso tributario, como manifiesta M. Bóveda:

Si bien aplaudimos que exista la figura del arbitraje en el Código Orgánico Tributario, pensamos que la misma se quedó corta, al permitir el arbitraje sólo en asuntos que han sido objeto de recursos contenciosos tributarios. Si el objetivo es evitar controversias judiciales, ¿por qué esperar a que la controversia judicial esté planteada? ¿Por qué no se permite el arbitraje extrajudicial?... (p. 297)

Nos indica en el mismo orden de ideas Ruan (2004) al afirmar;

...Con respecto al caso Venezuela, dada la exclusión que ha hecho el Código Orgánico Tributario de las figuras de la transacción y el arbitraje en la fase administrativa para confinarlas a la fase judicial, se hace aun más necesario ir hacia soluciones menos formales y más flexibles que incorporen al procedimiento de determinación tributaria la ocasión para los acuerdos entre la administración y los administrados, sin que aquella pierda su posición predominante en el manejo del procedimiento y sin que desaparezca el carácter unilateral de las potestades públicas, siendo suficiente que procedimientos y potestades den espacio a la participación de los ciudadanos en su desenvolvimiento...(p. 125).

Dado de esta manera el arbitraje como medio alternativo de resolución de conflictos, carecería de esencia, ya que con estas características, imposibilita, la celeridad del conflicto, y el descongestionamiento de los tribunales, principal motivo por el cual se incluyó al Arbitraje como medio alterno de resolución de conflictos. En opinión de los juristas, se evidencia en la doctrina, la discrepancia existente, con la legislación

actual, todo ello derivado en la aplicación que para el arbitraje se utiliza en materia tributaria, dejando al mismo en un trámite opcional dentro del procedimiento contencioso, no desvinculándolo y dándole la independencia de la jurisdicción ordinaria necesaria para cumplir plenamente con los objetivos trazados por este, como lo es la celeridad y eficacia en la resolución de controversias, como afirma M. Bóveda (2005).

Qué juicio tributario, que ha pasado por todas las instancias hasta llegar al Tribunal Supremo de Justicia, dura menos de 7, 10 o hasta 15 años. Existe por tanto una necesidad de innovación, de búsqueda de nuevas formulas para la solución de controversias. “La jurisdicción arbitral podría responder a esta necesidad de justicia, al permitir decidir con rapidez y eficacia las controversias tributarias.” (p. 204)

Hoy en día, se evidencia como el sistema ordinario de justicia, se encuentra en una etapa de congestiónamiento, que conlleva al retardo procesal, y al alargue de los lapsos y conflictos, por lo tanto, es pertinente estudiar y establecer los mecanismos necesarios que nos garanticen la colaboración con el medio jurídico, dándonos igualmente la certeza y seguridad pretendida en el sistema de justicia como lo es la independencia de la institución arbitral y la equidad en la toma de decisiones y su carácter vinculante de acatamiento obligatoria de las partes que se someten al arbitraje, igualmente dentro del ámbito administrativo, se evidencia un congestiónamiento similar al de la justicia ordinaria, todo ello por la gran cantidad de procesos administrativos aperturados, los cuales en gran parte, terminan vislumbrándose en los tribunales contenciosos, tal como lo manifiesta M. Bóveda (2004):

La lentitud, el numeroso volumen de causas y las excesivas formalidades y burocracias de los procesos judiciales tradicionales son factores que no satisfacen a quienes buscan la solución de sus pretensiones. La demora excesiva en las decisiones de los tribunales contenciosos tributarios, si bien no es lo más grave de nuestro sistema judicial, es un problema que afecta el interés de la administración y del contribuyente. (p. 292).

Ahora bien, con la incorporación del arbitraje al Código Orgánico Tributario, se dio el inicio a los procesos alternos de solución de controversias en materia tributaria, creando grandes expectativas en el medio jurídico, pero no por ello significa, que la legislación actual al reconocerlo, vaya a conducir a resultados satisfactorios o posibilitar de forma inmediata el arbitraje en las controversias presentadas, de hecho dados los análisis intensos de las normas que lo consagran, se evidencia una profunda contradicción con los principios que del arbitraje se tienen en otras áreas jurídicas, creando ello posibles opiniones de las resistencias claras que aún persisten en someter a conciliación o acuerdo arbitral tales áreas, tal como lo manifiesta Ruan (2004):

...Aunque la consagración legal del arbitraje tributario permite asumir que ha sido superado el obstáculo histórico que siempre encontró esta figura en el principio de la indisponibilidad de las potestades de la administración, de los créditos tributarios y de la igualdad de los contribuyentes, subsisten dudas acerca de las cuestiones litigiosas que podrían ser objeto de ese arbitraje, originadas principalmente por la norma del Artículo 312 del Código Orgánico Tributario del 2001, el cual señala que las materias que podrían ser sometidas a arbitraje son las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción... (p. 126).

De ello se desprenden algunas interrogantes que en el transcurrir de la presente investigación, tendrá el investigador la finalidad de establecer y realizar los planteamientos necesarios, como un aporte al sistema tributario en la aplicación del mecanismo alterno jurídico, entre estas interrogantes destacamos, ¿Es posible aplicar el Arbitraje Tributario, bajo los actuales parámetros de la legislación que versa sobre la materia?, ¿Actúa la Administración tributaria de acuerdo con el principio de eficacia, representa un proceso ágil y sencillo? y por último el autor se plantea la interrogante ¿Sera el Arbitraje el camino correcto en materia tributaria, para dirimir conflictos, es el método más idóneo para la materia?

OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN.

Objetivo General

Analizar el Arbitraje Tributario como medio de resolución de conflictos en el Sistema Tributario Venezolano.

Objetivos Específicos

Estudiar si es posible aplicar el Arbitraje Tributario, bajo los actuales parámetros de la Legislación Venezolana.

Identificar si la Administración Tributaria actúa de acuerdo con el principio de eficacia y representa un proceso ágil y sencillo.

Determinar si el Arbitraje será el camino correcto en materia tributaria, para dirimir conflictos, es el método más idóneo para la materia.

Justificación

La intención del trabajo consiste en analizar los aspectos jurídicos y dogmáticos que establecen la posibilidad en la aplicación de la institución Arbitral en los procedimientos en materia tributaria; en este sentido el estudio posee importancia por cuanto responde al rigor demandado por el método científico debido a que se basa en la observación objetiva de la normativa jurídica venezolana frente a los problemas del Sistema de Justicia Tributario; todo ello tratado científicamente.

Razón por la cual, se justifica el estudio por cuanto brindará aportes como antecedentes, teorías y alternativas que sirvan en la práctica para solucionar problemáticas tributarias tanto para el contribuyente como para la administración fiscal.

En este sentido, la Constitución de 1999 señala que "la potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos" y que "los medios alternativos de justicia", así

como "los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley", forman parte del sistema de justicia en Venezuela (artículo 253 de la Constitución). Por aplicación de estas disposiciones constitucionales, el arbitraje, como medio alternativo de resolución de conflictos y los ciudadanos que actúan como árbitros, forman parte del sistema de administración de justicia en Venezuela. También la Constitución dispone que "la ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos" (artículo 258).

Con base en las citadas disposiciones constitucionales, el Código Orgánico Tributario incluyó el arbitraje tributario como medio alternativo de solución de controversias, siendo esto una innovación en la legislación tributaria reviste vital importancia el estudio de la misma con motivo de analizar los alcances que se pueden tener dentro de los procedimientos jurisdiccionales tributarios donde en opinión de los expertos indican. Bóveda. (2004):

El arbitraje tributario en Venezuela alcanzará sus objetivos si resulta en mayor celeridad, eficiencia, sencillez, transparencia, menor formalidad, reducción de costos, facilidad en la producción de pruebas, confiabilidad y eficacia en la obtención de resultados. Es decir, si satisface los intereses generales y beneficia al Fisco y a los contribuyentes, al lograr una decisión equitativa e imparcial en menor tiempo. El éxito o el fracaso que pueda tener esta figura en Venezuela dependerán en gran parte de la seriedad, objetividad, imparcialidad y profesionalidad de los árbitros, la celeridad y justicia de las decisiones y la ejecución de las mismas. (p. 303).

La institución del Arbitraje en su modalidad comercial, ha sido de gran utilidad en el ámbito jurídico, buscando con ello trasladar dichos beneficios al espacio de aplicación tributaria, presentándose hoy en día, diversas y múltiples controversias en el desarrollo de la cultura tributaria de la sociedad venezolana.

Según lo expuesto anteriormente, se permitiría a la institución del Arbitraje, aplicar los diferentes aspectos necesarios, para poder tener una mayor participación en la actividad tributaria. Sobre esa base aplicar herramientas conforme a las nuevas

tendencias, centrar su aporte en las competencias jurídicas dadas como eje central de los procesos de determinación de responsabilidades.

La posibilidad que se presenta, con la inclusión en la legislación de esta modalidad, y los beneficios que se puedan apreciar en los contribuyentes y en el fisco, con la celeridad de resolución de conflictos, motiva y justifica al autor, en profundizar el estudio de esta alternativa, presentando las ventajas y desventajas, contenidas en la legislación, tomando para ello, la consideración de reconocidos juristas en la materia, para el desarrollo de la presente investigación.

Desde el punto de vista metodológico, realizar la presente investigación constituye para el autor una oportunidad de manera que el participante del programa de Especialización de Derecho Mercantil Mención Tributos Empresariales aplique los conocimientos teórico-prácticos adquiridos en el área. Del mismo modo, mediante la utilización de un sistema riguroso y profundo de tipo documental, se puede obtener información de los aspectos más relevantes de la legislación venezolana vigente, donde se compruebe la noción y situación actual del arbitraje tributario.

Alcance de la Investigación.

La investigación es de tipo descriptiva, no experimental, y la metodología empleada es la documental basada en la observación de fuentes directas de normas jurídicas; y, fuentes indirectas como doctrina y obras de autores nacionales y extranjeros, tendrá un alcance basado en el Sistema Tributario Venezolano.

Limitaciones de la Investigación.

El tiempo se presenta como la principal limitación, por las diversas actividades presentadas en el desempeño del ejercicio de la abogacía y el poco material bibliográfico que en materia de Arbitraje Tributario se encuentra disponible en el país, así como también, el desconocimiento que sobre la materia de arbitraje tributario, existe actualmente en la administración tributaria.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

En este capítulo se presentan los antecedentes del tema de investigación, las bases teóricas, las cuales constituyen una parte importante para procesar información, el mismo permite conocer las teorías y generalidades, sobre los aspectos fundamentales para el desarrollo de la presente investigación, con el fin de establecer los parámetros conceptuales de vital importancia, que complementaran la misma.

Antecedentes

A continuación se presentan los estudios cuyos aportes teóricos y metodológicos se relacionan con el tema de investigación, en virtud de lo cual se consideraron como antecedentes.

En ese sentido Mendoza, Eva (2002), en su trabajo de grado denominado El Arbitraje Tributario como mecanismo de desjudicialización de conflictos, un sistema de justicia alternativa. Tubo como objetivos analizar el alcanza del arbitraje como medio justicia alternativa, es un estudio de diseño documental, donde se en su desarrollo realiza una comparación de la legislación existente y los beneficios que la misma aporta al desarrollo de la materia arbitral en el ámbito tributario, concluye la mismas, la posibilidad enorme que la institución de arbitraje representaría en la desjudicialización de los procesos tributarios, presentando así un avance en las modalidades de la justicia alternativa, las cuales se encuentran contempladas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en lo contenido en el Código Orgánico Tributario Venezolano aprobado en el año 2001, donde se norma todo lo referente al Arbitraje Tributario.

Por su parte León, Liebhet (2004), en su trabajo de grado denominado “Análisis de la institución del arbitraje y su aplicación en el derecho tributario venezolano. En ella plantea como objetivo fundamental, la aplicación que al arbitraje se le da en nuestra legislación tributaria, abarcando en su estudio los procesos y faces necesarios para la aplicación de la modalidad arbitral según la normativa vigente para la materia en Venezuela, en ella concluye, las posibilidades que disponen tanto el contribuyente como la administración tributaria, de acudir a la institución arbitral para dirimir sus conflictos, las formas y los pasos previos a cumplir como también la posibilidades de resolución alterna encontrados a partir del año 2001 con la entrada en vigencia de las nuevas normativas tributarias.

En este orden de ideas, Leal, Odaris (2003), en su trabajo de grado denominado “Ventajas del arbitraje como medio alternativo para dirimir controversias tributarias”. Es una investigación documental, donde aborda las principales ventajas aportadas por el arbitraje tributario para dirimir controversias en materia fiscal, resaltando en el estudio, la celeridad que representa la modalidad, como también la posibilidad de efectuarla de manera extrajudicial, efectuando para ello una comparación de los procesos contenciosos tributarios y los arbitrales, contenidos en la legislación venezolana, apoyándose en un cuadro comparativo de el arbitraje comercial y los casos resueltos por este mecanismo en materia civil, las ventajas aportadas por el arbitraje en materia civil y comercial, las cuales pueden ser trasladadas a la materia de índole tributario y su resolución de controversias.

Por último, Bóveda. M. (2004), Revista de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, su trabajo consiste en un estudio analítico de la legislación que regula la materia del arbitraje tributario en Venezuela, en ella concluye, que el arbitraje alcanzara sus objetivos si resulta en mayor celeridad, eficiencia, sencillez, transparencia, menor formalidad, reducción de costos, facilidad de producción de pruebas, confiabilidad y eficacia en la obtención de los resultados. El arbitraje tiene sus ventajas y sus inconvenientes, si las ventajas que ofrece no son aprovechadas, sus desventajas (como podrían ser los elevados costos y honorarios de los árbitros y la eventual apelación en casos de decisiones no unánimes), pueden

conducir a un gradual rechazo como método alternativo para resolver disputas tributarias.

Bases Teóricas

Dado que la observación, descripción y explicación de la realidad que se investiga se sustenta en el conocimiento científico es preciso desarrollar, los diferentes conceptos teóricos presentes en la misma, que de manera lógica y sistemática proporcionarán una explicación de las causas del problema de investigación; conceptos estos que se presentan seguidamente y de los cuales se soportan el resultado de la presente investigación;

Derecho Tributario

Siendo el derecho tributario la base fundamental donde se desarrollan las controversias tributarias y donde se permite el Arbitraje Tributario, representa de suma importancia definirlo, por lo cual, llamamos así al conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos, siendo la base fundamental de donde se deriva el tema de estudio “El Arbitraje como medio de resolución de conflictos en el Sistema Tributario Venezolano”, el derecho tributario venezolano contiene los fundamentos teórico práctico jurídico del Arbitraje, según Villegas (1992), el Derecho Tributario, en sentido extenso es: "el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos". Dino Jarach, expresa que el Derecho Tributario forma parte del estudio de las ciencias de las Finanzas, y lo define como: "el conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos". Resulta oportuno resaltar la importancia en el desarrollo del tema, de los fundamentos principales del Derecho Tributario, sobre las bases de este, se ciernen los cimientos regulatorios que permiten el desarrollo del la institución del Arbitraje, en tal sentido es un punto

fundamental en el avance de los preceptos de la investigación y sus posteriores resultados.

El Sistema Tributario: Se llama sistema tributario al conjunto unificado de normas y leyes que establecen, según un ordenamiento jurídico diseñado para tal fin, para regular y establecer la recaudación y recolección del conjunto de impuestos establecidos en una nación, todo ello enmarcado en las políticas fiscales creadas según las características sociales y económicas particulares del país. En Venezuela, según principios constitucionales, se determina la política fiscal en dos conceptos, el primero de ellos, el de la progresividad, donde se determina la contribución de los sujetos pasivos según su capacidad económica y los ingresos que estos (los contribuyentes) perciban según su actividad económica, por lo cual mientras mayor cantidad de ingresos, mayor es el impuesto o la contribución dada, como también se establece el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante impuestos u otras contribuciones establecidas en ley, así lo contempla el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, generando de esta manera el aporte legal de contribuciones para sufragar los gastos de la nación, enmarcado ellos en el Principio de Legalidad Tributaria. El Sistema Tributario, se encuentra conformado por todas aquellas leyes e instituciones administrativas y judiciales con contenido, competencia y atribuciones tributarias, entre ellas la regulación, recaudación y defensa, por lo tanto la institución del Arbitraje se encuentra dentro del Sistema Tributario Venezolano.

Principio de Legalidad Tributaria: En el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos. La máxima latina Nullun Tributum Sine Lege determina que para que un tributo sea considerado como

tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo. En este sentido y en relación del Arbitraje Tributario Alejandro Rebollo Álvarez Amandi, resalta "La exclusión de la vía contenciosa del juego de los recursos de que pueda valerse el contribuyente y la propia Administración ataca el principio de legalidad", por lo cual algunos autores destacan que el principio de legalidad garantiza que el tributo no puede aplicarse de manera discrecional, no es susceptible de transacción y debe ser el establecido en ley, sin ninguna clase de negociación a acuerdo que verse sobre ellos y desmejore el ingreso a la nación. En consecuencia de lo anterior, al estar el Arbitraje estipulado en el contenido de las leyes jurídicas, se cumple con el principio de legalidad permitiéndose en Venezuela, la solución de las controversias por los medios alternos, como lo es el Arbitraje.

El Principio de Generalidad: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, dispone que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Artículo 132. Toda persona tiene el deber de cumplir sus responsabilidades sociales y participar solidariamente en la vida política, civil y comunitaria del país, promoviendo y defendiendo los derechos humanos como fundamento de la convivencia democrática y de la paz social.

Artículo 133. 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 Igualdad: El principio de igualdad se configura como un valor superior, no sólo del sistema tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto. Así lo proclama la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

Artículo 21. Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia:

2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

En el ámbito tributario, el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El Principio de Capacidad Económica: Los tributos han de basarse esencialmente en la capacidad económica de los llamados a contribuir. Para ello es necesario determinar, primero, quien tiene y quien no tiene capacidad económica. Es decir, determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta, el tributo es justo si se adecua a la capacidad económica del sujeto que ha de pagarlo. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, establece lo siguiente:

Artículo 317. 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 la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

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.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

El Principio de Progresividad y la No Confiscatoriedad: La Constitución exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realice a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, establece lo siguiente:

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Artículo 317. 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 la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

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.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

La progresividad constituye una característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos.

La progresividad tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda extramuros del ordenamiento tributario.

Potestad Tributaria: El Estado tiene la posibilidad jurídica de establecer tributos, 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. La Constitución establece que sólo por ley se pueden establecer tributos sin ser posible, en nuestro ordenamiento, que dicha facultad se delegue o transfiera a otros entes. Algunos autores lo denominan poder tributario y lo definen de la siguiente manera; Giuliani Fonrouge, significa “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”, según Villegas:

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Estos, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. (p.186).

German Bidart Campos: "... apunta a la posibilidad jurídica (competencia) de crear y exigir tributos con relación a personas o bienes que se encuentran en la respectiva jurisdicción". O. Greco y A. Godoy: es "la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia especial".

Tributos: La importancia de la noción jurídica del tributo radica en que a partir de ella se pueden establecer las características comunes de cada una de sus especies. 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 demanda el cumplimiento de sus fines, los tributos son creados en virtud de una ley, no hay tributo sin ley previa que establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino "Nullun Tributum sine Lege".

A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole, puede consistir en un hecho (realizar una venta), un conjunto de hechos (ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (las ganancias percibidas en un período), en una situación en que el obligado se halla (si es propietario de un inmueble). Según Dino Jarach, "los recursos tributarios son aquellos que el Estado tiene en ejercicio de su poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan".

Cabe destacar la característica común de los recursos tributarios, que es la obligatoriedad de los mismos por imperio de la ley, siendo ésta fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas.

El Arbitraje: Etimológicamente la palabra arbitraje según Couture, (1976) proviene de la “adaptación moderna (siglo XVII) del francés arbitraje, procedente del verbo arbitrer que como el castellano arbitrar proviene del latín árbitro, -are o arbitror, -ari, denominativo de arbiter, -tri ‘arbitro’”(p. 105).

Entonces, el arbitraje por Gabaldón, (1987):

Un instituto mediante el cual el Derecho faculta a quienes se encuentran en controversia para designar los jueces que la resolverán y para establecer los mecanismos con que éstos deberán actuar para lograrlo, quedando las partes obligadas por imperio de la Ley a respetar el fallo que dicten (p. 15).

En este sentido Roca A, José L. (1994):

Es un medio jurídico de arreglo de litigios, presentes o futuros, basándose en la voluntad de las partes, que eligen por sí mismas directamente, o a través de mecanismos de designación acordados por ellas, a simples particulares a los que se confía la adopción de una decisión obligatoria, el laudo arbitral que ponga fin a las diferencias entre ellas. (p. 38).

El fallo que profiera el Tribunal puede ser en derecho o en equidad:

Arbitraje en derecho: En este tipo de arbitraje, el tribunal de arbitramento resuelve la diferencia en estricto apego a lo establecido por el ordenamiento jurídico, razón por la cual los árbitros necesariamente deberán ser abogados.

Arbitraje en equidad: Los árbitros resuelven fundamentando sus laudos en criterios valorativos, principios de equidad, en las prácticas o usos comunes de la actividad y en el sentido común producto de la experiencia.

La Arbitrabilidad: Dentro del ámbito jurídico encontramos que la arbitrabilidad es la susceptibilidad que tiene una disputa de ser resuelta por medio de arbitraje, la arbitrabilidad es una parte taxativa de toda la institución arbitral ya que sin esta el convenio arbitral no es válido ni eficaz. Dentro del arbitraje, es un límite ya que delimita el principio de la voluntad de las partes, en este aspecto se otorga una o enviste de jurisdicción a los árbitros, donde la falta de este elemento ocasionaría una

causal de impugnación sobre el convenio, laudo, reconocimiento y ejecución del laudo arbitral

El Arbitraje Tributario

El arbitraje tributario es un mecanismo de resolución de conflictos mediante el cual las partes, de mutuo acuerdo, someten el conocimiento y decisión de los litigios tributarios pendientes a un tribunal arbitral independiente que pondrá fin a la controversia mediante un laudo arbitral, es estipulado en el Código Orgánico Tributario promulgado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.305, Octubre 17, 2001, en los Artículos 312 al 326 ambos inclusive. Sobre las bases de la legislación tributaria, se presentan una serie de circunstancias, en la cuales se desarrolla la relación jurídico tributaria entre los sujetos de la obligación tributaria, de donde se desprenden los derechos y obligaciones de los mismo, siendo inevitable que se originen controversias en el desarrollo de dicha relación, siendo esto una realidad palpable, se esbozan diferentes mecanismos para dirimir la controversias, coexistiendo El Arbitraje con la Justicia Ordinaria.

Según Moya Millán, El Arbitraje Tributario: "... es una institución fundamentalmente convencional entre las partes quienes someten una controversia a la decisión de uno o más árbitros, que pueden ser de derecho o árbitros arbitradores o de equidad..." (p. 522). A los efectos de la legislación venezolana, en materia tributario solo es permitido los arbitrajes de derecho, tal como se indica en posteriormente en el desarrollo de la investigación.

En consecuencia, se restringen a la institución arbitral, a ser un proceso dentro de otro proceso, desvirtuando la esencia principal de los medios alternos de resolución de conflictos y confiándolo a un trámite dentro del contencioso tributario.

Arbitraje de Derecho: El arbitraje de derecho o árbitros de derecho son los que se apegan a los procedimientos legales, y en las sentencias, a las disposiciones de Derecho, de acuerdo a lo establecido en los artículos 8° de la Ley de Arbitraje

Comercial y 618 del Código de Procedimiento Civil Venezolano. El arbitraje tributario siempre será de derecho, según lo establece el Código Orgánico Tributario “Artículo 317: Los árbitros designados deberán manifestar su aceptación dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su designación, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Los árbitros en materia tributaria, serán siempre y en todo caso, árbitros de derecho”

Por lo tanto no pueden ser de equidad, lo cual es lógico, pues se trata de aplicar el derecho. Por esta razón es que los árbitros deben ser abogados.

Administración Tributaria: La administración tributaria representa la sujeto activo de la relación tributaria y esta sería el órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo; 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva; y, 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En Venezuela, la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT. La administración tributaria como se especifica anteriormente, juega el rol de sujeto activo en representación de la nación dentro del contexto del Arbitraje.

Obligación Tributaria: La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte de la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica

que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo. La obligación tributaria representa, la exigibilidad de parte del estado (sujeto activo) de la contraprestación existente, la obligación tributaria debe ser susceptible de transacción para ventilar la misma en un tribunal arbitral, previo cumplimiento de los requisitos exigidos en el contencioso tributario.

Relación Tributaria: Sobre este punto Margain nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

Objeto del Tributo: Importante aspecto a destacar ya que del objeto del tributo nacen en su mayoría las discrepancias entre los sujetos de la relación tributaria, en base a ello, toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de la finalidad del tributo; cuando se habla de objeto de tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición. Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. El objeto del tributo quedara precisado a través del hecho imponible.

Hecho Imponible: La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado llamar, hecho imponible. Respecto a este hecho imponible nos dicen que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y solo

esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: A) que en ausencia de una cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; B) que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la casualidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido y C) que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto posible. Según Ferreiro (2001), lo define como:

... La realización por determinado sujeto de una actividad comercial en una población que la haga posible. El presupuesto objetivo es la realización de tal actividad. El objeto es la actividad en si misma considerada y la base es el número de habitantes de la población en que se desarrolla... (p.54).

Base Imponible: Magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto. Es el fundamento cuantitativo del hecho imponible, mediante el cual se realiza la determinación del monto a cancelar.

Sujeto Activo: En el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el estado, pues solamente él, como ente soberano está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. Esta soberanía y potestad tributaria a la cual se hace referencia esta especificada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en sus Artículos 5 y 156.

Sujeto Pasivo: El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, es el que está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Contribuyente: Aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible, dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional.

Determinación Tributaria: La determinación tributaria puede estar integrada sólo por un acto del contribuyente o de la Administración, es decir es aquella mediante la cual se realiza el cálculo del monto a cancelar por el contribuyente, se puede dar de dos maneras, a saber; Auto determinación efectuada por el contribuyente automáticamente por sistema o la modalidades establecidas en ley y la Determinación de Oficio, realizada por la Administración, ya sea, de base cierta o base presunta, según VILLEGAS . “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (andebeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)”.

Fiscalización: La etapa administrativa de la fiscalización, reviste una gran importancia dentro del proceso tributario ya que en ella se producen en su mayoría las controversias que luego generan las disputas que serán dirimidas por los diferentes mecanismos existentes en la legislación, entre ellas el arbitraje tributario, el proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, integro y oportuno pago de los impuestos, para esto, la administración tributaria está autorizada por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, así como también toda actividad realizada por el contribuyente generadora de responsabilidad fiscal, dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar, dichas atribuciones y procedimientos se encuentran reguladas en el Código Orgánico Tributario en los artículos 177 al 193, enmarcándose en ellos todas las fases de este procedimiento. Es en esta etapa donde a consideración de los autores, sería ideal

permitir la aplicación de la institución arbitral, para solventar las controversias, evitando la interposición de los recursos administrativos y contenciosos.

Acta de Reparación: Acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso de que no se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación; indicando los elementos fiscalizados de la base imponible, hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización, entre otros. Es el acta que da inicio a la controversia jurídico tributaria, de ella nace la pretensión que el ante administrador exige al contribuyente, siendo este el punto de inflexión entre los sujetos de la relación tributaria, punto de apertura del sumario administrativo, donde en un porcentaje de los casos terminan en los Tribunales Contenciosos Administrativos.

Sumario Administrativo: Procedimiento administrativo que se inicia una vez vencido el plazo para que el contribuyente o responsable cumpla con el emplazamiento hecho en el acta de reparación, en el sentido de presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante; salvo que las objeciones contra el acta de reparación versaren sobre aspectos de mero derecho. En el curso de este procedimiento, el contribuyente tiene oportunidad para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa.

El sumario administrativo culmina con una resolución en la que se determina si procediere o no la obligación tributaria, se señala en forma circunstanciada el ilícito que se imputa, se aplica la sanción pecuniaria que corresponda y se intiman los pagos que fueren procedentes. Esta etapa es de suma importancia, debido que en ella se debe contener todos los procedimientos de fiscalización y verificación efectuados por la administración tributaria, el cual será reflejo de la actuación del ente administrativo y se verificara su apego al derecho y el debido proceso. El sumario administrativo, en la etapa contenciosa es revisado por el tribunal contencioso y forma parte fundamental de los alegatos tanto de la administración como del contribuyente.

Recurso Jerárquico: Es el Recurso administrativo de impugnación contra los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; que puede ser interpuesto por quienes tengan interés legítimo, personal y directo, reducciones: disminuciones o rebajas permitidas en el cálculo de algunos impuestos. Este recurso es intentado por el contribuyente en las oficinas administrativas del ente fiscalizador y supervisor, en nuestro caso Venezuela el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT. El recurso jerárquico se encuentra regulado en el Código Orgánico Tributario, Título V, capítulo II, Artículos 242 al 252, donde se establecen las formalidades y oportunidades para interponerlo.

Amparo Tributario: Amparar, proviene del Latín y significa favorecer, proteger, defender. Acogerse al favor o protección de alguien. Es la institución que tiene su ámbito dentro de las normas del Derecho Constitucional y que va encaminada a proteger la libertad individual o patrimonial de las personas cuando han sido desconocidas o atropelladas por una autoridad, que actúa fuera del ámbito de sus atribuciones legales, y está haciendo vulnerable las garantías de las personas establecidas en la Constitución o los derechos que ella protege.

El Código Orgánico Tributario contiene en su Título VI "De los procedimientos judiciales", Capítulo IV "del Amparo Tributario" todo lo concerniente amparo en el derecho Tributario, establecido en sus artículo 302, 303 y 304 en los cuales señala la procedencia del amparo, la persona que puede interponer el recurso y la forma como debe hacerlo y por último el procedimiento. El Código Orgánico Tributario establece: Artículo 302: Procederá la acción de amparo tributario cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en este Código o en leyes especiales.

Por lo cual el amparo tributario podrá ser usado o este como recurso de defensa de la persona va a proceder en los casos en que la administración a la hora de resolver los

conflictos presentados entre los contribuyentes y la Administración, se demore, es decir exceda el plazo legal establecido para que se pronuncie, y esta falta de pronunciamiento cause un perjuicio grave e irreparable al contribuyente. Actualmente la jurisprudencia en materia de amparo tributario, ha establecido que la demora de parte de la administración tributaria es catalogada como Silencio Denegatorio, es decir solicitud negada, por lo cual se debe acudir al recurso contencioso tributario, dadas estas sentencias, el amparo tributario carece de esencia y uso en el proceso tributario hoy en día.

Recurso Contencioso Tributario: Se trata de un recurso interpuesto por el contribuyente ante los tribunales cuando está en desacuerdo con un acto de la administración, requiere de abogados, es un recurso llamado también de acción ordinaria, como medio judicial de impugnación de actos particulares de la administración tributaria, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes.

El legislador lo califica como recurso porque supone la existencia de un acto de la administración que se impugna y se encuentra destinado a obtener la anulación o eliminación. Este recurso da la potestad a la jurisdicción ordinaria de justicia, de la revisión de las actuaciones previas de la administración, por lo cual tiene injerencia el todo el procedimiento de sumario efectuado, verificando su procedencia legal y la pertinencia con la cual este fue realizado. Este recurso se encuentra regulado en las disposiciones del Código Orgánico Tributario, Título VI, Capítulo I, Artículos 259 al 289, donde se contienen los requisitos para su admisión y el lapso para interponerlo, los lapsos probatorios como también la sentencia y los efectos de ejecución de esta. El recurso contencioso tributario puede interponerse sin haber ejercido previamente el recurso jerárquico y habiéndolo ejercido, en los casos en que hubiere sido denegado tácitamente e incluso cuando hubiere sido resuelto denegándolo total o parcialmente. Destacamos que dentro del procedimiento del Recurso Contencioso Tributario se encuentra establecido el momento procesal para solicitar ante el tribunal contencioso, el Arbitraje tributario, toda vez que se regula dentro de la justicia ordinaria, no

existiendo modalidad diferente para solicitarlo, por lo tanto se debe interponer el recurso contencioso para luego solicitar el arbitraje y las materias susceptibles de arbitraje.

Compromiso Arbitral: es el inicio del proceso Arbitral, mediante el cual los sujetos de la relación tributaria, convienen en dirimir el conflicto, la controversia planteada a través de árbitros de derecho, independientes de la jurisdicción ordinaria, seleccionados según el procedimiento establecido en ley, Moya Millán, indica:

“... el compromiso arbitral es excluyente de la jurisdicción ordinaria en lo concerniente a la materia o asunto sometido al arbitraje y será suscrito por el contribuyente, el responsable o su representante judicial debidamente facultado para ello en documento poder y por el representante judicial del fisco, quien deberá estar autorizado por la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria...” (p. 524).

Laudo Arbitral: Un laudo arbitral, es la resolución que fija un árbitro entre dos partes en conflicto, decisión de la controversia sometida al conocimiento del tribunal arbitral, dicho laudo contendrá las siguientes características, debe ser dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del tribunal arbitral, debe ser notificado a la administración tributaria y al contribuyente, debe ser pasado al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario que está conociendo de la causa para su publicación, es de obligatorio cumplimiento por las partes ,debe ser dictado dentro de los 6 meses siguientes a la constitución del tribunal arbitral, con un lapso de prórroga por un tiempo igual, de oficio o por solicitud de las partes, es ejecutable por los tribunales del contencioso tributario, de acuerdo con las normas de ejecución de las sentencias. El Código Orgánico Tributario, en referencia al laudo arbitral establece lo siguiente:

Artículo 321: El procedimiento arbitral culminará con un laudo, el cual será dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notificará al contribuyente o responsable y a la Administración Tributaria. El laudo se pasará con los autos al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, quien lo

publicará al día siguiente de su consignación. El laudo arbitral será de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente o responsable como para la Administración Tributaria.

Bases Legales

A continuación, se presentan los basamentos legales que en materia de Arbitraje Tributario, contiene el Sistema Tributario Venezolano, resulta oportuno destacar la importancia del contenido legal, debido al Principio “Nullun Tributum Sine Lege”, significa por siguiente entonces, que todo lo relacionado a materia tributaria, debe estar contenido en ley, por ende la relevancia del marco legal que a continuación se presenta.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

Los preceptos constitucionales en materia tributaria nos dicen:

Artículo 5. La soberanía reside intransferiblemente en el pueblo, quien la ejerce directamente en la forma prevista en esta Constitución y en la ley, e indirectamente, mediante el sufragio, por los órganos que ejercen el Poder Público. Los órganos del Estado emanan de la soberanía popular y a ella están sometidos.

Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

Numerales;

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás

manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

14. La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los Municipios, de conformidad con esta Constitución.

33. Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Público Nacional, o que le corresponda por su índole o naturaleza.

Artículo 253. La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos o ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley.

Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias.

El sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados para el ejercicio.

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Artículo 317. 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 la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

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.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta.

Código Orgánico Tributario

La regulación en materia de arbitraje tributario, se encuentra en el Código Orgánico Tributario, donde nos indica los procedimientos a seguir para dar efecto, a este medio alternativo de resolución de conflictos, lo ubicamos en:

Capítulo VI

Del Arbitraje Tributario

Artículo 312. La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con lo establecido en el artículo 305 de este Código. El arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. Las partes de mutuo acuerdo formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresarse con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros.

Artículo 313. En ningún caso por vía del arbitraje previsto en este Código, podrán reabrirse los lapsos para la interposición de los recursos administrativos y judiciales que hubieren caducado por inactividad del contribuyente o responsable.

Artículo 314. El compromiso arbitral celebrado conforme a lo dispuesto en este Capítulo, será excluyente de la jurisdicción contenciosa tributaria en lo que concierne a la materia o asunto sometido al arbitraje.

Artículo 315. El compromiso arbitral será suscrito por el contribuyente o responsable o su representante judicial debidamente facultado para ello por el poder respectivo y, por el representante judicial del Fisco de que se trate. El representante judicial del fisco requerirá en todo caso la autorización de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria.

Artículo 316. Cada parte designará un árbitro, y éstos últimos convendrán de mutuo acuerdo en la designación del tercero. De no existir consenso en la designación del tercer árbitro, la designación la hará el Tribunal. En todo caso los árbitros deberán ser abogados.

Parágrafo Único: Los honorarios de los árbitros y demás gastos que ocasione el arbitraje, serán sufragados en su totalidad por el contribuyente o responsable. En caso que el compromiso arbitral haya sido celebrado a petición de la Administración Tributaria y ello se haga constar en el compromiso arbitral, los honorarios de los árbitros y demás gastos, serán sufragados en su totalidad por la Administración Tributaria, salvo que ésta y el contribuyente o responsable hayan convenido de mutuo acuerdo en sufragarlas por partes iguales.

Artículo 317. Los árbitros designados deberán manifestar su aceptación dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su designación ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Los árbitros en materia tributaria serán siempre y en todo caso árbitros de derecho.

Artículo 318. El cargo de árbitro, una vez aceptado, es irrenunciable. El árbitro que sin causa legítima se separe de su cargo será responsable penalmente por el delito de denegación de justicia, sin perjuicio de que se haga efectiva su responsabilidad administrativa o civil. Si los árbitros nombrados o alguno de ellos murieren o faltaren

por cualquier otro motivo, se les sustituirá del mismo modo como se les hubiere nombrado.

Artículo 319. Los tribunales ordinarios y especiales, así como las demás autoridades públicas están en el deber de prestar a los árbitros toda la cooperación para el desempeño de la actividad que le ha sido encomendada.

Artículo 320. En cualquier estado de la causa del proceso contencioso tributario en que las partes se hayan sometido a arbitraje, se suspenderá el curso de la causa y se pasarán inmediatamente los autos al Tribunal Arbitral.

Artículo 321. El procedimiento arbitral culminará con un laudo, el cual será dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notificará al contribuyente o responsable y a la Administración Tributaria. El laudo se pasará con los autos al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, quien lo publicará al día siguiente de su consignación. El laudo arbitral será de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente o responsable como para la Administración Tributaria.

Artículo 322. Los árbitros deberán dictar su decisión en el término de seis (6) meses contados a partir de la constitución del Tribunal Arbitral. Dicho lapso podrá ser prorrogado hasta por seis (6) meses más, de oficio, o a solicitud del contribuyente o responsable o de la Administración Tributaria.

Artículo 323. Las decisiones que dicte el Tribunal Arbitral serán apelables ante el Tribunal Supremo de Justicia, en los casos que las mismas se hubieren dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros. El lapso de apelación comenzará a correr desde el día siguiente en que el laudo hubiere sido publicado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario.

Parágrafo Único: La ejecución del laudo corresponderá a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, de acuerdo con las normas de ejecución de sentencia establecidas en la Sección Quinta del Capítulo I del Título VI del presente Código.

Artículo 324. Contra el laudo arbitral procederá el recurso de nulidad, el cual deberá interponerse por escrito ante el Tribunal Supremo de Justicia, dentro de los ocho (8)

días hábiles de su publicación por el juez contencioso tributario. El expediente sustanciado por el Tribunal Arbitral se acompañará al recurso de nulidad interpuesto.

Artículo 325. El laudo dictado por el Tribunal Arbitral se podrá declarar nulo:

1. Si la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviere concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiere ejecutarse.
2. Si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje.
3. Si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes.

Artículo 326. Los aspectos no regulados en este Capítulo o en otras disposiciones del presente Código, se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil.

El proceso judicial para la resolución de las controversias presentadas en materia tributaria, en este caso el recurso contencioso tributario, paso previo para la solicitud del arbitraje, se ubica en el Código Orgánico Tributario, en el Título VI, capítulo I, Artículos 259 al 288, siendo relevante este contenido, en vista de la disposición donde se establece que el Arbitraje Tributario, será solicitado toda vez iniciado el procedimiento del Recurso Contencioso Tributario, en sede judicial, es evidente entonces el carácter judicial contencioso establecido en las controversias tributarias.

Las normativas Jurídicas de carácter accesorias en el Arbitraje Tributario, que nos ejemplifican y complementan la materia la encontramos en:

Código de Procedimiento Civil:

De los Árbitros de Derecho:

Artículo 618.- Los árbitros son de derecho, o arbitradores. Los primeros deben observar el procedimiento legal, y en las sentencias, las disposiciones del Derecho. Los segundos procederán con entera libertad, según les parezca más conveniente al interés de las partes, atendiendo principalmente a la equidad.

Parágrafo Primero: Las partes pueden indicar a los árbitros de derecho, las formas y reglas de procedimiento que deban seguir y someter a los arbitradores a algunas reglas de procedimiento. A falta de esta indicación los árbitros de derecho observarán el procedimiento legal correspondiente.

Parágrafo Segundo: En caso de discrepancia entre los árbitros ya respecto de la interpretación del compromiso o de cualquiera de sus cláusulas, ya respecto de alguna regla o forma de procedimiento a seguir, la cuestión será resuelta por el Juez natural que se indica en el artículo 628. La decisión del Juez será dictada sumariamente con los elementos que le sean sometidos, y no tendrá apelación.

Parágrafo Tercero: Si en el compromiso no se indica de alguna manera el carácter de los árbitros, se entiende que son arbitradores.

Ley de Arbitraje Comercial:

Artículo 8°. Los árbitros pueden ser de derecho o de equidad. Los primeros deberán observar las disposiciones de derecho en la fundamentación de los laudos. Los segundos procederán con entera libertad, según sea más conveniente al interés de las partes, atendiendo principalmente a la equidad. Si no hubiere indicación de las partes sobre el carácter de los árbitros se entenderá que decidirán como árbitros de derecho. Los árbitros tendrán siempre en cuenta las estipulaciones del contrato y los usos y costumbres mercantiles.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo y Diseño de la Investigación

El presente estudio corresponde a una investigación, según el nivel se ubicó en la investigación descriptiva según Rangel (1999). Una Investigación Descriptiva: “Se orienta a buscar información acerca de cómo opera y cuáles son las características de un hecho, fenómeno, situación ó proceso en una circunstancia, para describir sus relaciones e implicaciones sin interesarse en conocer sobre el origen ó causa”, (p... 9).

De acuerdo al diseño la investigación es documental bibliográfica, ya que toda la información fue recolectada de trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos, el manual de la UPEL (2010), define a la investigación documental:

Se entiende por Investigación Documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor. (p...12).

Para dar respuesta a las interrogantes de la investigación y al desarrollo del esquema del nivel conceptual del marco teórico, se utilizaron una serie de textos jurídicos y conjunto de leyes, sobre Derecho Tributario y del Arbitraje en el Sistema Venezolano.

En tal sentido, Sabino (1998) refiere que el diseño bibliográfico consiste en “detectar, obtener, consultar la bibliografía y otros materiales que pueden ser útiles para los

propósitos del estudio, de donde se deben extraer y recopilar la información relevante y necesaria que atañe a nuestro problema de investigación" (p. 95).

Procedimiento de Investigación

El procedimiento debe describir brevemente las etapas y/o fases que se cumplieron para la realización del presente trabajo especial de grado. Además debe identificar y definir los métodos y técnicas aplicadas.

En general para la realización del marco teórico y desarrollo de los objetivos específicos del presente trabajo de grado se cumplieron las siguientes etapas:

1. Se indagaron antes de la escogencia del título sobre los antecedentes relacionados con la investigación.

2. Se revisaron las literaturas con relación al propósito de la investigación, Tema Analizar el Arbitraje Tributario como medio de resolución de conflictos en el Sistema Tributario Venezolano, siguiéndose con las siguientes actividades: (a) Detección de las literaturas en fuentes primarias, secundarias y terciarias, en este caso consultas a través de la red (Internet), citas bibliográficas y publicaciones importantes, entre otros.; (b) Obtención de literaturas en bibliotecas, entre las visitadas se encuentran: la biblioteca de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de los Andes, biblioteca de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, (c) Consulta de literaturas especializadas en el tema objeto de estudio, a partir de allí, comenzó de manera sistemática la revisión a fondo de cada una de las fuentes seleccionadas para ello se debió realizar una lectura general de los textos o capítulos, primero, procurando captar el contenido e ideas principales, luego leyendo en detalle, para extraer hechos que fueron útiles en la investigación, hasta llegar a un nivel de detalle más exacto, tomando textos e ideas principales que fueron útiles, para ello se utilizó la técnica del subrayado, en la mayoría de los casos; (d) La información obtenida al aplicar el instrumento de la observación directa, fue seleccionada y ordenada sobre la base de un esquema general de trabajo, la cual consistió en agrupar el material de acuerdo a la información que se manejó.

3. Posteriormente se logro la adopción de una teoría y así lograr la perspectiva para la construcción del marco teórico.

4. Luego se desarrollaron los objetivos específicos, sustentados en las fuentes de autores consultados

5. El método utilizado fue el analítico, deductivo. La técnica utilizada fue la estilada en los estudios documentales, UPEL (2010): (a) El subrayado, (b) el resumen y (c) La elaboración de fichas, el instrumento se diseñó, bajo esta concepción. Según Arias, (1997), la observación directa: "Es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos utilizando una técnica como la del fichaje proveniente de materiales impresos, textos ", (p. 49). Finalmente se presentaron las conclusiones y recomendaciones del estudio sobre el Análisis del Arbitraje Tributario como medio de resolución de conflictos en el Sistema Tributario Venezolano a fin de considerar las recomendaciones que permitan el desarrollo efectivo y eficaz del Arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos en materia tributaria.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Para el análisis de las fuentes documentales, se utilizarán las técnicas de: observación documental, presentación resumida, resumen analítico. A partir de la observación documental, mediante una lectura general de los textos, se iniciará la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales escritos consultados que son de interés para esta investigación.

La aplicación de la técnica de presentación resumida de un texto permitirá dar cuenta, de manera fiel y en síntesis, acerca de las ideas básicas que contienen las obras consultadas. La técnica de resumen analítico, se incorporará para descubrir la estructura de los textos consultados, y delimitar sus contenidos básicos en función de los datos que se precisan conocer.

De tal manera, que dada la importancia de las técnicas antes mencionadas, emplearán muy especialmente, en todo lo relativo al desarrollo y delimitación del momento teórico de la investigación.

Algunas de las técnicas operacionales para el manejo de las fuentes documentales, lo representan el manejo de los datos: de subrayado, fichaje, de citas, y notas de referencias bibliográficas.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

DESARROLLO Y DISCUSIÓN

Una vez desarrollados en el marco teórico los fundamentos relacionados con la investigación, en donde se reflejo las generalidades del Arbitraje Tributario, los conceptos y las normativas más relevantes, las cuales permiten al investigador, ilustrarse y complementar la presente investigación, esto con el fin de profundizar el contenido de la materia, para de esta manera establecer los parámetros mediante los cuales en adelante se desprenden las refutaciones que al mismo tiempo conducirán a esclarecer las interrogantes establecidas las cuales motivaron el presente estudio.

Es incuestionable entonces, como consecuencia de la legislación que sobre Arbitraje se encuentra en vigencia en Venezuela, las siguientes consideraciones, las cuales son producto de un profundo análisis de toda la normativa nacional, para obtener así las consideraciones generales y conclusiones, donde se determino y se desprende lo siguiente; en relación al objetivo e interrogante planteada; “Estudiar si es posible aplicar el Arbitraje Tributario, bajo los actuales parámetros de la legislación Venezolana”, se desprende de la normativa actual, diferentes inconvenientes al momento en el cual alguna de las partes de la relación tributaria, solicite o desee acudir al Arbitraje como medio alternativo para la resolución de conflictos tributarios, todo esto debido a la disposición establecida en la normativa que rige la materia, el Código Orgánico Tributario, en su Artículo 312, indica que antes de poder solicitar el Arbitraje se debe interponer por ante los tribunales contenciosos tributarios, el recurso contencioso tributario;

Artículo 312. La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con lo establecido

en el artículo 305 de este Código. El arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. Las partes de mutuo acuerdo formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresarse con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros.

Es decir, que de esta manera aun se estaría bajo la tutela de la jurisdicción ordinaria y a expensas de la decisión emitida para la autorización y presentación de la solicitud de arbitraje, por lo cual se seguiría bajo los lapsos y retardos procesales, lo cual como no representaría celeridad alguna ya que igualmente la normativa consagra que los siguientes pasos, tales como acuerdos de las materias a someter a arbitraje, designación de árbitros, decisión del tribunal arbitral (Laudo Arbitral), deberán presentarse igualmente ante el tribunal contencioso (jurisdicción Ordinaria) y su decisión tendrá apelación o nulidad, estas últimas ante la jurisdicción ordinaria.

De forma tal que en todo momento se estará bajo la tutela de la administración de justicia ordinaria, no otorgándole al arbitraje la independencia suficiente para garantizar la celeridad de sus actuaciones, sobre al respecto indica J. Casas (2004):

El principal óbice a la procedencia del arbitraje. Obedece a que el estado constitucional de derecho se somete a la ley y a la jurisdicción, pero reconociendo el último de los cometidos como una competencia exclusiva y excluyente de sus jueces permanentes integrantes del Poder Judicial. (p.297).

Ahora bien, la institución del Arbitraje consagrada en la Constitución y el Código Orgánico Tributario, representa una innovación en la materia, que nos pone un paso adelante dentro del derecho comparado con otras legislaciones, motivo por el cual se debe perfeccionar la misma y permitir el desarrollo independiente del arbitraje, para lograr de este modo el cometido del mismo, el cual no es otro que el beneficio tanto del contribuyente y la administración, en la celeridad y eficacia para la toma de decisiones, donde se puede apreciar que cada año, son innumerables los recursos dejados de percibir por el estado en vista de las controversias existentes en los tribunales nacionales en materia tributaria, como también la gran cantidad de contribuyentes en expectativa y espera de decisiones en mataría de impuestos.

Al respecto indica L. Fraga Pittaluga (2005):

El Código Orgánico Tributario, solo admite el arbitraje en el caso de disputas actuales, no para disputas futura y solo puede plantearse dentro del proceso contencioso tributario una vez el recurso este admitido, lo cual también es una lástima puesto que el arbitraje habría tenido grandes posibilidades en los procedimientos administrativos tributarios, especialmente en los de primer grado (p. 326).

En efecto, la imposibilidad de efectuar el Arbitraje Tributario de manera extrajudicial, limitando a las partes aplicar el arbitraje, única y exclusivamente en los lapsos establecidos en el procedimiento contencioso tributario, dado de esta manera el arbitraje como medio alternativo de resolución de conflictos, carecería de esencia, ya que con estas características, imposibilita, la celeridad del conflicto, el descongestionamiento de los tribunales y sería de mayor utilidad si se permitiera en la fase de investigación y fiscalización de la administración tributaria, pues es en ese momento donde surge la mayor cantidad de supuestos que pueden ser objeto de diferencias, en donde las mismas se resolverían de una manera mas rápida y conforme para las partes, evitando así, futuros procedimientos administrativos y judiciales.

Es evidente entonces, la imposibilidad que actualmente presenta nuestra legislación en la aplicación eficaz y eficiente de la institución del Arbitraje Tributario como medio alterno a la resolución de conflictos, todo ello por la falta de otorgarle la importancia y relevancia necesaria para su desarrollo, donde otro punto a destacar, sería el considerable aumento de los costos procesales, esto debido a la interposición en un primer momento del recurso contencioso tributario, para luego dentro de los lapsos estipulados en ley, se proceda a solicitar el arbitraje y el nombramiento de los árbitros, estipulándose que estos costos (honorarios de los árbitros), serán sufragados por el solicitante, dejando así, el pago de los mismos en el contribuyente, ya que difícilmente la administración tributaria, aportaría monto alguno para los mismos, todo ello por ser la jurisdicción ordinaria de bajo costo para la administración tributaria, configurándose una gran dificultad para el contribuyente, en vista de que

deberá cancelar los servicios de un profesional del derecho, para la interposición del recurso contencioso y posteriormente sufragar igualmente los honorarios de los profesionales que efectuaran la labor de árbitros dentro del procedimiento arbitral.

En concordancia con lo anterior y con la normativa establecida, si toda la controversia no se somete al arbitraje, tendría el contribuyente que asumir un costo mayor y mantener los gastos que representan dos procedimientos paralelos, materializándose un gran impedimento de solicitarse el arbitraje, todo ello por los preceptos legales que actualmente en la legislación nacional rigen los destinos de los procedimientos del arbitraje tributario, por lo que la interrogante sobre la aplicación bajo los actuales parámetros de la legislación Venezolana del arbitraje, conduciría a una mayor desventaja para el contribuyente por un lado y por otro se presentaría el inconveniente del actual diseño normativo, presentando este por algunas dudas dentro de su procedimiento y manteniendo el arbitraje dentro del ámbito de la justicia ordinaria.

Por su parte, en la revisión de los procedimientos administrativos empleados por el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), para verificar si la administración tributaria actúa de acuerdo con el principio de eficacia y representa un proceso ágil y sencillo, se desprende que dentro de la potestad tributaria otorgada al estado, esta atribución es otorgada a un ente administrativo, dependiente del Ejecutivo Nacional, caso Venezuela al SENIAT, para controlar y supervisar todo lo referente en materia fiscal, entre ellas, se encuentran los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación en la recaudación de los tributos, en donde el Código Orgánico Tributario, establece claramente el momento en los cuales se efectúan los mismos y los recursos empleados tanto por la administración tributario como por el contribuyente, es en esta etapa donde efectivamente se presentan las controversias que a futuro por desacuerdos de una u otra parte, se vislumbran en los tribunales contenciosos y cuyas controversias pueden llegar a ser permitidas entretener en el Arbitraje, donde lamentablemente dentro de estos procedimientos administrativos, no es permitido el Arbitraje, en razón de ello indica L. Fraga Pittaluga (2005):

Durante el procedimiento de fiscalización surgen numerosas divergencias entre la administración tributaria y el sujeto fiscalizado que podría ser objeto de arbitraje, evitando así la emanación de un acto administrativo con el cual el contribuyente o responsable no está de acuerdo y que por tanto, va a dar lugar a la interposición de un recurso administrativo o judicial, sin duda alguna innecesario. (p. 326).

Visto así, donde el arbitraje no es permitido por la legislación en la etapa administrativa de la fiscalización, se aplica las disposiciones de verificación, fiscalización y determinación contenidas en los artículos 172 al 193 del Código Orgánico Tributario, estableciendo este la apertura de un procedimiento de sumario administrativo, el cual dispone de un tiempo mínimo de duración de al menos un (1) año, si los mismos se efectuaran de una manera ágil y sencilla, lo cual con la burocracia existente actualmente, es casi imposible, por lo tanto este tipo de procedimiento puede conllevar fácilmente más de un año, todo lo referente a su faces, en consecuencia, no estaríamos en presencia de la eficacia, agilidad y sencillez, donde posteriormente el contribuyente se encuentra en su derecho de acudir al recurso jerárquico a al recurso contencioso, claro está, si este no está de acuerdo con la resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, prolongando de esta manera, todo lo concerniente a la decisión en la resolución de la controversia.

Al respecto L. Fraga Pittaluga (2005), mantiene el siguiente criterio:

En el Ámbito de la fiscalización existen numerosas situaciones en las cuales la autoridad tributaria y el obligado colaboran en la precisión de los hechos y actos que dan lugar a la ocurrencia del hecho imponible. El procedimiento de investigación que realizan las autoridades tributarias ofrece un campo propicio en el cual los acuerdos preparatorios del acto administrativo encuentran una clara justificación. (p. 326).

Prosigue indicando al respecto L. Fraga Pittaluga (2005):

No nos cabe la menor duda que el arbitraje podría aliviar esta tensión constante entre la administración tributaria y los contribuyentes, sobre todo, cuando la administración usa su poder discrecional, especialmente la discrecionalidad técnica o cuando aplica, como hemos dicho, otros conceptos jurídicos indeterminados. (p. 326).

Después de las consideraciones anteriores, es evidente, que los procesos llevados por la administración tributaria, en el ámbito administrativo, al no tener la oportunidad de una mayor participación del contribuyente, conllevan, a extender los lapsos para dirimir la controversias planteadas, por lo tanto se puede teorizar, que no representan procesos ágiles y sencillos, donde la eficiencia de los mismos quedan en entredicho, al momento de presentar un método expedito para la resolución de conflictos en materia tributaria, donde al permitirse el procedimiento arbitral, se mejorarían los lapsos, las respuestas y decisiones para conformidad de las partes, presentando una mejora indudable y un gran avance en materia administrativa y arbitral.

En ese mismo sentido, los procedimientos administrativos llevados a cabo por la administración tributaria, presentan en todas sus faces, diversos inconvenientes, dados estos por el poco personal dentro de la Gerencia de Tributos Internos, la cual mediante su departamento de fiscalización, es la autorizada para la apertura de los expedientes administrativos seguidos a los contribuyentes, donde en su mayoría dichos expedientes son productos de procesos fiscalizadores, en los cuales como se ha indico con anterioridad, no se permite de manera alguna el proceso arbitral, estableciéndose en los mismos la principales causas de las controversias, siendo estos procesos en algunos casos, lentos y muy poco precisos para el contribuyente, quedando la participación de este, en la promoción de pruebas y escritos para demostrar la realidad o las posiciones de él, como sujeto investigado en el proceso administrativo, conllevando en gran parte de los casos a un congestionamiento similar al presentado en los Tribunales en lo Contencioso Tributario, razón por la cual se determina que estos procedimientos no representan un proceso ágil y sencillo, donde el contribuyente se constituye como el sujeto débil de la relación tributaria, siendo este el más perjudicado y el sujeto activo, el estado, vería prolongadas sus pretensiones para efectuar el cobro de la obligación tributaria derivada del procedimiento administrativo realizado en determinado momento al contribuyente.

Dadas las condiciones que anteceden y sobre la base de determinar si el Arbitraje será el camino correcto en materia tributaria, para dirimir conflictos, sería el método más idóneo para la materia, es incuestionable el beneficio que la institución del arbitraje

aportaría en la resolución de controversias de índole tributario, en vista de ser una alternativa a los sistemas convencionales con los cuales se han vislumbrado los conflictos en Venezuela, ya se den estos en sede administrativa o judicial, el arbitraje tributario, es un avance para el sistema tributario venezolano, donde su idea fundamental se encontraba dirigida al descongestionamiento del sistema judicial, como medio idóneo y alternativo para la resolución de conflictos, que permitiera la celeridad en la toma de decisiones.

Desde una perspectiva analítica cabe destacar que el arbitraje en materia fiscal trae consigo beneficios no sólo a los contribuyentes, sino también a todas las partes involucradas, no es sólo minimizar el impuesto, igualmente se busca añadir beneficio financiero a las entidades fiscales, pese a que no existe una heterogeneidad en las diferentes Leyes mercantiles, civiles y tributarias, es indudable que con el mecanismo arbitral se podría asegurar la posibilidad de lograr un intercambio de información mucho más amplio que el actual, regido por el procedimiento ordinario, al respecto indica M. Bóveda (2004):

Entre las ventajas de la admisibilidad de mecanismos de solución de controversias (como lo son la conciliación, la mediación, la transacción y el arbitraje), podemos mencionar la celeridad para obtener una decisión, la economía y eventual reducción de costos al acortar los procedimientos judiciales, la menor formalidad en los procedimientos, la confiabilidad, el secreto y el descongestionamiento del poder judicial, lo que en definitiva conlleva a una mayor eficacia en la administración de justicia (p. 204).

En efecto, la primordial esencia del arbitraje, es la celeridad de las controversias que puedan surgir entre administrador y administrado y viceversa, por lo cual se presenta como una alternativa factible, ya que la misma se encuentra estipulada en el Ordenamiento Jurídico Venezolano, resultando esta una nueva modalidad, con el fin primordial de modernizar el sistema tributario en materia de conflictos, en vista de la magnitud de expedientes existentes y la poca presencia de personal suficiente tanto en la administración tributaria como los pocos tribunales contenciosos tributarios, por lo cual cada año en el Presupuesto Nacional aparecen considerables cantidades de

dinero por concepto de créditos tributarios, los cuales están a la espera de una decisión en los tribunales, bien sea a favor del contribuyente o a favor de la Administración, para ello se necesita procedimientos de resolución de conflictos tal como el arbitraje, para decidir el destino de ese monto y darle valor de uso. Sobre la posibilidad de la aplicación del Arbitraje en Venezuela nos indica L. Fraga Pittaluga (2005):

Es preciso advertir, en primer lugar, que en países como Venezuela donde el Arbitraje es parte del sistema de administración de justicia, la resolución del conflicto intersubjetivo de intereses que se plantea ante los árbitros no se alcanza mediante un acuerdo entre las partes, sino a través, de una decisión que tiene absolutamente todas las características de una sentencia, porque, supone aplicación del derecho objetivo a los hechos controvertidos, es dictada por jueces privados imparciales que actúan en ejercicio de una potestad conferida por las partes en conflicto pero en virtud de la posibilidad constitucional y legalmente prevista al efecto, se dicta al final y como producto de un proceso contradictorio en el cual ambas partes tienen los mismos medios de ataque y defensa, es vinculante para las partes y tiene los efectos de cosa juzgada formal y material. (p. 315).

Tal como se ha visto, el arbitraje es legalmente permitido, ahora bien, dentro del ordenamiento se establecen una serie de pasos mediante los cuales se efectuaría el procedimiento arbitral, los cuales serían:

Momento procesal en que se debe acudir al arbitraje tributario:

El arbitraje se interpone una vez admitido el recurso contencioso tributario, una vez que están expuestos los argumentos del contribuyente y las pretensiones de ambas partes están claramente definidas. Se trata por tanto, de un arbitraje cuando la controversia se encuentra ya en etapa judicial.

Designación de Árbitros:

La designación de los Árbitros está contemplado en el Código Orgánico Tributario a partir de los artículos 316 al 318 y el 322 en la cual se especifica lo siguiente:

El Tribunal Arbitral estará compuesto por tres árbitros: uno designado por cada parte y el tercero designado por los dos árbitros, y a falta de acuerdo, será designado por el Tribunal. Los árbitros deberán ser abogados.

Los Árbitros designados deberán manifestar su aceptación dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su designación, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario.

El cargo de árbitro, una vez aceptado, es irrenunciable.

Lapso para dictaminar la decisión:

Los árbitros deberán dictar su decisión en el término de seis (6) meses contados a partir de la constitución del Tribunal Arbitral. Dicho lapso podrá ser prorrogado hasta por seis (6) meses más, de oficio, o a solicitud del contribuyente o responsable o de la Administración Tributaria.

Honorarios de los Árbitros:

En el artículo 316 del Código Orgánico Tributario párrafo único está establecido de la siguiente manera, los honorarios de los árbitros y demás gastos que ocasione el arbitraje serán sufragados en su totalidad por el Contribuyente o Responsable. A excepción de que el compromiso arbitral haya sido celebrado a petición de la Administración Tributaria y ello se haga constar, los honorarios y demás gastos serán sufragados por la Administración Tributaria.

Procedimiento del Arbitraje Tributario:

- (a). Formalización del compromiso arbitral
- (b). Suspensión de la causa
- (c). Designación de los árbitros
- (d). Aceptación de los árbitros designados
- (e). Remisión de los autos al tribunal arbitral
- (f). Conocimiento de la causa
- (g). Emisión del laudo arbitral.

Laudo Arbitral:

Los Artículos 321 y 322 del Código Orgánico Tributario señalan que la decisión de la controversia sometida al conocimiento del tribunal arbitral, dicho laudo contendrá las siguientes características. Artículos 321, 322 COT.

(a). Debe ser dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del tribunal arbitral.

(b). Debe ser notificado a la administración tributaria y al contribuyente.

(c). Debe ser pasado al tribunal superior de lo contencioso tributario que esta conociendo de la causa para su publicación.

(d). Es de obligatorio cumplimiento por las partes.

(e). Debe ser dictado dentro de los 6 meses siguientes a la constitución del tribunal arbitral, con un lapso de prórroga por un tiempo igual, de oficio o por solicitud de las partes.

(f). Es ejecutable por los tribunales del contencioso tributario, de acuerdo con las normas de ejecución de las sentencias.

Recursos contra el laudo Arbitral:

Contra el procede el recurso ordinario de apelación ante el Tribunal Supremo de Justicia, en caso de que la decisión haya sido dictada sin el acuerdo unánime de los árbitros, y el recurso extraordinario de nulidad ante el mismo tribunal, si se verifica algunos de los supuestos siguientes:

(a). Si el laudo no se hubiere pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje o si la decisión fuere de tal manera contradictoria que no pudiese ejecutarse.

(b). Si el tribunal supremo de justicia comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje.

(c). Si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes.

Después de lo anteriormente expuesto, es consideración del autor, que el procedimiento contemplado por el Código Orgánico Tributario, resulta complicado

para el desarrollo del proceso Arbitral, ya que el mismo estaría subordinado a la interposición del recurso contencioso tributario y los lapsos estipulados por este, no otorgando la independencia suficiente para completar de manera idónea la celeridad y eficacia necesario, por lo cual tal como se encuentra hoy día reglamentado, resultaría inconveniente solicitar el mecanismo alterno arbitral, aun así con estas dificultades normativas y administrativas, sería un método idóneo para la materia, reconduciéndolo y otorgándole por parte de la administración, contribuyente y justicia ordinaria, la importancia que para la resolución de conflictos representaría la institución del Arbitraje Tributario.

Cabe agregar, que al día de hoy, aun no se conoce en nuestra jurisprudencia, procedimiento arbitral alguno, todo ello derivado a las contemplaciones jurídicas estipuladas en ley, por una parte y por otra, el desconocimiento existente a nivel general (Administración tributaria, tribunales y contribuyentes), sobre la materia, donde ya luego de 11 años de vigencia del Código Orgánico Tributario, ningunas de las partes ha sometido sus controversias para su solución a un proceso arbitral, aun siendo ello así, y vistas las experiencias en otros ámbitos jurídicos tales como Mercantil, Civil y Laboral, no queda duda de lo positivo que representaría los procedimientos arbitrales igualmente en materia tributaria, concluyendo entonces que si sería el camino correcto en materia tributaria, para dirimir conflictos.

Hecha la observación anterior, sería positiva la institución del arbitraje en el ámbito tributario, siempre que se le otorgue a esta la importancia y relevancia necesaria, como un mecanismo extrajudicial, permitiendo su libre desarrollo y experiencia en materia tributaria, para lograr ello, es necesario implementar una serie de reformas normativas y sobre todo una profunda capacitación en la materia, la cual debe incluirse dentro de la actual formación llevada a cabo para lograr una cultura tributaria integral, donde se resalte tanto los deberes como los derechos de los sujetos parte integrante de la relación tributaria y los recursos existentes en la legislación nacional, para garantizar sus deberes y defender sus derechos.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Las conclusiones que se presentan a continuación son producto del análisis de los aspectos jurídicos relacionados con el arbitraje tributario, el cual es un avance para el sistema tributario venezolano, donde su idea fundamental se encontraba dirigida al descongestionamiento del sistema judicial, como medio idóneo y alternativo para la resolución de conflictos, que permitiera la celeridad en la toma de decisiones.

La realidad presentada actualmente conlleva a la reflexión de que el mismo debería permitirse en la fase de fiscalización y verificación, realizada por la administración tributaria al contribuyente o responsable, ya que en dicha fase se presentan mayores alternativas o posibilidades de encontrar las mejores soluciones para las mismas, donde no solamente se involucraría lo jurídico, sino también lo administrativo y contable, siendo esto último la referencia técnica donde la base imponible da nacimiento a la obligación estipulada en ley.

En este mismo orden de ideas, lo reflejado en el Código Orgánico Tributario, nos limita solo a la fase de admisión del recurso contencioso, y los lapsos estipulados por este, de igual manera al presentarse esta situación, el contribuyente no alude o solicita el arbitraje en esta fase debido; al proceso ya aperturado, y a los costos, donde en el contencioso los costos son asumidos por el estado, en el arbitraje son asumidos por el contribuyente o responsable, por lo cual representaría un desembolso adicional de dinero, ya que mantendría un representante legal, para la causa en tribunal contencioso, el cual genera honorarios y simultáneamente deberá disponer de gastos en el proceso arbitral, en vista que es poco probable que estos sea asumidos por la

administración tributaria, muy a pesar de que la idea general de un arbitraje consiste en un procedimiento de bajos costos en nuestra legislación se da todo lo contrario.

Otro punto a destacar, son los recursos contra el Laudo Arbitral, debido a que esto contradice la idea fundamental de celeridad, al intentarse su nulidad ante el Tribunal Supremo de Justicia, por no ser un fallo unánime, independientemente de ello, debería ser de obligatorio cumplimiento, para no prorrogar su solución, en vista que los procedimientos de consulta o apelación interpuesto ante el máximo tribunal de la república, no representa una garantía de celeridad de los mismo, pudiendo ello presentar, un tiempo de resolución largo para la controversia.

Es evidente entonces, que la evolución del Arbitraje en Venezuela ha sido indócil y parsimoniosa, desde el punto de vista del sistema judicial en términos generales no se ha habituado respecto a la institución y sus principios.

Si vamos al caso de arbitraje tributario, en esta materia el arbitraje es aun más antagónico, llamándonos enormemente la atención la falta de información y preparación del personal encargado de la administración tributaria venezolana, lo que trae como consecuencia la no divulgación de este recurso para los contribuyentes o responsables. Uno de los principales retos del arbitraje tributario en Venezuela es promover y dar a conocer las discrepancias entre el método del arbitraje y el sistema judicial.

Por otra parte la integración necesaria entre los tribunales y la administración tributaria, dificulta el correcto desarrollo del proceso arbitral, actualmente se presenta una completa desintegración de la comunicación efectiva entre los tribunales y la administración tributaria, siendo como consecuencia de esto, el mayor afectado el contribuyente, por las respuestas tardías recibidas en ente administrativo y por los largos lapsos que representa un proceso judicial, donde desde la apertura de la fiscalización hasta la sala político administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, suponiendo, claro está, que se lleve el proceso a todas las fases, representaría un lapso aproximado mínimo de 8 años para culminar una controversia tributaria, afectando igualmente a largo plazo al estado.

En este propósito de integración de un sistema efectivo tributario, deben abordarse los mecanismos necesarios para el intercambio efectivo de la información, una profunda preparación de todo el personal de la administración tributaria, la cual sería una profesionalización de todos sus componentes, ya que como una anécdota personal del autor, al momento de acudir a recopilar información en sede administrativa, se evidencia que gran parte del personal adscrito desconocía la existencia del procedimiento arbitral en materia tributaria, evidenciándose la poca divulgación, conocimiento del arbitraje tributario y el poco material disponible en la materia.

En consecuencia, se puede determinar que en el ámbito tributaria, serian mayores los beneficios que la aplicación del arbitraje traería en la resolución de conflictos de índole tributario, afirmación esta, avalada por las experiencias positivas experimentadas en otras ramas del derecho.

Recomendaciones

(a). La institución del Arbitraje representa un gran avance, al ser esta reconocida constitucionalmente, razón por lo cual se encuentra dentro del ámbito jurídico para dirimir conflictos, siendo así, deben los tribunales en lo contencioso, la administración y los contribuyentes, darle la importancia necesaria y elevar su aplicación en las controversias tributarias.

(b). Resaltar las ventajas del arbitraje, tanto institucional como educativamente, para que de esta manera se posicione como un método alternativo válido y presente en la solución de conflictos.

(c). Es necesario materializar una revisión de la legislación vigente en la materia de arbitraje tributario, para perfeccionar la metodología aplicada en el procedimiento arbitral actualmente establecida, donde se revisen, perfeccionen y modifiquen los siguientes aspectos:

(d). Permitir el procedimiento arbitral en fase administrativa, de esta manera se agilizaría el procedimiento y se permitiría mayor interacción del contribuyente.

(e). Precisar dentro del contenido de su reglamentación los lapsos, para interponer la solicitud de arbitraje.

(f). Determinar en la norma, la forma, el método y el lapso para presentar el escrito de compromiso arbitral.

(g). Establecer un reglamento de honorarios para los árbitros que formen parte del tribunal arbitral, así como de su responsabilidad y funciones, evitando elevar las costas del proceso.

(h). Esclarecer el procedimiento a llevar adelante por el tribunal arbitral en referencia a los alegatos de las partes, medios y lapsos de pruebas.

(i). Dar al laudo arbitral, carácter de sentencia firme y definitiva, siempre y cuando este enmarcado dentro de los parámetros de legalidad, evitando así, prorrogar la decisión y acudir nuevamente a la jurisdicción ordinaria.

(j). Para finalizar, es evidente la importancia que el arbitraje tributario, representaría en la materia, de ser este aplicado, reduciría significativamente las causas que por ante los tribunales contenciosos tributarios cursan actualmente, esta importancia sería indudable siempre y cuando los involucrados en la controversias tributarias, tenga a su haber dar un voto de confianza a la institución arbitral, reflejándose esta en la solicitud y aplicación, donde hoy en día, aumentan los inconveniente surgidos por los diferentes procedimientos aplicados por la administración tributaria y por el desconocimiento o evasión de los deberes tributarios de parte de los contribuyentes, siendo la aplicación del método arbitral una clara y real alternativa presente en el ordenamiento jurídico venezolano.

Como acotación final, el arbitraje en su aplicación en Venezuela, no se ha planteado la primera controversia solventada por este medio, en gran medida por el desconocimiento existente entre los contribuyentes, la acción coercitiva del estado y la falta de voluntad de establecer nuevas alternativas a las ya tradicionalmente conocidas. Mery Bóveda “El éxito o fracaso que pueda tener esta figura en Venezuela dependerá en gran parte de la seriedad, objetividad, imparcialidad y profesionalidad de los árbitros, la celeridad y justicia de las decisiones y la ejecución de las mismas”.(p. 303).

Para finalizar la presente investigación, presentamos la siguiente reflexión; “Es propio de los hombres razonables recurrir a un árbitro, antes que a un juez, porque el primero no atiende sino a la justicia, mientras que el juez mira solamente la ley; el arbitraje ha sido inventado para hacer valer la equidad” .Aristóteles

Por lo cual bajo esta última premisa, es preciso indicar que el Arbitraje debe priorizarse ante lo contencioso para de esta manera establecer una cultura tributaria destinada al complemento estado contribuyente, donde ambos se coadyuven entre sí para lograr los fines de funcionamiento y recaudación tributaria, donde todo ello se destinaria en beneficio para la nación.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS

ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2009). *Temas de Actualidad Tributaria*. Venezuela.

ANDARA, L. (2010). *Poder y Potestad Tributaria*. Producciones Editoriales C.A. Mérida Venezuela.

ALVAREZ, A. ALEJANDRO. (1972). Aspectos del Principio de Legalidad Tributaria. XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. España.

ARIAS, F. (1997). *El Proyecto de Investigación*. Caracas.

BARRERA, Alejandro. (2008). *Arbitraje Fiscal Internacional* [Libro en Línea].

Consultado el 22 de febrero de 2012 en:

<http://www.ifamexico.com.mx/docs/ArbitrajeFiscalInternacional.pdf>

BÓVEDA, M. (2004) *El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano*. Editorial Funeda. Venezuela.

BÓVEDA, Mery (2004). *El arbitraje tributario en el derecho venezolano*. [Libro en Línea]. Consultado el 22 de febrero de 2012 en: http://www.boveda.com/Arbitraje_tributario_en_Venezuela.html

CABANELLAS de Torres, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Editorial Heliasta. Buenos Aires Argentina.

CASAS. J. (2005). REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO. *Asociación Venezolana de Derecho Tributario*. Caracas.

CONTENCIOSO TRIBUTARIO HOY. *Jornadas Internacionales Fundación Estudios de Derecho Administrativo*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2004.

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. (1990). *Gaceta Oficial N° 4.209 Extraordinaria*, septiembre 18. 1990.

COUTURE, EDUARDO (1976). *Vocabulario Jurídico*. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

DE LA GARZA. SERGIO. (1985). *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. Mexico.

DINO, JARACH. (1999). *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo. Argentina.

MARGAIN, M. EMILIO. (1979). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial UASLP. Mexico.

GABALDÓN, FRANK (1987). *El Arbitraje: en el código de procedimiento civil*. Caracas: Paredes Editores.

GARAY, J. (2002) *Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, Octubre 17, 2001. Comentado. Edición Actualizada 2010. Ediciones Juan Garay. Caracas Venezuela.

GARAY, J. (2001) Constitución Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453, Marzo 24, 200, Enmienda N° 1 *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.908, Febrero 19, 2009. Comentada. Edición Actualizada 2010. Ediciones Juan Garay. Caracas Venezuela.

GERMAN, J. BICLART. (1986). *Tratado Elemental de Derecho Constitucional*. Editorial Ediar. Argentina.

GIULIANI F. CARLOS. (1977). *Derecho Financiero*. Volumen 1. Editorial De Palma. Argentina. GRECO O. y GODOY A. (1999). *Diccionario Contable y Comercial*. Editorial Valelta Ediciones. Argentina.

FERREIRO, L. JOSE. (2001). *Curso de Derecho Financiero Español*. Editorial Marcial Pons. España.

FRAGA P. LUIS. (2004) *El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano*. Editorial Funeda. Venezuela.

LEY DE ARBITRAJE COMERCIAL. (1998). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 36.430, Abril 7, 1998.

LEON. L. (2004). Análisis de la Institución del Arbitraje y su Aplicación en el Derecho Tributario Venezolano. Tesis de Grado. UCV.

LEAL. O. (2003). Ventajas del Arbitraje como Medio Alternativo para Dirimir Controversias Tributarias. Tesis de Grado. URBE.

MENDOZA. E. (2002). El Arbitraje Tributario como Mecanismo de Desjudicialización de Conflictos un Sistema de Justicia Alternativo. Tesis de Grado. UCV.

MILLAN, E. (2006). *Elementos de Finanzas Publicas y Derecho Tributario*-Editorial mobilibros. Caracas Venezuela.

MORENO P, Joaquín (2008). *El Arbitraje y la ejecución de Laudos Arbitrales en Venezuela*. [Página Web en Línea]. Disponible en: <http://rrmlegal.com/es/blog/9/el-arbitraje-y-la-ejecucion-de-laudos-arbitrales-en-venezuela>[Consulta 2012, febrero 20].

RANGEL. M. (2001). *Dinámica del Proceso de Investigación Social*. Consejo Editorial UNELLEZ. Barinas.

ROCA, A. JOSE. (1994). *El Arbitraje en la Contratación Internacional*. Editorial ESIC. España.

RUAN, S. (2004). *Visión Crítica sobre la transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario hacia los Acuerdos Procedimentales*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas Venezuela.

REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO. *Asociación Venezolana de Derecho Tributario*. Caracas. 2005

SABINO, C. (1998). *El Proceso de Investigación*. (Segunda Edición) Caracas: Panapo.

TAMAYO Y TAMAYO, M. (2000). *Metodología formal de la investigación científica*. (2ª ed.). México: Limusa.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. (Página Web en línea). Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/> [Consulta 2012, febrero 20].

UNIVERSIDAD SANTA MARÍA (2005) *Manual de Trabajos de Grados de Especialización y Maestrías y Tesis Doctorales*. Caracas.

UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA EXPERIMENTAL LIBERTADOR (2010) *Manual de Trabajos de Grados de Especialización y Maestrías y Tesis Doctorales*. Caracas.

VILLEGAS. (1992). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tomo Único. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.

VILLEGAS, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Astrea, 8º Ed. Buenos Aires.

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve

ANEXOS

“Es propio de los hombres razonables
recurrir a un árbitro, antes que a un juez,
porque el primero no atiende sino a la justicia,
mientras que el juez mira solamente la ley;

el arbitraje ha sido inventado
para hacer valer la equidad”.

Aristóteles

Base Legal:

La base legal del Arbitraje Tributario en Venezuela se encuentra contenido de la manera siguiente:

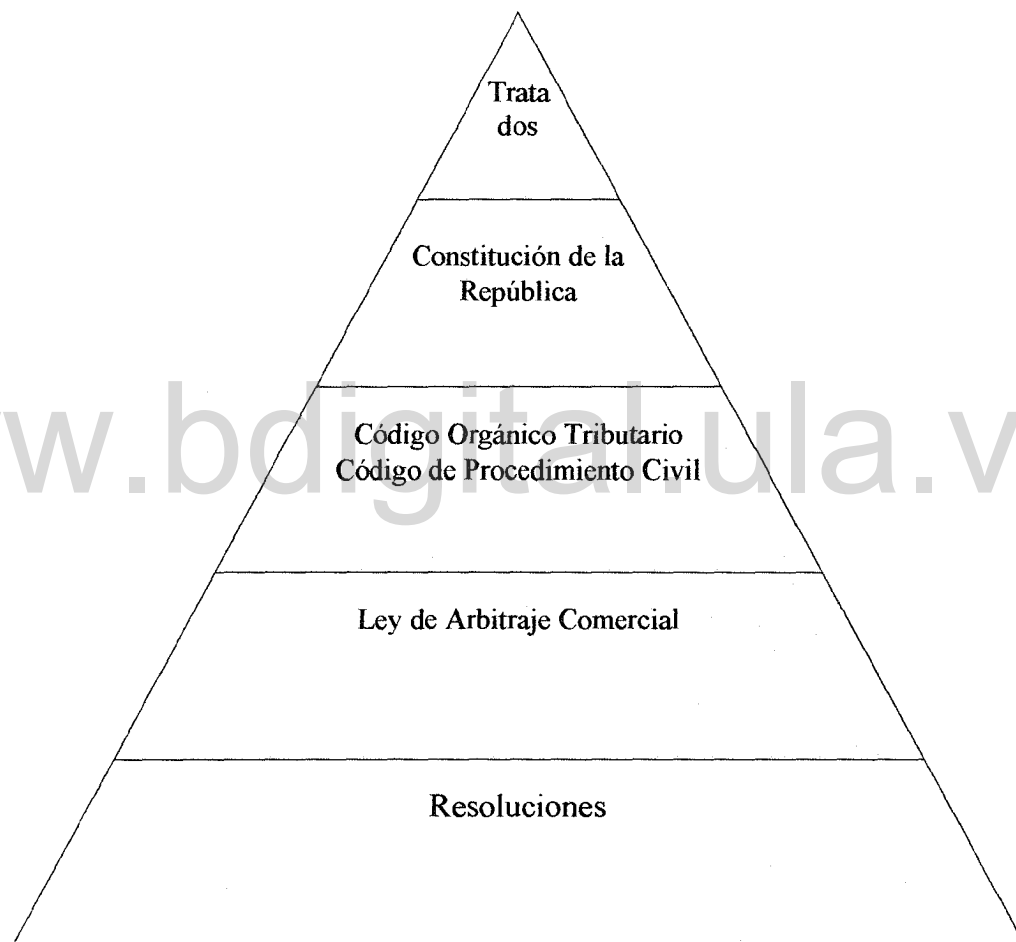
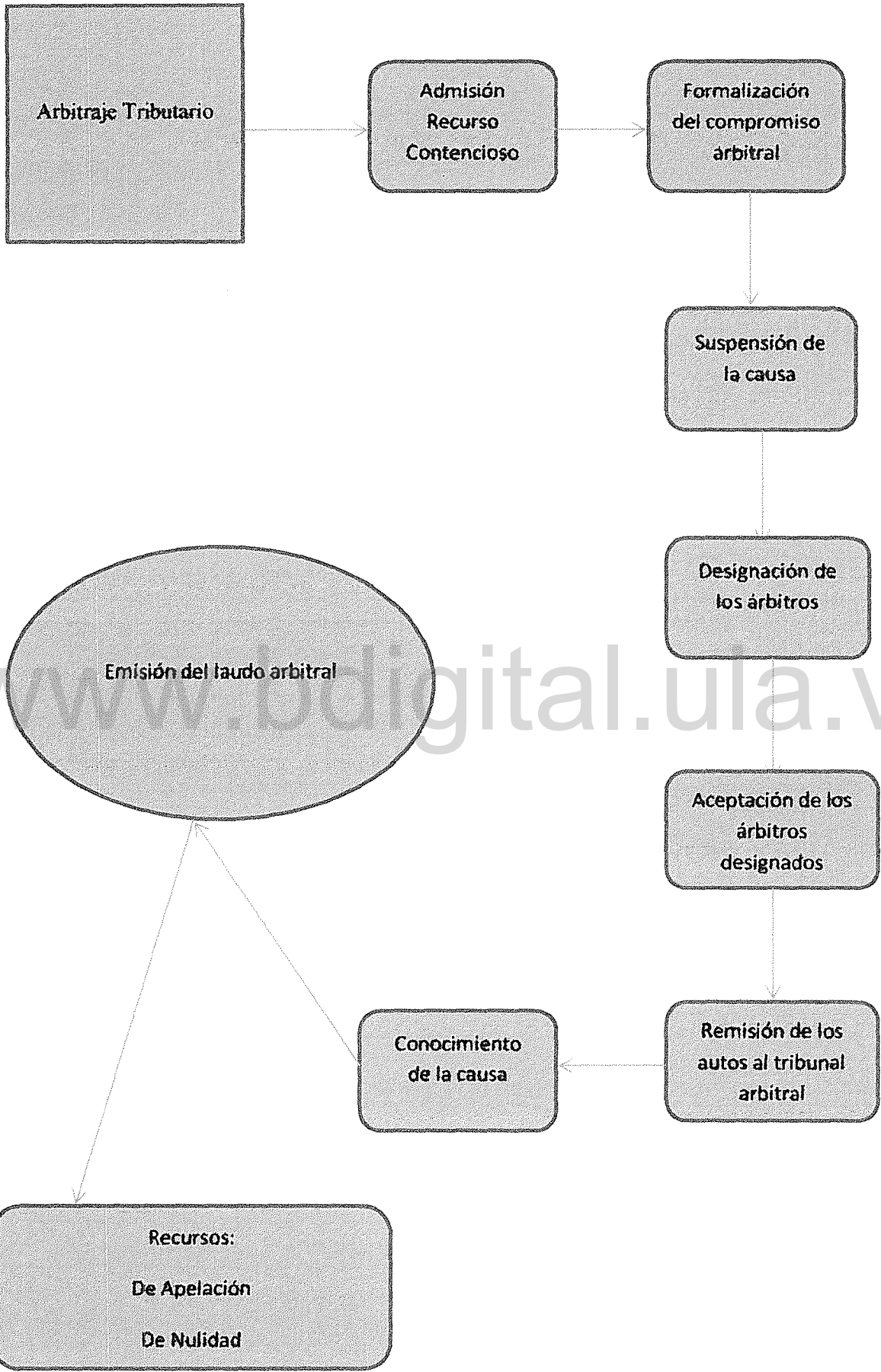


Figura 1: Elaboración Propia



Procedimientos Administrativos de Verificación, Fiscalización y Determinación.

Código Orgánico Tributario

Sección Quinta

Del Procedimiento de Verificación

Artículo 172. 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.

Parágrafo Único: La 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.

Artículo 173. En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante Resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código.

Artículo 174. Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes.

Artículo 175. En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código.

En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Artículo 176. Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta Sección, no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria.

Sección Sexta

Del Procedimiento de Fiscalización y Determinación

Artículo 177. Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de las obligaciones tributarias y o a la procedencia de las devoluciones o recuperaciones otorgadas conforme a lo previsto en la sección octava de este capítulo, o en las leyes y demás normas de carácter tributario, así como cuando proceda a la determinación a que se refieren los artículos 131, 132 y 133 de este Código, y, en su caso, aplique las sanciones correspondientes, se sujetará al procedimiento previsto en esta Sección.

Artículo 178. Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará 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.

La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.

Artículo 179. En toda fiscalización, se abrirá 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.

Artículo 180. La Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en sus propias oficinas y con su propia base de datos, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. En tales casos, se levantará acta que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 183 de este Código.

Artículo 181. Durante el desarrollo de las actividades fiscalizadoras los funcionarios autorizados, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar, precintar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito, previo inventario levantado al efecto.

Artículo 182. En el caso que el contribuyente o responsable fiscalizado requiriese para el cumplimiento de sus actividades algún documento que se encuentre en los archivos u oficinas sellados o precintados por la Administración Tributaria, deberá otorgársele copia del mismo de lo cual se dejará constancia en el expediente.

Artículo 183. Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

- a) Lugar y fecha de emisión.
- b) Identificación del contribuyente o responsable.
- c) Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
- d) Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización.
- e) Discriminación de los montos por concepto de tributos a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 de este Código.
- f) Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.

g) Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Artículo 184. El Acta de Reparación que se levante conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en este Código. El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

Artículo 185. En el Acta de Reparación 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.

Parágrafo Único: En los casos en que el reparo a uno o varios períodos provoque diferencias en las declaraciones de períodos posteriores no objetados, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo.

Artículo 186. Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento.

En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 188, sobre la parte no aceptada.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán *sin perjuicio* de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Artículo 187. Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo.

Parágrafo Único: Las actas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 184, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto 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.

Artículo 188. Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia.

Parágrafo Primero: Cuando la actuación fiscal haya versado sobre la valoración de las operaciones entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, el contribuyente podrá designar un máximo de dos (2) representantes dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles contados a partir del vencimiento del plazo establecido en el artículo 185 de este Código, con el fin de tener acceso a la información proporcionada u obtenida de terceros independientes, respecto de operaciones comparables. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la Administración Tributaria.

Los Contribuyentes personas naturales podrán tener acceso directo a la información a que se refiere este parágrafo.

Una vez designados los representantes, estos tendrán acceso a la información proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los veinte (20) días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución culminatoria del sumario. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos una (1) sola vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la Administración Tributaria la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La Administración Tributaria deberá levantar acta circunstanciada, en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por el contribuyente o por su representante designado, por cada ocasión en que esto ocurre. El contribuyente o su representante no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiendo limitarse a la toma de notas y apuntes.

Parágrafo Segundo: El contribuyente y los representantes designados en los términos del parágrafo anterior, serán responsables hasta por un plazo de cinco (5) años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, de la divulgación, uso personal o indebido para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información que hagan sus representantes.

La revocación de la designación del o los representantes autorizados para acceder a información confidencial proporcionada por terceros, no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido que hagan de dicha información.

Artículo 189. Vencido el plazo dispuesto en el artículo anterior, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, los cuales se harán constar en el expediente.

Regirá en materia de pruebas lo dispuesto en el Sección Segunda de este Capítulo

Parágrafo Único: El lapso previsto en este artículo no limita las facultades de la Administración Tributaria de promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes.

Artículo 190. En el curso del procedimiento, la Administración Tributaria tomará las medidas administrativas necesarias conforme lo establecido en este Código, para evitar que desaparezcan los documentos y elementos que constituyen prueba del ilícito. En ningún caso estas medidas impedirán el desenvolvimiento de las actividades del contribuyente.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá solicitar las medidas cautelares a las que se refiere el artículo 296 de este Código.

Artículo 191. 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.

La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
6. Fundamentos de la decisión.
7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de libertad, si los hubiere.
8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.
9. Recursos que correspondan contra la resolución.
10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Parágrafo Primero: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Parágrafo Segundo: En la emisión de las Resoluciones a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria deberá, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva.

Artículo 192. La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la resolución culminatoria de sumario.

Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el Sumario y el Acta invalidada y sin efecto legal alguno. Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro, siempre que se haga constar en el Acta que inicia el

nuevo Sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes.

Parágrafo Primero: En los casos que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad, la Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la resolución culminatoria del sumario, enviará copia certificada del expediente al Ministerio Público, a fin de iniciar el respectivo juicio penal conforme a lo dispuesto en la Ley Procesal Penal.

Parágrafo Segundo: El incumplimiento del lapso previsto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas y disciplinarias y penales respectivas.

Parágrafo Tercero: El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de dos (2) años en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia.

Artículo 193. El afectado podrá interponer contra la resolución culminatoria del Sumario, los recursos administrativos y judiciales que este Código establece.

Procedimientos Administrativos de Verificación, Fiscalización y Determinación

Código Orgánico Tributario.

SECCION QUINTA

DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION

Artículo 172: 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.

Parágrafo Único: La 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.

Artículo 173: En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante Resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código.

Artículo 174: Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes o requeridos por la Administración Tributaria.

Artículo 175: En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará conforme a las normas prevista en este Código.

En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán *sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.*

Artículo 176: Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta Sección, no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria.

SECCION SEXTA DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION Y DETERMINACIÓN

Artículo 177: Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de las obligaciones tributarias o la procedencia de las devoluciones o recuperaciones otorgadas conforme a lo previsto en la Sección Octava de este Capítulo o en las leyes y demás normas de carácter tributario, así como cuando proceda a la determinación a que se refieren los artículos 131, 132 y 133 de este Código, y, en su caso, aplique las sanciones correspondientes, se sujetará al procedimiento previsto en esta Sección.

Artículo 178: Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará 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.

La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.

Artículo 179: En toda fiscalización, se abrirá 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.

Artículo 180: La Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones en sus propias oficinas y con su propia base de datos, a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. En tales casos se levantará Acta que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 183 de este Código.

Artículo 181: Durante el desarrollo de las actividades fiscalizadoras los funcionarios autorizados, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar, precintar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito, previo inventario levantado al efecto.

Artículo 182: En el caso que el contribuyente o responsable fiscalizado requiriese para el cumplimiento de sus actividades algún documento que se encuentre en los archivos u oficinas sellados o precintados por la Administración Tributaria, deberá otorgársele copia del mismo de lo cual se dejará constancia en el expediente.

Artículo 183: Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

- a. Lugar y fecha de emisión.
- b. Identificación del contribuyente o responsable.
- c. Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
- d. Hechos u omisiones constatadas y métodos aplicados en la fiscalización.
- e. Discriminación de los montos por concepto de tributos a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 de este Código.
- f. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
- g. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Artículo 184: El Acta de Reparación que se levante conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en este Código.

El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

Artículo 185: 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.

Parágrafo Único: En los casos en que el reparo a uno o varios períodos provoque *diferencias en las declaraciones de períodos posteriores no objetados*, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo.

Artículo 186: Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración

Tributaria pondrá fin al procedimiento.

En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 188, sobre la parte no aceptada.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Artículo 187: Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo.

Parágrafo Único: Las actas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 184, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto 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.

Artículo 188: Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia.

Parágrafo Primero: Cuando la actuación fiscal haya versado sobre la valoración de las operaciones entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, el contribuyente podrá designar un máximo de dos (2) representantes dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles contados a partir del vencimiento del plazo establecido en el artículo 185 de este Código, con el fin de tener acceso a la información proporcionada u obtenida de terceros independientes, respecto de operaciones comparables. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la Administración Tributaria.

Los contribuyentes personas naturales podrán tener acceso directo a la información a que se refiere este parágrafo.

Una vez designados los representantes éstos tendrán acceso a la información proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los veinte (20) días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución Culminatoria del sumario. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por una (1) sola vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la Administración Tributaria la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La Administración Tributaria deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por el contribuyente o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

Parágrafo Segundo: El contribuyente y los representantes designados en los términos del parágrafo anterior, serán responsables hasta por un plazo de cinco (5) años

contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información que hagan sus representantes.

La revocación de la designación del o los representantes autorizados para acceder a información confidencial proporcionada por terceros, no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido que hagan de dicha información.

Artículo 189: Vencido el plazo dispuesto en el artículo anterior, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, los cuales se harán constar en el expediente.

Regirá en materia de pruebas lo dispuesto en el Sección Segunda de este Capítulo.

Parágrafo Único: El lapso previsto en este artículo no limita las facultades de la Administración Tributaria de promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes.

Artículo 190: En el curso del procedimiento, la Administración Tributaria tomará las medidas administrativas necesarias conforme lo establecido en este Código, para evitar que desaparezcan los documentos y elementos que constituyen prueba del ilícito. En ningún caso estas medidas impedirán el desenvolvimiento de las actividades del contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá solicitar las medidas cautelares a las que se refiere el artículo 296 de este Código.

Artículo 191: 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.

La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.

2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. *Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.*
6. Fundamentos de la decisión.
7. *Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.*
8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.
9. Recursos que correspondan contra la resolución.
10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Parágrafo Primero: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Parágrafo Segundo: En la emisión de las Resoluciones a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria deberá, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva.

Artículo 192: La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la resolución Culminatoria de sumario. Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el Sumario y el Acta invalidada y sin efecto legal alguno. Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro, siempre que se haga constar en el Acta que inicia el nuevo Sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes.

Parágrafo Primero: En los casos que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad, la

Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la resolución Culminatoria del sumario, enviará copia certificada del expediente al Ministerio Público, a los fines de que inicie el respectivo juicio penal conforme a lo dispuesto en la ley procesal penal.

Parágrafo Segundo: El incumplimiento del lapso previsto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas, disciplinarias y penales respectivas.

Parágrafo Tercero: El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de dos (2) años en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia.

Artículo 193: El afectado podrá interponer contra la resolución Culminatoria del Sumario, los recursos administrativos y judiciales que este Código establece.

www.bdigital.ula.ve

De los Ilícitos Tributarios Sancionados en Ley

Código Orgánico Tributario

Sección Cuarta

De las Sanciones

Artículo 93. Las sanciones, salvo las penas privativas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal.

Parágrafo Único: Los órganos judiciales podrán resolver la suspensión condicional de la pena restrictiva de libertad, cuando se trate de infractores no reincidentes y atendiendo a las circunstancias del caso y previo el pago de las cantidades adeudadas al Fisco. La suspensión de la ejecución de la pena quedará sin efecto en caso de reincidencia.

Artículo 94. Las sanciones aplicables son:

1. Prisión.
2. Multa.
3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.
4. Clausura temporal del establecimiento.
5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que

correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Tercero: Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas privativas de la libertad.

Artículo 95. Son circunstancias agravantes:

1. La reincidencia
2. La condición de funcionario o empleado público que tengan sus coautores o partícipes, y
3. La magnitud monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito.

Artículo 96. Son circunstancias atenuantes:

1. El grado de instrucción del infractor.
2. La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos.
3. La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario.
4. El cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción.
5. El cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.
6. Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales, aunque no estén previstas expresamente por la Ley.

Artículo 97. Cuando no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercancías u objetos, será reemplazado por multa igual al valor de éstos.

Cuando a juicio de la Administración Tributaria, exista una diferencia apreciable de valor entre las mercancías en infracción y los efectos utilizados para cometerla, se sustituirá el comiso de éstos por una multa adicional de dos (2) a cinco (5) veces el

valor de las mercancías en infracción, siempre que los responsables no sean reincidentes en el mismo tipo de ilícito.

Artículo 98. Cuando las sanciones estén relacionadas con el valor de mercancías u objetos, se tomará en cuenta el valor corriente de mercado al momento en que se cometió el ilícito, y en caso de no ser posible la determinación, se tomará en cuenta la fecha en que la Administración Tributaria tuvo conocimiento del ilícito.

Capítulo II

Parte Especial

Sección Primera

De los Ilícitos Formales

Artículo 99. Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

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 Administración Tributaria.
7. Acatar la orden de la Administración Tributaria, dictada en uso de sus facultades legales
8. Cualquier otro contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

Artículo 100. Constituyen ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria:

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, estando obligado a ello.

2. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, fuera del plazo establecido

en las leyes, reglamentos, resoluciones y providencias.

3. Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea.

4. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los

antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas.

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 4 será sancionado con multa de cincuenta 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.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2 y 3 será sancionado 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.).

Artículo 101. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.

2. No entregar las facturas y otros documentos cuya entrega sea obligatoria.

3. Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los

requisitos y características exigidos por las normas tributarias.

4. Emitir facturas u otros documentos obligatorios a través de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnan los

requisitos exigidos por las normas tributarias.

5. No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas, recibos o comprobantes de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos.

6. Emitir o aceptar documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) por cada período o ejercicio fiscal, si fuere el caso. Cuando se trate de impuestos al consumo y el monto total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período, el infractor será sancionado además con clausura de uno

(1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión de ilícito.

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con una multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento emitido hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.) por cada período, si fuere el caso.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 5 será sancionado con multa de una a cinco unidades tributarias. (1 U.T. a 5 U.T.).

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 6 será sancionado con multa de cinco a cincuenta unidades tributarias. (5 U.T. a 50 U.T.).

Artículo 102. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:

1. No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.

2. 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.

3. 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.

4. 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 *microarchivos*.

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.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado 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 cualesquiera 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.

Artículo 103. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas.

2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
3. Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo.
4. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
5. Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.
6. Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria.
7. No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 2 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 3, 4, 5 y 6 será sancionado con multa de cinco unidades tributarias (5 U.T.), la cual se incrementará en cinco unidades tributarias (5 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.).

Quien no presente la declaración prevista en el numeral 7 será sancionado con multa de mil a dos mil unidades tributarias (1000 U.T. a 2000 U.T.). Quien la presente con retardo será sancionado con multa de doscientas cincuenta a setecientos cincuenta unidades tributarias (250 U.T. a 750 U.T.).

Artículo 104. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria:

1. No exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración Tributaria

solicite.

2. Producir, circular o comercializar productos o mercancías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin las facturas o comprobantes de pago que acrediten su adquisición.

3. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.

4. No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados, exigidos o

distribuidos por la Administración Tributaria.

5. No facilitar a la Administración Tributaria los equipos técnicos de recuperación visual,

pantalla, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.

6. Imprimir facturas y otros documentos sin la autorización otorgada por la Administración

Tributaria, cuando lo exijan las normas respectivas.

7. Imprimir facturas y otros documentos en virtud de la autorización otorgada por la Administración Tributaria, incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.

8. Fabricar, importar y prestar servicio de mantenimiento a las máquinas fiscales en virtud

de la autorización otorgada por la Administración Tributaria, incumpliendo con los

deberes previstos en las normas respectivas.

9. Impedir por si mismo o por interpuestas personas el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deben iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización.

10. La no utilización de la metodología establecida en materia de precios de transferencia.

Quienes incurran en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 al 8 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.). Además quienes incurran en los ilícitos descritos en los numerales 5, 6, 7 y 8, le será revocada la respectiva autorización.

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 9 será sancionado con multa de ciento cincuenta a quinientas unidades tributarias (150 U.T. a 500 U.T.), sin perjuicio de lo previsto en el numeral 13 del artículo 127 de este Código.

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 10 será sancionado con multa de trescientas a quinientas unidades tributarias (300 U.T. a 500 U.T.).

Artículo 105. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria:

1. No proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sobre

sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.

2. No notificar a la Administración Tributaria las compensaciones y cesiones en los términos establecidos en este Código.

3. Proporcionar a la Administración Tributaria información parcial falsa o errónea.

4. No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite.

Quien incurra en los ilícitos previstos en los numerales 1 y 2 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.).

Quien incurra en los ilícitos previstos en los numerales 3 y 4 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Artículo Único: Serán sancionados con multa de doscientas a quinientas unidades tributarias (200 U.T. a 500 U.T.), los funcionarios de la Administración Tributaria que revelen información de carácter reservado o hagan uso indebido de la misma. Asimismo, serán sancionados con multas de quinientas a dos mil unidades tributarias (500 U.T. a 2000 U.T.), los funcionarios de la Administración Tributaria, los contribuyentes o responsables, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente revelen, divulguen o hagan uso personal o indebida de la información proporcionada por terceros independientes, que afecten o puedan afectar su posición competitiva en materia de precios de transferencia, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria, administrativa, civil o penal en que incurran.

Artículo 106. Se consideran como desacato a las órdenes de la Administración Tributaria:

1. La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por la Administración Tributaria,

no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

2. La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puesto por la Administración Tributaria, o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

3. La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presente infractor, en caso que se hayan adoptado medidas cautelares.

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos señalados en este artículos será sancionado con multa de doscientas a quinientas unidades tributarias (200 a 500 U.T.).

Artículo 107. El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será penado con multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.).

Sección Segunda

De los Ilícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas

Artículo 108. Constituyen ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas:

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. Expender 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 aquellas de procedencia

ilegal o estén adulteradas.

8. Comercializar o expender 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. Expender 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.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1, sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el artículo 116 de este Código, será sancionado con multa de ciento cincuenta a trescientas cincuenta unidades tributarias (150 a 350 U.T.) y comiso de los aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción, materias primas y especies relacionadas con la industria clandestina.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 2, será sancionado con multa de cien a doscientas cincuenta unidades tributarias (100 a 250 U.T.) y comiso de las especies gravadas.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 3 será sancionado con multa de cincuenta a ciento cincuenta unidades tributarias (50 a 150 U.T.) y el comiso de las especies fiscales.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 4 será sancionado con multa de cincuenta a ciento cincuenta unidades tributarias (50 a 150 U.T.) y la retención preventiva de las especies gravadas hasta tanto obtenga la correspondiente autorización. Si dentro de un plazo que no excederá de tres (3) meses el interesado no obtuviere la autorización respectiva o la misma fuere denegada por la Administración

Tributaria, se procederá conforme a lo dispuesto en los artículos 217, 218 y 219 de este Código.

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 5 y 6 será sancionado con multa de veinticinco a cien unidades tributarias (25 a 100 U.T.) y suspensión de la actividad respectiva hasta tanto se obtengan las renovaciones o autorizaciones necesarias. En caso de reincidencia, se revocará el respectivo registro y autorización para el ejercicio de la industria o el expendio de especies fiscales o gravadas.

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 7, 8 y 9 será sancionado con multa (100 a 250 U.T.) y el comiso de las especies gravadas. En caso de reincidencia, se suspenderá, hasta por un lapso de tres (3) meses, la autorización para el ejercicio de la industria o el expendio de especie gravadas, o se revocará la misma, dependiendo de la gravedad del caso.

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 10, 11 y 12 será sancionado con multa de cien a trescientas unidades tributarias (100 a 300 U.T.).

Sección Tercera

De los Ilícitos Materiales

Artículo 109. Constituyen ilícitos materiales:

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.

Artículo 110. Quien pague con retraso los tributos debidos, será sancionado con multa del uno por ciento (1%) de aquellos.

Incorre en retraso el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, investigación o fiscalización por la Administración Tributaria respecto del tributo de que se trate. En caso de que el pago del tributo se realice en el curso de una investigación o fiscalización, se aplicará la sanción prevista en el artículo siguiente.

Artículo 111. Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u

otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25 %) hasta el doscientos por ciento (200 %) del tributo omitido.

Parágrafo Primero: Cuando la Ley exija la estimación del valor de determinados bienes, y el avalúo administrativo no aumente el valor en más de una cuarta parte, no se impondrá sanción por este respecto. Las leyes especiales podrán eximir de sanción las diferencias de tributo provenientes de la estimación de otras características relativas a los bienes.

Parágrafo Segundo: En los casos previstos en el artículo 186 de este Código, se aplicará la multa en un diez por ciento (10%) del tributo omitido.

Artículo 112. Quien omita el pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria principal o no efectúe la retención o percepción, será sancionado:

1. Por omitir el pago de anticipos a que está obligado, con el diez por ciento al veinte por

ciento (10% al 20%) de los anticipos omitidos.

2. Por incurrir en retraso del pago de anticipos a que está obligado, con el uno punto cinco por ciento (1.5 %) mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso.

3. Por no retener o no percibir los fondos, con el cien por ciento al trescientos por ciento

(100% al 300%) del tributo no retenido o no percibido.

4. Por retener o percibir menos de lo que corresponde, con el cincuenta por ciento al ciento cincuenta por ciento (50 al 150%) de lo no retenido o no percibido.

Parágrafo Primero: Las sanciones por los ilícitos descritos en este artículo, procederán aún en los casos que no nazca la obligación tributaria principal, o que generándose la obligación de pagar tributos, sea en una cantidad menor a la que correspondía anticipar de conformidad con la normativa vigente.

Parágrafo Segundo: Las sanciones previstas en los numerales 3 y 4 de este artículo se reducirán a la mitad, en los casos que el responsable en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previsto en el artículo 185 de este Código.

Artículo 113. Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo 500% del monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondientes y de la sanción establecida en el artículo 118 de este Código.

Artículo 114. Quien obtenga devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, desgravaciones u otra causa, sea mediante certificados especiales u otra forma de devolución, será sancionado con multa del 50% al 200% de las cantidades indebidamente obtenidas, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116.

www.bdigital.ula.ve