



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**

**“EFICACIA DE LOS MEDIOS DE
DEFENSA EJERCIDOS POR LOS CONTRIBUYENTES”**

**Trabajo Especial de Grado para optar al
Grado de Magíster en Ciencias Contables**

Autor: Samuel D. Molina R.

Tutora: Dra. Rossanne Barón M.

Mérida, Noviembre de 2012



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

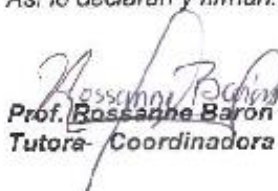
ACTA

En la ciudad de Mérida, a los dieciocho día del mes de septiembre de 2013, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Rossanne Barón, Frank Rivas y José Coello en su condición de miembros del Jurado designado por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables, en reunión celebrada el 10 de diciembre de 2012, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Maestría en Ciencias Contables, para conocer del Trabajo de Grado presentado por el estudiante de Postgrado **SAMUEL DARIO MOLINA REINOSO** titular de la **C. I. V- 5.447.465** como credencial de mérito para optar al grado de **MAGÍSTER EN CIENCIAS CONTABLES**.

Reunido el Jurado y presente el aspirante, éste procedió a defender su Trabajo de Grado, titulado: **"EFICACIA DE LOS MEDIOS DE DEFENSA EJERCIDOS POR LOS CONTRIBUYENTES"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

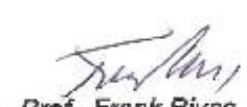
Concluida la defensa del Trabajo de Grado, el jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que al mencionado aspirante le fuera conferido el grado de **MAGÍSTER EN CIENCIAS CONTABLES**.

Así lo declaran y firman.


Prof. Rossanne Barón
Tutora - Coordinadora




Prof. Norka Vitoria
Miembro del Jurado


Prof. Frank Rivas
Miembro del Jurado

2013-09-18

DEDICATORIA

- A Dios primeramente por darme la fe, la fuerza y el impulso para logro de esta meta.
- A la memoria de mis padres José Antonio y María Luisa, y también de mi hermano Ricardo Elías.
- A mis hermanas Dalia Esther y Ana Aurora.
- A Matilde, Samuel Jonathan, Cristhian Joseph y Luisana, fuentes de mi inspiración.
- A Valentina, por ser la alegría de la casa.
- Y a todos los que de alguna manera aportaron con su granito de arena la culminación de este trabajo.

A todos muchas gracias.

AGRADECIMIENTO

- A la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Ilustre Universidad de Los Andes – Postgrado en Ciencias Contables, por haberme permitido crecer como profesional y tener la oportunidad de realizar estudios de postgrado con la excelencia que caracteriza a esta Casa de Estudios.
- A los Profesores del Postgrado, por su encomiable labor de impartir el conocimiento con tesón y sapiencia.
- A la Doctora Rossanne Barón, por su constante colaboración, apoyo y asistencia como tutora en la realización de esta investigación.
- A mis compañeros de estudio, por su apoyo y aliento en los momentos difíciles.
- A mis compañeros de trabajo, que con su experiencia y conocimiento apoyaron la realización de esta investigación.

***“Ganamos justicia más rápidamente
si hacemos justicia a la parte contraria”.***
(Mahatma Gandhi)

INDICE GENERAL

Capitulo	Página
Título.....	i
Acta Veredicto del Jurado.....	ii
Dedicatoria.....	iii
Agradecimiento.....	iv
Pensamiento.....	v
Índice.....	vi
Resumen.....	x
Introducción.....	11
 I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	21
Objetivos de la Investigación	
Objetivo General.....	42
Objetivos Específicos.....	42
Importancia y Justificación de la Investigación.....	42
Alcance de la Investigación.....	44
Limitaciones.....	45
 II	
MARCO TEÓRICO.....	47
Antecedentes de la Investigación.....	48
Bases Teóricas.....	50
Sistema Tributario.....	50
Características de Sistema Tributario en Venezuela.....	55
Régimen y Sistema Tributario.....	56
Clases de Sistemas Tributarios.....	56
La Tributación como Herramienta Fiscal del Gobierno.....	57
Relación Jurídica Tributaria.....	59
Características de la Relación Jurídica Tributaria.....	61
Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.....	61
Hecho Imponible.....	62
Temporalidad y Espacialidad.....	62
Obligaciones Tributarias.....	62
Clases de Contribuyentes.....	63
Persona Natural.....	63
Persona Jurídica.....	64
Contribuyentes Especiales.....	64
Contribuyentes Ordinarios.....	65
Contribuyentes Formales.....	65
Deberes Formales que debe cumplir el Contribuyente.....	65
Clasificación de los ilícitos tributarios.....	66

	Página
Ilícitos Formales.....	66
Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas.....	72
De los Ilícitos Materiales.....	74
De los Ilícitos Sancionados con Pena Privativa de la Libertad....	76
Obligación al Pago del Tributo.....	79
Prórrogas, Fraccionamientos y Facilidades Para el Pago.....	80
Competencia Originaria y Derivada.....	81
Facultades de la Administración Tributaria.....	81
Deberes de la Administración Tributaria.....	82
Potestad Tributaria.....	83
Reserva de la Ley.....	84
Competencia.....	85
Domicilio Fiscal.....	86
Responsables.....	87
Hecho Imponible.....	88
Sanciones.....	88
Base Imponible.....	89
Deuda Tributaria.....	90
Declaraciones, Autoliquidaciones y Liquidaciones.....	90
Intereses Moratorios.....	91
Medios de Extinción de la Obligación Tributaria.....	92
El Pago.....	92
La Compensación.....	93
La Confusión.....	93
La Remisión.....	93
La Declaratoria de Incobrabilidad.....	93
Prescripción.....	94
La Evasión Tributaria.....	94
La Elusión Tributaria.....	96
Defraudación.....	96
Indicios de Defraudación.....	97
Procedimientos Verificación, Fiscalización y Determinación.....	98
Providencia Administrativa.....	98
Verificación de Deberes Formales.....	99
Procedimiento de Fiscalización.....	101
Procedimiento de Determinación (Sobre Base Cierta).....	103
Determinación Sobre Base Presuntiva.....	103
Acta de Reparo Fiscal.....	104
Sumario Administrativo.....	105
Medios de Defensa del Contribuyente.....	106
El Recurso Jerárquico.....	110
Recurso de Revisión.....	101
Recurso Contencioso Tributario.....	111
Amparo Tributario.....	115
Medios de Prueba en Materia Tributaria.....	117

Capítulo	Página
Derechos y Garantías Constitucionales.....	119
Derecho de Acceso a la Justicia.....	119
Principios Constitucionales.....	121
Principio de Legalidad Tributaria.....	121
Principio de la Generalidad del Tributo.....	122
Principio de la Capacidad Contributiva.....	123
Principio de Progresividad.....	123
Principio de Proporcionalidad.....	124
Principio de Justicia (Igualdad y Equidad).....	125
Principio de No Confiscatoriedad.....	125
Principio de Irretroactividad.....	127
Principio de la Tutela Judicial Efectiva.....	128
Principio Pecuniario de la Obligación Tributaria.....	130
Principio de Inmunidad Tributaria.....	131
Principios que Rigen a la Administración Tributaria Nacional.....	132
Principio de la Eficiencia de la Administración Tributaria.....	132
Principio de Autonomía.....	133
Los Vicios de Anulabilidad en la Jurisprudencia.....	134
Revisión de Oficio.....	134
Vicio de Falso Supuesto.....	136
Vicio en la Base Legal.....	137
Violación del Principio de Globalidad en la Decisión.....	138
Vicio de Forma y Procedimiento.....	138
Vicio en la Motivación.....	139
Vicio de Incompetencia.....	140
Vicio de Abuso de poder.....	140
Vicio de Desviación de Poder.....	141
Violación del Principio <i>Non bis in ibidem</i>	144
Violación del Principio de Discrecionalidad, Proporcionalidad y Adecuación.....	144
Nuevo Servicio Central de Atención al Contribuyente.....	148
 III MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de Investigación.....	155
Técnicas de recolección y Análisis de Datos.....	158
Análisis de Datos Cualitativos.....	158
Formas de Registro.....	158
El Evaluador.....	159
Rasgos Característicos.....	159
 IV FUNDAMENTO TEÓRICO, BASES LEGALES Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA INVESTIGACIÓN	
Bases legales.....	160
El Precepto Constitucional.....	161
Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT.....	165
Código Orgánico Tributario.....	165
Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.....	166

Capítulo		Página
	Ley de Impuesto al Valor Agregado.....	167
	Ley de Impuesto de Impuesto Sobre Alcohol y Especies Alcohólicas.....	168
	Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.....	168
	Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.....	168
V	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
	Conclusiones.....	171
	Recomendaciones.....	173
	Actuación del Profesional Contable.....	175
	Ética del Abogado.....	176
	Bibliografía.....	177
	Glosario de Términos Fiscales.....	180
	ANEXOS	
	Requisitos para la interposición de Recursos, Solicitudes, etc.....	196

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**“EFICACIA DE LOS MEDIOS DE DEFENSA
EJERCIDOS POR LOS CONTRIBUYENTES”**

Autor: Samuel Darío Molina Reinoso

Tutora: Dra. Rossanne Barón M.

Noviembre 2012

RESUMEN

La presente investigación se realizó con el propósito de verificar la “Eficacia de los Medios de Defensa Ejercidos por los Contribuyentes” previstos en el Código Orgánico Tributario. Se analizó la forma en que la Administración Tributaria fundamenta sus actos administrativos, en función de los principios y garantías constitucionales, así como el grado de cultura tributaria del contribuyente. Mediante el método de observación descriptivo y análisis documental, se revisó un conjunto de recursos administrativos ejercidos por los contribuyentes los cuales fueron facilitados por el Área de Apoyo Jurídico del Sector de Tributos Internos Mérida, con el propósito de fundamentar el trabajo investigativo, lográndose verificar la importancia de estos medios de defensa, así como las decisiones y sentencias emitidas por la Administración tributaria y por el Tribunal Superior de lo Contencioso tributario de la Región Los Andes, en especial, aquellos que han generado jurisprudencia y doctrina tributaria contribuyendo a la unificación de criterios para la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias. Finalmente, se formulan soluciones y recomendaciones dirigidas al ente recaudador y al sujeto pasivo, extensiva a los profesionales afines al área tributaria, consumidores y estudiantes en general.

Descriptores: Contribuyente, medios de defensa, cultura tributaria, principios y garantías, normas tributarias, doctrina, decisiones.

INTRODUCCION

Venezuela se encuentra constituida como un Estado democrático y social de derecho y de justicia, tal como lo establece el precepto constitucional. La nación no solo sostiene su economía mediante la explotación de sus recursos naturales, sino también con el aporte de sus ciudadanos mediante el pago de sus impuestos, de lo contrario no dispondría de medios económicos como satisfacer necesidades colectivas para el financiamiento y construcción de obras de infraestructura tales como carreteras, puertos, aeropuertos, redes eléctricas, telefónicas, prestar los servicios públicos de agua potable, salud, educación, defensa, sistemas de protección y seguridad, etc., de manera de elevar el nivel de vida de la población, por lo que requiere sustentarse en un eficiente sistema para la recaudación de los tributos.

El interés jurídico tributario es la recaudación de los tributos, lo que conlleva a la aplicación por parte del Estado de medidas que aseguren el fiel cumplimiento voluntario y pago oportuno de la obligación tributaria y de este modo poder satisfacer como ya se dijo, necesidades colectivas; La Constitución Nacional no solo establece el deber que tienen los ciudadanos de contribuir oportunamente con sus tributos a la nación, también consagra principios, derechos y garantías destinados a mantener un sano equilibrio de justicia social entre el Estado y sus administrados; su rol no comprende únicamente la recaudación de los tributos, también le corresponde tutelar los derechos de los contribuyentes, proveyendo los medios procesales para impulsar su derecho a la defensa y órganos administrativos y judiciales ante quien interponerlos.

La defensa como derecho inherente del hombre en sociedad, los medios para ejercerla y la eficacia de ellos, comprende el tema en estudio, enfocado claro está, desde el punto de vista del derecho tributario y su inminente relación con la ciencia contable, correspondiendo desde luego al contribuyente ejercer este derecho y al órgano administrativo y/o jurisdiccional competente decidir, atendiendo principios constitucionales como el derecho al debido proceso y a una tutela judicial efectiva de manera de abrir el camino de acceso a la justicia.

Ahora bien, desde comienzos del siglo pasado, el origen fundamental de los ingresos en Venezuela lo ha constituido la explotación y comercialización de recursos no renovables como el petróleo y algunas otras fuentes como el hierro y el aluminio, por lo que los ingresos por concepto de impuestos fue relegado a un segundo plano, los gobiernos de turno eran calificados como buenos o malos, no tanto por la eficiencia y calidad de su gestión, sino mas bien, en qué medida les tocaba por suerte alguna bonanza petrolera producto de la creciente demanda de los derivados del petróleo o por guerras o amenazas de guerra que se suscitara en algún país productor perteneciente o no a la OPEPP. Esta situación trajo como resultado que no se le concediera la suficiente importancia al tema de los impuestos, lo cual trajo como resultado una precaria cultura tributaria en la población en general; la nación dependía exclusivamente de la renta petrolera, el pago del impuesto sobre la renta era para los tontos, llegó a decir tristemente un presidente.

Con el incremento desmesurado de los precios de la cesta petrolera a mediados de los años 70, el gobierno emprendió una política de gasto público desmedida, al mismo tiempo que comprometía el futuro del país a través de la creciente deuda externa; sin embargo, para el año 1999, más del 60% de la población venezolana se encontraba por debajo de la línea de pobreza, según las cifras manejadas por el Banco Mundial y solo el 4% de la población tenía acceso a la atención integral de servicios financieros, pues durante todo este lapso el gobierno apoyado en los descomunales ingresos petroleros y el flujo creciente de endeudamiento externo asumió una postura cada vez más intervencionista en las actividades reales y

financieras, invadiendo sectores y renglones productivos propios de la esfera privada lo que ocasionó una caída sistemática de los niveles de eficiencia económica y engendró un déficit fiscal cuantioso cuyo financiamiento requirió nuevos endeudamientos para ser cubierto, generando la crisis en la industria bancaria, colapsando así el sistema bancario.

Venezuela no podía seguir viviendo únicamente de la renta petrolera, era necesario dar un giro de 180 grados para salir del aprieto que originaron las erradas políticas financieras aplicadas a la economía nacional; sin embargo, el punto más álgido, lo constituyó la crisis financiera de los años 80, que llevó a la quiebra progresiva una cantidad importante de entidades financieras, aunado a ello, a la fuga de divisas y una inflación incontrolable, la caída de los precios del petróleo a nivel mundial, luego, las graves secuelas de esta circunstancia que dejó en la economía nacional, introdujeron en nuestra historia económica dos de los mayores y perversos males económico-sociales, como lo fue la devaluación monetaria y la inflación, llegando a evidenciarse incrementos superiores al 300% en ambos aspectos dentro del período comprendido desde 1982 a 1992.

Esta crisis afectó severamente la actividad financiera y significó la quiebra de 13 bancos representantes del 37% de los depósitos totales del sistema, lo cual en la opinión del Ex-Presidente del Fondo de Garantía de Depósitos y Protección Bancaria (FOGADE) constituyó una pérdida para el Estado Venezolano superior a los 10.000 millones de dólares.

En el año 1993, luego del antejuicio contra Carlos Andrés Pérez, el recién nombrado Presidente de la República Ramón J. Velásquez, promulgó algunos decretos-leyes entre los cuales estuvieron la Ley General de Bancos y otros institutos financieros, la reforma a la Ley del Sistema de Ahorro y Préstamo, y la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el establecimiento por primera vez en Venezuela del Impuesto al Valor Agregado (IVA); este impuesto tuvo una mala recepción por la población venezolana no acostumbrada al pago de impuestos por la adquisición de bienes y servicios. Posteriormente, el presidente Caldera en su

segundo gobierno prometió eliminar el IVA, derogando esta Ley y crear una nueva que se conoció como Ley del Impuesto Al Consumo Suntuario y a las Ventas Al Mayor (ICSVM), con alícuotas superiores a las que establecía la ley anterior.

Hasta finales del año 1994, la actividad fiscalizadora y de recaudación de los tributos nacionales fue realizada por el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección de Aduanas, la Dirección General Sectorial de Rentas y la Dirección de la Renta Interna, cuyo radio de acción era muy limitada, en virtud de que no existía una data confiable y actualizada del universo de contribuyentes a nivel nacional; por otro lado, mas del setenta por ciento de los funcionarios de Hacienda, carecía de la preparación suficiente en materia de auditoría fiscal, o su perfil académico estaba por debajo de las exigencias del cargo; adicional a ello, los sueldos devengados eran muy bajos y no había motivación socio económica, lo cual se prestaba a corruptelas.

El gobierno nacional debía generar un profundo cambio en las políticas tributarias que hasta ese entonces manejaba el Ministerio de Hacienda, en consecuencia, era prioritario un proceso de transformación mediante la adopción de nuevas estrategias que permitieran lograr eficientemente los objetivos planteados.

Es así, que a mediados de 1994, desaparecen estos Servicios y se crea el Servicio Nacional de Administración Tributaria SENAT; posteriormente, el 10 de agosto de 1994 se fusionan Aduanas de Venezuela, Servicio Autónomo AVSA y el Servicio Nacional de Administración Tributaria SENAT para dar paso a la creación de un moderno servicio de administración tributaria como lo es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, constituyéndose en una poderosa herramienta del gobierno nacional para la recaudación de impuestos.

Con la entrada en vigencia la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a finales del año 1999, comienza a generarse una nueva etapa en la actividad tributaria venezolana, el gobierno de turno emprende la modificación de la mayoría de las normas tributarias, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales (IAE), la nueva Ley del

Impuesto Al Valor Agregado (IVA) y la Ley de Impuesto Al Debito Bancario (IDB), entre otras.

Moreno L. J. (2006), quien fue el primer Superintendente del Seniat, sostiene:

“Los cambios estructurales que se están haciendo en el sistema de administración tributaria a través de la reingeniería de procesos involucrada en el SENIAT, se presentan como un ambicioso esfuerzo para dotar al estado venezolano de un eficiente servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, que permita reducir drásticamente los índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentístico petrolero”. (Pág. 24).

El SENIAT se concibió como un órgano con autonomía funcional, entre otras razones, para que sus funcionarios estuvieran liberados de la rígida escala salarial elaborada por la Oficina Central de Personal (OCP) para los servidores públicos. El organismo vendría a unirse a PDVSA y a la C.A. Metro de Caracas como símbolos de la eficiencia que era posible alcanzar en el sector público. Funcionaría como otra “isla de excelencia” en la que estaba vetada la intervención del carnet partidista y toda suerte de proselitismo. Márquez (2000).

Bajo la dirección del Superintendente Cap. José Gregorio Vielma Mora, El SENIAT implementó el “Plan Evasión Cero” desde el año 2003 hasta el año 2008. Este plan tenía como filosofía de trabajo orientar estrategias de acción diseñadas para abarcar el mayor universo de contribuyentes de forma permanente en todos los rincones de la geografía nacional, de modo de poder combatir la evasión fiscal, el incumplimiento de los ilícitos tributarios y consolidar entre los contribuyentes y la población en general una cultura tributaria.

Todas estas reformas tributarias fueron creadas con el propósito de mejorar e incrementar la recaudación tributaria de modo de deslastrarse de la dependencia de la renta petrolera, estimándose que en el futuro la meta del Estado venezolano debe ser del cien por ciento del presupuesto ordinario de la nación, debiendo ser cubierto a

través de la recaudación realizada por el SENIAT; de esta manera, los ingresos por concepto de renta petrolera, serían destinados a distintos planes de ahorro e inversión, tanto nacional, como internacional.

Los cambios realizados en la Administración tributaria vinieron acompañados de importantes adelantos informáticos y de reingeniería, como lo es la creación del portal del SENIAT, lo que ha contribuido enormemente a mejorar los procesos tributarios y a disminuir los lapsos de tiempo, lo que ha conllevado a mejorar enormemente el control fiscal sobre los contribuyentes, aumentando considerablemente las metas de recaudación año tras año. El desarrollo de la actividad tributaria bajo esta nueva perspectiva ha acercado a los usuarios al SENIAT, lo cual se puede observar en los trámites que se realizan a diario en las oficinas Regionales de Tributos Internos, así como la inscripción y actualización electrónica del Registro Único de Información Fiscal (RIF), la presentación y pago electrónico de las declaraciones estimadas, definitivas y sustitutivas en línea en materia del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, así como también la declaración de las retenciones, la presentación de la Declaración Sucesoral, todo a través del portal del SENIAT, lo cual anteriormente se realizaba a través de formatos para ser llenados manualmente, quedando todavía algunos otros trámites por modernizarse, como el Registro de Vivienda Principal, el Registro de Tierras, entre otros, de manera de simplificar y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo cual redundará en una mejora progresiva de la recaudación tributaria, disminuyendo paulatinamente los altos índices de evasión fiscal, al mismo tiempo de contar con instrumentos modernos que permitan, como ya se dijo antes, recaudar con mayor eficiencia los tributos nacionales, sin olvidar la importante tarea de mantener adiestrado y actualizado al personal fiscal del SENIAT, para que estos a su vez mantengan informados a los comerciantes y prestadores de servicios, a los gremios relacionados con la actividad tributaria, como lo son los colegios de contadores, administradores, economistas, abogados, sin dejar de lado a un sector demasiado importante de nuestra sociedad, como lo es el sector estudiantil, pues ellos serán los futuros contribuyentes del

Estado, si no se les imparte educación tributaria en la mejor etapa de aprendizaje de sus vidas, el problema va a persistir indefinidamente; los estudiantes son la masa o materia prima que se puede moldear para obtener un buen producto, es decir, si formamos buenos ciudadanos obtendremos mejores profesionales y contribuyentes honrados.

Vieira (1997), señala sobre este aspecto que:

“La instrucción del venezolano en esta materia, es un medio para la formación de una cultura tributaria, debido a que el tributo como tal es de por sí un producto elaborado, complejo, que no resultará comprensible, sino en la medida que exista un nivel mínimo de instrucción, que brinde un grado elemental de receptividad. Esta tarea de formación debe iniciarse desde temprana edad y no es posible esperar resultados en el corto plazo, con lo cual no se quiere decir que sea una tarea de debe posponerse, por el contrario, la decisión significará que deja de ser una actividad a plazo indefinido, para convertirse en una a largo plazo.” (pág. 44).

Sobre este aspecto, el Servicio Nacional de administración Aduanera y Tributaria SENIAT, ha iniciado un Programa de Educación Tributaria el cual tiene como objetivo general formar, promover y difundir estrategias didácticas para abordar la conciencia aduanera y tributaria a los docentes y estudiantes del Sistema Educativo Bolivariano, así como comunidades y habitantes en todo el territorio nacional. Para ello, el SENIAT ha suscrito un Convenio de Cooperación Interinstitucional con el Ministerio del Poder Popular para la Educación a los fines de ejecutar acciones orientadas a reforzar la cultura aduanera y tributaria para favorecer la formación de valores ciudadanos, y tiene como Misión y Visión las estrategias siguientes:

“Misión: Está centrada en divulgar políticas educativas, culturales y comunicacionales que contribuyan a desarrollar y a consolidar tanto en el aula como en la población la función social que genera el pago de los tributos, en la satisfacción de las necesidades de la colectividad”.

“Visión: Ser una referencia obligada en la formación integral de los niños, jóvenes y adultos, en materia aduanera y tributaria que propicie el

ejercicio de una ciudadanía activa, responsable y comprometida en el desarrollo de esta materia”.

El SENIAT, como toda institución gubernamental, no escapa del proceso de reformas que viene sufriendo la estructura medular del Estado; un significativo cambio de paradigmas se ha venido generando desde el punto de vista normativo, por una parte, se ha creado una nueva clasificación de contribuyentes, como lo son: Contribuyentes Especiales, Contribuyentes Ordinarios y Contribuyentes Formales, quedando una última clase sin ninguna tipo de control fiscal, como lo es el comerciante informal; por otro lado, el actual sistema de gobierno aspira aplicar un nuevo modelo económico, político y social denominado “Sistema Tributario Socialista”, el cual aspira suprimir la naturaleza mercantil de la empresa privada mediante la apropiación o expropiación en función del bienestar social, controlar los medios de producción, regularizar las funciones del dinero mediante la sustitución de los valores de cambio por valores de uso, así como la regulación de la ganancia en los flujos de dinero en el mercado, establecer una política tributaria progresiva que permita incrementar los ingresos fiscales no petroleros, estableciendo nuevos impuestos sobre la riqueza entre otros, todo lo cual convergerá en una modificación progresiva de las actuales normas que regulan la actividad tributaria, sin embargo, luego de más de diez años de promulgado el Código Orgánico Tributario del 2001, aun no se ha establecido el régimen simplificado de tributación anunciado en el artículo 339 *ejusdem*, el cual entre otras cosas señala la creación de un régimen simplificado de tributación sobre base presuntiva, el cual debe ser autónomo e integrado, que sustituirá el pago de tributos que ella determine. Dicha ley deberá consagrar normas relativas a los sujetos pasivos, determinación de la obligación, facultades de la Administración Tributaria, y en general todas aquellas disposiciones que permitan la aplicación y cumplimiento del régimen.

Ahora bien, en todo sistema de gobierno donde se encuentren consagrados principios constitucionales rectores del ejercicio del poder tributario, el Estado debe garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante la tutela judicial

efectiva, para que toda persona integrante de una sociedad, puede acceder a los órganos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a que sea atendida a través de un debido proceso que le ofrezca garantías mínimas para su efectiva realización, por cuanto ello constituye el mecanismo previsto tanto en el Precepto Constitucional como en las normas tributarias, mediante el cual el administrado puede ejercer sus derechos.

Las garantías de los derechos del hombre vienen a ser los instrumentos procesales (recursos), de carácter ordinario o extraordinario, que aseguran la real eficacia de esos derechos y que conforman el ejercicio de derechos constitucionales.

En el ámbito internacional y dentro del campo del derecho público moderno, el derecho a la defensa se erige como un principio universal, y se encuentra plasmado en la generalidad de las Constituciones de los países democráticos y aun de tendencia socialista, también encuentra su máxima expresión en el artículo 8 la Declaración Universal de los Derechos Humanos y 8 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos; en el ámbito territorial goza de rango constitucional y se halla contenido en el artículo 49 de nuestra Carta Magna.

Entre los medios de defensa del contribuyente se encuentran el recurso Jerárquico, el Recurso de Revisión, el Recurso Contencioso Tributario y la Acción de Amparo Constitucional, además de otros que puede invocar el contribuyente, como lo son la Solicitud de Revisión de Oficio, Corrección de Errores Materiales, Anulación y Prescripción de actos administrativos tributarios.

La presente investigación se enfoca en el tema titulado: “Eficacia de los Medios de Defensa Ejercidos por los Contribuyentes”, dado el auge que viene experimentando la actividad tributaria, y en especial, en cuanto al poder sancionatorio del SENIAT. El trabajo se encuentra estructurado en cinco capítulos:

En el capítulo I, mediante el Planteamiento del Problema, se presenta el fundamento hipotético de la investigación, el cual sirve de soporte a las posibles soluciones; asimismo se hace un breve esbozo del poder del Estado (*ius imperium*),

los medios que utiliza la Administración Tributaria para alcanzar sus objetivos como lo es la recaudación de los tributos; se destaca principalmente el derecho a la defensa como un bienpreciado de la sociedad y los medios para ejercer este derecho; el ámbito territorial donde se desarrolló la investigación, los objetivos, la justificación, los alcances, y las limitaciones de la investigación.

El capítulo II, contiene el Marco Teórico, aquí se desarrollan los antecedentes de la investigación, bases teóricas y fundamentos legales relacionados con el tema.

El capítulo III, se especifica la Metodología utilizada en la investigación, sustentado en el Método de Observación Descriptivo y Análisis documental.

En el capítulo IV, mediante el fundamento Teórico, Bases Legales y la Naturaleza Jurídica de la Investigación, se analiza de manera sistemática la eficacia de los medios de defensa ejercidos por los contribuyentes previstos en el Código Orgánico Tributario, su importancia como medio de defensa frente a la actuación de la administración tributaria en el procedimiento administrativo, partiendo de la actuación fiscal, los hechos verificados, las sanciones impuestas y los recursos legales a su alcance, siendo muy importante observar la cultura tributaria del contribuyente, así como el grado de conocimiento del contador público, abogados y demás profesionales afines al área tributaria, desde el punto de vista técnico y jurídico, del procedimiento administrativo de naturaleza tributaria a través de la observación documental descriptiva y análisis cualitativo de acuerdo a los objetivos específicos relacionados con el tema en estudio.

El capítulo V, contiene las Conclusiones y Recomendaciones finales producto de la investigación, y por último, se presentan las referencias utilizadas y los anexos utilizados para la investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La naturaleza humana tiende a ser falible en su diario vivir en sociedad; mientras el Estado se organiza para obtener y administrar los recursos públicos, debe generar normas de conducta que deben asumir sus ciudadanos, entre ellas las normas de carácter tributario.

En ciertos sectores de esa sociedad se genera renuencia a los cambios graduales y a las exigencias fiscales del Estado (*ius imperium*) por la imposición de tributos y sanciones, ya que el estado debe blindarse de tales instrumentos para cumplir y satisfacer necesidades públicas, de donde surge el quebrantamiento de normas de naturaleza jurídica tributaria, generadas por cualquier actividad, hecho o situación, en donde el hacer o no hacer, produce una conducta antijurídica, en la que se es responsable por su inobservancia o quebrantamiento.

Sobre este aspecto, Francesco Carnelutti (1997), señala:

“Por tanto, las medidas represivas tienen mayor importancia histórica y práctica que las preventivas. Las represivas consisten en la irrogación de un mal a quien haya violado el precepto. En esa forma, la imposición del precepto se produce mediante el temor de dicho mal, el cual obra como estímulo para su observancia o, lo que conduce al mismo resultado, de contra estímulo frente a su violación. Sin esa amenaza, y en cuanto no existan medidas preventivas, el precepto en si no serviría de nada, o a lo sumo, valdría como simple consejo (*lex imperfecta*).

En el ámbito tributario se puede afirmar, que una sociedad jurídicamente organizada, en el momento de hacer justicia, mediante la imposición de sanciones a los infractores, cualesquiera sea la causa o el origen de las faltas o delitos, debe al menos, garantizar el derecho a la defensa y al debido proceso.

Para comprender la naturaleza del tema, es necesario definir, que el derecho tributario comprende todo un sistema jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, como lo son el pago de los tributos e imposición de sanciones, los cuales surgen exclusivamente por la potestad tributaria del Estado, principalmente con el objeto de satisfacer necesidades de sus ciudadanos, ya que con sus tributos mantiene, fortalece y satisface las necesidades colectivas dentro de su ámbito territorial.

Gómez (1974), señala que “Las finanzas, como conjunto de actividades que realiza el estado, con la finalidad de adquirir, administrar e invertir los recursos necesarios para cumplir sus fines.”

El principio rector en el sistema tributario es la “capacidad contributiva”, sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, de acuerdo al principio de progresividad económica previsto en el artículo 316 de nuestra Carta Magna; En consecuencia, los impuestos son cargas obligatorias con que los ciudadanos deben contribuir para financiar al Estado, de donde surge la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo que es el Estado, el cual demanda el tributo y el sujeto pasivo que es el contribuyente, que le corresponde cumplir con el pago del tributo.

**Objeto de la relación
jurídica tributaria:**



**Obtener recursos para el
cumplimiento de los fines del
Estado.**

Para Villegas (1992), “El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la

administración fiscal utiliza para comprobar (“*ascertare*”) si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y – en su caso – cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir.”

En efecto, el Estado ejerce su potestad tributaria mediante la aplicación de normas sustantivas (leyes punitivas tributarias), castigando la comisión de ilícitos fiscales, tales como la evasión, la elusión y la defraudación tributaria, de manera de asegurar la recaudación de los tributos, poder financiar el gasto público y cumplir su función social garantizando así el bienestar colectivo. Entonces se puede afirmar, que la potestad tributaria es la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

La potestad tributaria deriva del poder de imperio (*ius imperium*) que tiene el Estado en el ámbito de su jurisdicción; esta potestad, hasta la vigencia de la Constitución Nacional de 1961 la ejercía por medio de los tres poderes que forman su gobierno: legislativo, ejecutivo y judicial; actualmente el sistema de gobierno está conformado por cinco poderes; el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo, el Poder Judicial, el Poder Electoral y el Poder Ciudadano que es ejercido por el Consejo Moral Republicano, integrado por la Defensoría del Pueblo, la Fiscalía General de la República y la Contraloría General de la República.

Peña (2005), define la dimensión desmedida del ejercicio de la potestad sancionatoria administrativa en Venezuela, en los términos siguientes:

“En Venezuela, al igual que en la mayoría de los países del mundo, actualmente la Administración detenta un importantísimo poder sancionatorio, tanto desde la perspectiva cuantitativa como cualitativa, el cual, dicho sea de paso, no es meramente teórico, porque los ciudadanos tengan conocimiento de él como producto de lectura de libros o de textos normativos, sino que ese conocimiento es esencialmente práctico, y sobre todo concreto, porque en mayor o menor grado lo “sufren” o se “topan” con dicho poder frecuentemente, bien en sus relaciones de sujeción especial con la administración, o bien como simples ciudadanos que no pueden escapar al poder de sujeción general que detenta el Estado.”

Ahora bien, en cuanto a la potestad en el poder tributario atribuido a la Administración Tributaria, ésta no debe ser absoluta y total, ya que tiene limitaciones de orden político y constitucional, las primeras derivan de la forma de organización política propia de cada Estado, las segundas devienen de los lineamientos que fija la Constitución Nacional; esta potestad tributaria la ejerce el Estado mediante la imposición de normas jurídico tributarias que deben ser acatadas por todos los ciudadanos sujetos a ellas, siendo en este caso, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, el órgano competente a nivel nacional para realizar el servicio de administración y recaudación de los tributos.

El SENIAT como órgano adscrito al Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, al cual corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

La Administración Tributaria, debe valerse de todos los medios contenidos en las normas tributarias para el mejor logro de su cometido, como lo es la recaudación de los tributos nacionales; en efecto, a través de cada Gerencia Regional, Sector y Unidad de Tributos Internos, revisa y clasifica la data de contribuyentes sometidos a su jurisdicción, organiza los operativos de verificación de deberes formales y fiscalizaciones de fondo de acuerdo a los lineamientos generados por el Nivel Normativo, emite las Providencias Administrativas que serán asignadas a los funcionarios fiscales que participarán en los operativos para la notificación a cada contribuyente seleccionado, iniciando de esta forma el procedimiento administrativo.

Los deberes formales vienen a ser, o constituyen un efectivo medio de control mediante el cual la Administración Tributaria determina el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias que por ley son impuestas a los contribuyentes, responsables o terceros, con un objetivo final, que es la recaudación del tributo.

En el año 1995, el SENIAT estableció como uno de sus objetivos de recaudación, la creación de un programa institucional o sistema piloto de fiscalización dirigido a controlar la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta por debajo de los ingresos reales obtenidos en el ejercicio, a efectos de disminuir la evasión fiscal. Este programa se aplicó a aquellos contribuyentes ubicados en jurisdicción de la División de contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de tributos Internos de la Región Centro Occidental.

A raíz de los excelentes resultados obtenidos en tan corto plazo, su éxito sirvió para que este programa de fiscalización se constituyera como base o punto de partida para su implementación en todas las áreas geográficas del país con iguales o mejores resultados.

A este respecto, Golia (1998), señala lo siguiente:

“El mecanismo se basa en la utilización de un manejador de base de datos cuya fuente primaria de información está conformada primariamente por las declaraciones de Impuesto sobre la Renta, Activos Empresariales e Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, que permite, a través de un diseño estadístico, sustituir el modelo de fiscalización inductivo por uno selectivo, focalizando objetivamente la acción fiscalizadora. Este proceso permite la concentración de la fuerza fiscalizadora sobre los grandes evasores, nivelando un poco más equitativa la carga contributiva que pesa sobre todos.” (pág. 154).

En la generalidad de los casos, en los operativos de verificación realizados por la Administración Tributaria, dada la complejidad de los deberes formales que debe cumplir el contribuyente, resulta raro que el procedimiento finalice con una acta de conformidad, la mayoría de los contribuyentes resultan sancionados, el funcionario luego de haber levantado las actas fiscales donde consta el incumplimiento de los deberes formales, finaliza el procedimiento con una resolución de imposición de sanción que se notificará igualmente al contribuyente o responsable. Si se trata de impuestos indirectos o al consumo (IVA), adicional a la multa, acarreará la clausura del establecimiento; Entre tanto, cuando se trata de un procedimiento de fiscalización de fondo, en la fase de determinación el funcionario levanta una acta de reparo en la

que el contribuyente puede allanarse o presentar el escrito de descargos y pruebas, la división del Sumario Administrativo tendrá un año para decidir y emitir la resolución culminatoria del Sumario Administrativo. No obstante, el contribuyente puede ejercer su derecho a la defensa dentro de los plazos legalmente establecidos y formular los alegatos y pruebas que considere pertinentes.

Sin embargo se observa, que un significativo número de procedimientos de verificación y fiscalización realizados por los funcionarios fiscales de la Administración Tributaria, presentan inconsistencias o errores materiales o de cálculo, y/o error en la aplicación de la norma tributaria infringida en el momento de levantar las actas fiscales que darán lugar a la formación del acto administrativo definitivo; estos errores o inconsistencias en algunas oportunidades pasan desapercibidos a pesar de la supervisión a que es sometido cada expediente.

El procedimiento de verificación o fiscalización iniciado por los funcionarios de la Administración Tributaria, culmina con una resolución que es notificada al contribuyente o responsable, debiendo prestar la suficiente atención si el procedimiento iniciado mediante Providencia Administrativa y actas fiscales se corresponde con el acto administrativo notificado, ya que en caso de disconformidad, el plazo para ejercer el recurso correspondiente es de veinticinco días hábiles.

El Estado atendiendo los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional y en las normas tributarias, debe convertirse en garante de tales derechos y proveer la tutela judicial efectiva, ya que el fundamento de la acción descansa sobre sus espaldas, por lo tanto debe de brindar su jurisdicción a sus administrados.

Al contribuyente se le debe facilitar la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones, tener derecho de acceso al expediente, así como el derecho a formular alegatos y presentar pruebas, el derecho a recurrir, el derecho de acceso a la justicia y por ende, el derecho a una decisión expresa, motivada y fundada en derecho, cuando sus derechos y garantías sean vulnerados, como lo garantiza nuestra

carta magna, entonces podría asegurarse un resultado justo e imparcial dentro del proceso.

Sobre este aspecto, el Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, en Sala Político Administrativa, ha decidido en relación a la Consagración del Derecho a la Defensa en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, mediante Sentencia N° 01245 de fecha 26/06/2001, lo siguiente:

"El derecho a la defensa previsto con carácter general como principio en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, adoptado y aceptado en la jurisprudencia en materia administrativa, tiene también una consagración múltiple en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; la cual precisa en diversas normas, su sentido y manifestaciones. Se regulan así los otros derechos conexos, como son: el derecho a ser oído, el derecho a hacerse parte, el derecho a ser notificado, a tener acceso al expediente, a presentar pruebas y a ser informado de los recursos para ejercer la defensa."

Ahora bien, una de las medidas fundamentales no sólo en cuanto a la tutela judicial efectiva que pueda ser considerada como tal y bajo los principios constitucionales de legalidad y proporcionalidad, debe ser la implantación y funcionamiento de un adecuado sistema coercitivo sancionatorio eficaz y severo, aunado al derecho a la defensa y al debido proceso al cual tiene derecho todo ciudadano; es decir, el Estado está en la obligación de sancionar todas aquellas conductas antijurídicas que lesionen el bien jurídico tutelado, pero debe proveer al mismo tiempo, un sistema procesal tributario (Administrativo y Jurisdiccional), mediante el cual el contribuyente pueda ejercer los medios de defensa previstos en el Código Orgánico Tributario.

Atendiendo a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, la administración no debe vulnerar los derechos del contribuyente, por cuanto debe existir una relación y proporción entre el fin perseguido y el medio utilizado para alcanzarlo; además, que nuestra Constitución garantiza la presunción de inocencia como un preciado derecho, entre tanto no se demuestre lo contrario.

De acuerdo al concepto contenido en la Revista de Derecho tributario 101. (Octubre, noviembre, diciembre 2003), establece que:

La presunción de inocencia es un derecho constitucional por virtud del cual toda persona acusada de haber cometido un delito, una falta o una infracción administrativa, se considera inocente mientras no se demuestre lo contrario ante un juez imparcial, a través de un proceso rodeado de todas las garantías y con base en la aportación, evacuación y valoración de las pruebas de cargo legales, legítimas, pertinentes y conducentes que así lo establezcan.” (pág. 14)

En materia de impuestos nacionales o tributos internos, la Administración Tributaria despliega sus competencias a través de dos niveles, el primero de ellos es el Nivel Central o Normativo el cual es dirigido por un Superintendente Nacional Tributario y está compuesto por la Gerencia General de Desarrollo Tributario, la Gerencia General de Informática, la Gerencia General de Administración, el Comité Asesor de Dirección y Planificación y el Comité Asesor de Contratación, Presupuesto y Fondo de Gestión, que entre otras cosas se encarga del recurso humano, la administración de sus recursos, el mantenimiento y modernización de sus sistemas informáticos, el manejo de estrategias, formulación de metas de recaudación y planes fiscales nacionales, entre otros. El segundo, corresponde al Nivel Operativo, el cual está conformado por los Servicios de Administración Tributaria y comprende las Oficinas de Coordinación Zonal, las Gerencias Regionales de Tributos Internos, las Gerencias de Aduanas Principales, los Sectores de Tributos Internos, las Unidades de Tributos Internos y las Aduanas Subalternas.

El SENIAT órgano recaudador de impuestos dispone de las más amplias facultades, atribuciones y funciones para la recaudación de los tributos, las cuales se hayan enmarcadas en el artículo 121 del Código Orgánico Tributario, en contraste con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, la carga tributaria que debe soportar el contribuyente la cual es de rango *supra* legal, como se halla expresamente señalado en el artículo 133 *ejusdem*, del precepto Constitucional.

Ahora bien, en el entendido que todos somos contribuyentes de una u otra forma, bien sea a través de impuestos directos o indirectos; nacionales, estatales o municipales, cada ciudadano en particular, no solo debe estar obligado al pago inexorable de los tributos que le sean exigidos producto de su actividad económica, sino también debe estar protegido o amparado por principios y normas constitucionales; en otras palabras gozar de certeza jurídica, que le permita realizar el normal desarrollo de su actividad y de esta forma dar fiel cumplimiento a sus obligaciones tributarias en armonía con la Administración Tributaria nacional, estatal y municipal.

Tales obligaciones se hallan sometidas a principios constitucionales que se señalarán a lo largo de la presente investigación. No obstante, resulta procedente destacar la existencia de cuatro elementos que se conjugan armoniosamente; el primero de ellos lo constituye el sistema tributario, el segundo, comprende las leyes o normas tributarias que serán aplicadas para la consecución del fin que persigue el Estado, como lo es la recaudación de los tributos; el tercero, corresponde a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos, que no es otra cosa que la administración tributaria nacional (SENIAT), y el cuarto elemento, lo constituye el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el contribuyente; Pero en fin, el sistema tributario como tal, se desprende precisamente de los preceptos constitucionales, de las normas jurídicas tributarias y de la discrecionalidad otorgada a la Administración Tributaria como órgano autorizado con amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 127 del Código Orgánico Tributario) y los contribuyentes, sean estos personas naturales o jurídicas, sobre los cuales recae la responsabilidad tributaria, como así lo dispone el artículo 22 del Código Orgánico Tributario.

Las normas tienen su soporte dentro del bloque de legalidad que establece nuestra carta magna; no obstante es forzoso aclarar, que ellas son perfectibles, pues en algunos casos no se ha logrado el fin que se esperaba, y en otros la acción

confiscatoria prohibida por la Constitución ha estado haciendo mella en los menguados patrimonios de los contribuyentes, por cuanto justamente no se ha respetado su capacidad económica; si bien es cierto, que el postulado del precepto constitucional señalado en el artículo 316 señala que *“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad (...)”*, no es menos cierto que en algunos casos la acción fiscalizadora del SENIAT pudiera no ir de la mano con el proyecto socialista tributario que predica el gobierno, pues en algunos casos resulta una verdadera exacción fiscal el detrimento que sufren los pequeños comerciantes y prestadores de servicios, los cuales deben soportar elevadas sanciones pecuniarias y clausuras, determinados sobre los ya menguados ingresos que resultan son insuficientes para satisfacer a cabalidad los tributos nacionales y municipales, así como para honrar los servicios de un profesional de la contabilidad y para asistirse de abogado o profesional afín en el momento de ejercer un recurso tributario.

Sin embargo, resulta oportuno enfatizar, que el procedimiento administrativo tributario debe proveer suficientes garantías del derecho a la defensa, tal como se haya contemplado en la Constitución Nacional y demás leyes de la república, pues en caso contrario resulta difícil hablar de que las partes pudieron esgrimir sus alegatos y presentar sus pruebas en defensa de sus derechos o intereses. De allí que cada vez que la Administración Tributaria requiera imponer su voluntad, debe facilitar y tramitar el procedimiento legalmente establecido para que los administrados tengan acceso a los medios de defensa y durante su tramitación brindarle audiencia a los interesados, sin obstaculizar ni mediatizar en la actividad económica de estos. Por lo tanto, resulta necesario observar el desarrollo del proceso en todas sus fases, para de esta forma poder evaluar que tan eficaz ha sido el medio de defensa utilizado y cuál ha sido el resultado decisorio de controversia que se haya planteado por vía administrativa o jurisdiccional.

La Administración Tributaria como órgano del poder ejecutivo Nacional, sin menoscabo de aplicar el régimen sancionatorio a los infractores tributarios, debe igualmente ser garante los principios constitucionales en la correcta aplicación de los procedimientos en materia de fiscalización, así como del derecho a la defensa para que los contribuyentes puedan ejercer los recursos a que haya lugar en defensa de sus intereses y actividad económica.

Durante los tres últimos quinquenios, el país ha venido desarrollando su propia cultura tributaria; el ordenamiento jurídico tributario, cuyo principio rector es la Constitución Nacional, el amplio cúmulo de normas tributarias que hace que poco a poco emerja la cultura tributaria junto con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT a partir del año 1994, como órgano recaudador y controlador de la actividad económica del país, ha impulsado un equilibrio muy significativo entre los ingresos fiscales obtenidos producto de la recaudación del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Al Valor Agregado, que están yendo más allá que el ingreso obtenido por concepto de la renta petrolera; Venezuela ya no depende exclusivamente de la producción y exportación de su principal producto, el petróleo.

Ahora bien, el sistema tributario no escapa a los aciertos y desaciertos vinculados al control fiscal que ejerce la administración tributaria, por una parte, el sistema tributario nacional está sometido además, a un continuo cambio de leyes y criterios en el afán de modernizarlas y adecuarlas a las necesidades actuales; asimismo, parte del problema lo constituye la fuerte presión tributaria que ejerce el SENIAT, que de una u otra forma produce aversión o resistencia en la masa de contribuyentes; esto se manifiesta en el evidente temor a ser fiscalizados, pues si bien es cierto que los contribuyentes están obligados al oportuno cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria, no menos cierto es la excesiva carga de requerimientos que estos deben cumplir, derivadas de las amplias facultades otorgadas a la Administración Tributaria para fiscalizar y determinar, para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que genera un

exacerbado temor a la inversión privada de capitales que terminan yéndose del país, aunado a ello, las elevadísimas metas de recaudación que le son impuestas al SENIAT año tras año, hace que los funcionarios fiscales de la Administración Tributaria trabajen bajo fuerte presión por el exceso de expedientes que les son asignados y la gran cantidad de *ítems* que deben procesar en los papeles de trabajo (actas fiscales) de cada procedimiento de fiscalización; el contribuyente fiscalizado queda a merced del funcionario, resultando casi un portento que pueda salir conforme en las actas fiscales.

Mehl, citado por Weffe (2010), (ob. cit.); señala lo siguiente:

“Los funcionarios de la administración financiera tienen en su más alto grado el cuidado del bien público y la voluntad de eficacia y de justicia. Pero asimismo, más intensamente que los restantes funcionarios se hallan sometidos a sentimientos de frustración, porque se hallan en buena posición para calibrar el desajuste existente entre las normas político-económicas y la realidad social. El oficio conduce al pesimismo y a la desconfianza; son descorazonadores la mala fe, la hipocresía y el cinismo de demasiados contribuyentes. Pero esta desconfianza peca en seguida por exceso: con el temor a ser engañado, el funcionario acaba por desconfiar de todo el mundo, y esta visión es causa de que reine una mayor tensión entre los contribuyentes y la administración. Además sintiéndose impotente ante el fraude, falta de medios y de serio apoyo por los poderes públicos y por la opinión, acaba por refugiarse en el legalismo y en las sutilezas de cuestiones; de principio, lo que reafirma la irritación de los contribuyentes; esto último es uno de los rasgos de la función pública en Francia.” (Vid. Mehl, ob. cit., p. 338, El Ilícito Tributario.)

Dentro de los deberes de la Administración Tributaria está la función de crear e impartir cultura tributaria, manteniendo informado a la población en general, con el fin de orientar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues las Oficinas de Asistencia al Contribuyente del SENIAT deben ser consideradas como la esencia de la Administración Tributaria; ésta se caracteriza por la calidad del servicio prestado al contribuyente, concejos comunales y público en general, con las excepciones del caso, en que el contribuyente tenga que elevar por escrito su consulta para que esta sea evacuada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT del nivel Normativo.

La divulgación tributaria se halla direccionada especialmente a los comerciantes y prestadores de servicios, concejos comunales y demás gremios involucrados en la actividad tributaria, siendo evidente y reconocido el esfuerzo que hace el SENIAT en divulgar el contenido de las normas tributarias a través de programas de radio y televisión, prensa escrita, charlas, publicación de temas de doctrina tributaria, visitas a los establecimientos comerciales y centros de prestación de servicios (talleres, consultorios, etc.), concejos comunales, instituciones de educación media y superior, gremios de contadores públicos, entre otros, a los cuales se les entrega material informativo (trípticos), que aun cuando en muchos casos pareciera ignorado por la poca atención prestada, y aun cuando todo ese esfuerzo pareciera desvanecerse por falta de motivación e interés de los contribuyentes y público en general, no se debe desalentar y bajar la guardia, ya que este trabajo genera sus frutos a su debido tiempo y constituye el puente entre el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que lo son los contribuyentes, por lo tanto debe ser el medio de inducción de este último para lograr un fin específico, como lo es alcanzar que éste adopte una conducta ciudadana y cumpla voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

Asimismo, lo destaca Ruan (2008), al señalar que “Este deber es el que da origen como contrapartida a todos los derechos del ciudadano contribuyente frente al Poder Público, justamente para establecer una relación de equilibrio frente al sujeto activo de la obligación tributaria, que es el Fisco” (pág. 10); en consecuencia, los comerciantes y prestadores de servicios, así como cualquier ciudadano que obtenga enriquecimientos de acuerdo a las tarifas establecidas en el artículo 80 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, tiene el deber y la obligación de cumplir su responsabilidad frente a las exigencias tributarias del Estado, sin que les sirva de excusa en manifestar la ignorancia de la ley en el momento de una verificación de deberes formales o de una fiscalización de fondo, por lo tanto, es un deber ineludible buscar información y orientación en la fuente, de manera de mantenerse actualizado con los

procedimientos y requerimientos que rutinariamente realiza la Administración Tributaria.

Los comerciantes deben estar conscientes y atentos de su responsabilidad tributaria; antes del inicio de su actividad económica debe haber registrado su firma ante la Oficina de Registro Mercantil de su Jurisdicción, bien sea como persona natural o jurídica, debe cumplir con su inscripción y actualización en el Registro Único de Información Fiscal (RIF) llevado por la Administración Tributaria, debe asistirse de un profesional de la Contaduría Pública para aperturar sus libros de contabilidad (Libro Diario, Mayor y de Inventario), debe obtener su Licencia de Actividades Especiales que otorga la Oficina de Rentas Municipales de la Alcaldía de su Municipio, debe de proveerse de medios de facturación (máquina registradora fiscal o software con impresora fiscal y un medio alternativo de facturación (manual) autorizado por la Administración tributaria, asimismo, debe abrir libros de compras y ventas de IVA, entre otros, de modo de no quedar en desventaja, ya que como sujeto pasivo frente al Estado; de allí, que si el contribuyente se encuentra asistido por un buen Contador Público, el riesgo de ser sancionado es ínfimo, pues la Contabilidad como ciencia, auxilia efectivamente a optimizar los procesos contables y contribuye con su aporte a la sociedad.

De allí, que el trabajo profesional que desempeñan los Contadores Públicos tiene como resultado evidenciar la credibilidad de la situación económica de la empresa ante las entidades crediticias así como ante los fiscales de la administración tributaria; la información contable es el reflejo en números de las ganancias y pérdidas que verán los socios y directivos para la toma de decisiones; Por lo tanto, es de suma importancia de que el profesional contable sea un profesional capaz, idóneo, transparente, digno, integral y ante todo ético, pues debe generar confianza pública en todos sus actos, debiendo además mantenerse actualizado ante los constantes cambios que se generan en el mundo tributario, en consecuencia, deben ser diligentes y estar prestos en su labor profesional, de forma de que el contribuyente se encuentre bien asistido y pueda cumplir oportunamente con sus obligaciones tributarias, dentro

de los plazos establecidos, mantener al día los libros contables y prestar todo el apoyo necesario a sus clientes cuando estos son fiscalizados por los funcionarios de la Administración Tributaria, de manera de evitarle sanciones y clausuras.

No solo la Administración Tributaria tiene el deber de prestar asistencia al contribuyente, el Contador Público como profesional de las ciencias contables debe orientar, preparar y asistir al contribuyente que es su cliente, como comparecer ante un procedimiento de verificación o una fiscalización; ante todo debe llevarlo a comprender, que el funcionario fiscal es un servidor público y un ser humano, por lo tanto, su actitud debe ser sensata y responsable, debe tener la mejor disposición ante los requerimientos que deberá cumplir, en otras palabras, debe colaborar para facilitar el trabajo del funcionario, pues una actitud negativa también puede ser sancionada. Debe indicarle estar atento ante cualquier observación que pueda dar lugar a una sanción y leer las actas fiscales antes de firmarlas; estar presto ante los requerimientos fiscales y presentar la documentación al día debe ser la mejor carta de presentación ante el funcionario.

La inobservancia de las normas tributarias frente a la compleja actividad de la Administración Tributaria, como ya se dijo, trae como consecuencia la imposición de sanciones, pues el contribuyente lleva la carga de la obligación tributaria, es quien sufraga con sus tributos las exigencias del Estado, su incumplimiento será sancionado con elevadas multas pecuniarias expresadas en unidades tributarias y en algunos casos con la clausura del establecimiento, no quedándole otra alternativa al contribuyente que allanarse al procedimiento administrativo o ejercer alguno de los medios de defensa previstos en el Código Orgánico Tributario.

En este sentido, el Estado debe brindar su Jurisdicción a sus administrados o contribuyentes de tal forma, que aun cuando el prominente fin es lograr la recaudación del tributo, debe darle la oportunidad de recurrir y enervar el acto administrativo derivado del procedimiento de verificación o fiscalización, cuando el

contribuyente considere que le ha sido conculcado alguno de sus derechos y garantías.

Ahora bien, el problema que se trata de resolver con la presente investigación, es cómo el contribuyente puede enfrentar la potestad sancionatoria del Estado, mediante el ejercicio del derecho a la defensa, su interés legítimo, personal y directo, cuando le haya sido vulnerado algún derecho o garantía constitucional, tal como lo expresan los artículos 242 y 259 del Código Orgánico Tributario.

Este derecho no es suficiente solo en la teoría, debe existir el sujeto objeto de la sanción que haya lesionado el bien jurídico, así como el operador jurídico que deba darle el impulso procesal tanto de parte interesada (recurrente), como del órgano que administra justicia (impulso oficial), trátase de Administración Tributaria o Jurisdiccional, de modo de alcanzar o administrar el fin perseguido.

Los medios de defensa, como ya se dijo, pueden ser ejercidos contra aquellos actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, específicamente cuando sean conculcados los derechos y garantías del contribuyente, ya que si se recurre sin motivación o falta de alegatos que puedan desvirtuar la actuación fiscal, lo único que se va a lograr es abultar las deudas tributarias en razón de los incrementos periódicos de la unidad tributaria, los intereses de mora el costo que significa enfrentar un juicio ejecutivo sobre bienes del deudor tributario.

Olivieri (2006), define los medios de defensa del contribuyente como:

“Un conjunto de dispositivos existentes dentro del marco legislativo de un estado democrático, que sirve de sustento para el ejercicio del derecho a la defensa por parte del contribuyente, frente a los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria Nacional o Municipal”. (p.5)

De lo anterior cabe preguntarse, ¿en qué medida se encuentran preparados los contribuyentes para asumir sus responsabilidades frente a la Administración Tributaria?

Para dar respuesta a esta interrogante, primeramente se debe indagar cual es el grado de cultura tributaria en nuestro país; en consecuencia, se debe definir el concepto de cultura tributaria.

Según el Diccionario de Derecho Tributario (1996), la cultura tributaria se define como:

“Conjunto de actividades, normas y creencias de la sociedad que ante la transparencia de la gestión económica de un gobierno encaminada a satisfacer las necesidades del colectivo, conduce a los miembros de esa sociedad a coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que se establezcan en la ley en forma pasiva, periódica y reiterada.

El comportamiento de cada país está en función de su cultura tributaria.”

Entonces, para determinar la cultura tributaria del contribuyente venezolano en su conjunto, se debe observar cual es el grado de aceptación para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como requisito esencial, moral y ético para la existencia y funcionamiento de la sociedad como un todo. Visto de este modo, nos encontramos con un alto porcentaje de contribuyentes que manifiestan conocer sus obligaciones tributarias, pero que muestran cierta resistencia a emitir facturas por las ventas que realizan o por la prestación de servicios, así como a la fidelidad en el pago de sus impuestos, manifestando como excusa desconocer el destino que el gobierno nacional le da a los fondos obtenidos a través de la recaudación tributaria; un porcentaje mediano busca eludir su responsabilidad tributaria a través de la evasión, elusión y defraudación, presentando declaraciones en cero, incrementando sus créditos y gastos operativos y disminuyendo sus débitos, ocultando facturas de compras, no facturando sus ventas, abultando costos y nóminas fantasmas. No obstante, hay un remanente de contribuyentes que aun cuando no son instruidos en

materia tributaria, se blindan con el servicio y asesoramiento de un buen Contador Público que le organice y lleve su contabilidad al día, además están prestos para concurrir a las oficinas de Asistencia al Contribuyente del SENIAT cuando son llamados o que por iniciativa propia buscan orientación para el mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Estos son los ciudadanos que contribuyen con el desarrollo y mantenimiento del país y coadyuvan a la existencia del Estado.

Paradójicamente, los contribuyentes que hacen resistencia al pago oportuno de sus obligaciones tributarias no solo gozan de los mismos beneficios de los que si cumplen sus obligaciones tributarias y pagan puntual e íntegramente sus impuestos, sino que también le exigen buenos servicios al Estado, pues éste no hace excepción de personas, solo castiga a quienes incumplen las normas tributarias.

Según Anzola, citado por Weffe (2004), apunta la existencia de una especie de:

“contradicción en la voluntad ciudadana, a la que por una parte le es chocante el pago de los tributos, pero por la otra acepta y quiere que el Estado exista para que le brinde los servicios públicos necesarios para desarrollar sus actividades económicas, familiares, religiosas etc., dentro de la mayor normalidad posible”.

De allí la importantísima responsabilidad que recae sobre el Estado en administrar austeramente los recursos obtenidos a través de la actividad tributaria, haciendo el uso más honrado y claro de los fondos aportados por los contribuyentes a través de sus impuestos.

La cultura tributaria involucra también funcionarios de las Alcaldías, por cuanto estos juegan un papel muy importante en la lucha contra el fraude tributario, pues deben estar atentos en la concesión de la permisología para el establecimiento legal de las pequeñas, medianas y grandes empresas; algunas de ellas se establecen en locales arrendados, sin ofrecer garantía de satisfacer honradamente sus obligaciones tributarias nacionales y municipales, INCES, Seguro Social, Ministerio

del Trabajo, entre otros, además de lesionar los derechos de los trabajadores en el momento en que estas empresas desaparecen del escenario económico de la región.

Ahora bien, la considerable cantidad de recursos jerárquicos y contenciosos tributarios que regularmente son interpuestos ante las oficinas administrativas del SENIAT y en los Tribunales Superiores de lo Contencioso, evidencian en cierta forma el grado de cultura de los contribuyentes, producto de las continuas verificaciones de los deberes formales y fiscalizaciones de fondo que realiza a diario la Administración Tributaria. Parte de este problema también se centra, como ya se dijo, en la incipiente cultura tributaria, pero también es un indicativo del continuo cambio de normas jurídicas y de criterios; por lo tanto, la oportunidad de ejercer el derecho a la defensa ha motivado a los órganos del Estado con competencia en materia tributaria, a generar doctrina y jurisprudencia para la correcta interpretación y aplicación de las normas, que en algunos casos surgen por desconocimiento o discrecionalidad del funcionario, en otros casos, porque la información fue insuficiente o errónea, lo cual afecta ineludiblemente el desenvolvimiento normal de la contabilidad del contribuyente, el cual es el eslabón más importante de la cadena, pues sobre él recae la obligación tributaria y es quien sufraga con sus tributos el poder de exacción del Estado.

La ejecución de los planes operativos diseñados por el Nivel Normativo del SENIAT, en cuanto a las metas, procedimientos de verificación, fiscalización, imposición de sanciones pecuniarias y clausuras a los contribuyentes circunscritos a esta jurisdicción tributaria le corresponde al Área de Fiscalización del Sector de Tributos Internos Mérida, por lo tanto, el ámbito territorial donde se desarrolló el presente trabajo de investigación, es en este Sector, el cual se halla adscrito a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, cuyas competencias se encuentran establecidas en la Resolución N° 32 que define sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881

Extraordinario del 29 de Marzo de 1995, así como la Providencia Administrativa N° SNAT/2011-0015, de fecha 05/04/2011, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.649 de fecha 05/04/2011, mediante la cual se Unifican las Competencias de Verificación, Fiscalización y Determinación de los Sectores y Unidades adscritas a las Gerencia Regionales de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT .

El Área de Apoyo Jurídico del sector de Tributos Internos Mérida, denominada Área de Recursos Administrativos y Judiciales, aun cuando es competente para conocer y decidir administrativamente los recursos jerárquicos y de Revisión de acuerdo a la Resolución N° 32, de fecha 24 de marzo de 1995, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881, extraordinario de fecha 29 de marzo de 1995, solo actúa como una unidad sustanciadora y tramitadora de los recursos recibidos, pues se observa que carece del personal necesario y del espacio físico para desplegar esta función; en consecuencia, la División Jurídica Tributaria de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes, despliega la competencia para conocer y decidir los recursos jerárquicos en materia de deberes formales interpuestos por los contribuyentes de todos los Sectores de Tributos Internos adscritos a esta Gerencia, ya que los recursos jerárquicos contra actas de reparo producto de fiscalizaciones de fondo son decididos por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT en Caracas, entre tanto que los Recursos Contenciosos Tributarios son decididos por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, con sede en la Ciudad de San Cristóbal Estado Táchira, el cual debe velar por que se respete el debido proceso y la Tutela judicial efectiva.

En cuanto al tema tratado en la presente investigación, se aplicó el método de observación descriptivo y análisis documental al material bibliográfico recolectado, el cual comprende normas tributarias, libros de derecho tributario de diferentes autores, libros de doctrina tributaria emanada del SENIAT, material jurídico tributario obtenido a través de Internet, expedientes de recursos jerárquicos facilitados como material de consulta por el Área de Apoyo Jurídico del Sector de

Tributos Internos Mérida, así como a las decisiones obtenidas en vía administrativa emanadas de la División Jurídico Tributaria de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes, y decisiones emanadas del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, de la Región Los Andes, con sede en la ciudad de san Cristóbal Estado Táchira, las cuales se obtuvieron a través de la página Web del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ).

Una vez planteado el problema, los pasos a seguir en la presente investigación, comprende la aplicación del método de observación descriptivo y análisis documental a los medios de defensa previstos en el Código Orgánico Tributario vigente, desde la premisa prevista en los artículos 26 y 49 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, correspondiente a escritos de recursos, decisiones administrativas y sentencias de los tribunales, con fundamento a las normas tributarias; su preponderancia ante las continuas fiscalizaciones que realiza la administración tributaria, para finalmente, verificar los resultados obtenidos y así establecer las observaciones y recomendaciones.

Ahora bien, en atención al problema planteado surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son los medios de defensa del contribuyente consagrados en la legislación patria para hacer valer sus derechos?

¿Son eficaces los recursos que ejercen los contribuyentes tanto en vía administrativa como en vía Jurisdiccional?

¿Cuáles son los principios y garantías constitucionales establecidas en el ordenamiento jurídico venezolano que asisten al contribuyente en el momento de ejercer su derecho a la defensa?

¿Son eficaces las decisiones emanadas de los órganos competentes para conocer y decidir los recursos interpuestos?

OBJETIVO DE LA INVESTIGACION

Objetivo General

El investigador se propone, como objetivo general, evaluar la eficacia de los medios de defensa ejercidos por los contribuyentes.

Objetivos Específicos

Los objetivos específicos tienen como finalidad:

1. Identificar los medios de defensa del contribuyente consagrados en la legislación tributaria para hacer valer sus derechos.
2. Verificar la eficacia de los recursos que ejercen los contribuyentes tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional.
3. Determinar los principios y garantías constitucionales establecidos en el ordenamiento jurídico venezolano que asisten al contribuyente en el momento de ejercer su derecho a la defensa.
4. Verificar la eficiencia de las decisiones emanadas de los órganos competentes para conocer y decidir los recursos interpuestos.
5. Evaluar la eficacia de los medios de defensa ejercidos por el contribuyente.

Importancia y Justificación de la Investigación

Un medio de defensa es eficaz cuando genera doctrina acorde al derecho tributario garantizando los derechos del sujeto pasivo, corrige vicios de falso supuesto de hecho y de derecho en la configuración de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria; ayuda a reducir significativamente la

presión fiscal, las sanciones y clausuras garantizando sus derechos, y es eficaz cuando garantiza la obtención de la tutela judicial efectiva, generando certeza jurídica.

La eficacia de los medios de defensa que puede ejercer el contribuyente, el acceso a la justicia, el derecho al debido proceso y una tutela judicial efectiva, descansa sobre dos pilares muy importantes como lo son: la transparencia de la propia Administración Tributaria y el cumplimiento de los principios tributarios; si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen a cabalidad los principios tributarios consagrados en la Constitución Nacional, le es más fácil al Contribuyente ejercer su derecho a la defensa en el momento que así lo requiera.

También sucede que muchas decisiones de recursos jerárquicos y/o contenciosos tributarios son declarados sin lugar por falta de motivación, desconocimiento de la materia jurídico tributaria y falta de pruebas e impulso procesal de la parte interesada; en el caso de los profesionales que asisten a los contribuyentes para la interposición de recursos, tales como Contadores Públicos, Administradores y Economistas, estos conocen la materia contable más no así la materia jurídica, y en el caso de los abogados, la situación es inversa, conocen el procedimiento jurídico procesal, pero adolecen de la pericia contable.

Chiovenda (1997), expone:

“...Llamase “impulso procesal” a la actividad que tiende al obtener el progresivo movimiento de la relación procesal hacia el fin. Así como respecto de las otras actividades procesales existe un reparto de la iniciativa entre las partes y el juez, en cuya regulación distínguese los diferentes sistemas procesales, así el impulso procesal puede concebirse confiado a los órganos jurisdiccionales (impulso oficial) o a las partes (impulso de parte). El principio del impulso oficial se basa en la idea de que el Estado está interesado en la rápida definición de los litigios una vez surgidos; y por esto sus órganos deben tomar la iniciativa de la pronta solución de los mismos”. (Pág. 388).

En el caso de las Divisiones Jurídicas de las Gerencias Regionales encargadas de decidir, o de los tribunales competentes para conocer y decidir sobre el asunto, se observan casos en que opera el silencio administrativo producto de la inoperatividad o ineficacia del órgano responsable de administrar justicia, en perjuicio del recurrente.

Como corolario, el presente trabajo de investigación persigue incentivar la cultura tributaria en los contribuyentes, pero en especial a los profesionales de la Contaduría Pública, Administradores, Economistas, abogados y estudiantes en general, cuya actividad está relacionada con la rama del derecho tributario, a nutrirse en el campo del derecho tributario, de manera de indagar y analizar de manera crítica los medios de defensa previstos en el Código Orgánico Tributario que puede ejercer el contribuyente cuando sea conculcados sus derechos y garantías constitucionales, tomando en consideración, que la motivación y el impulso procesal de las partes ha logrado como resultado, no solo que se restablezca el derecho o garantía constitucional lesionado o que se restituye el bien jurídico tutelado, sino que también se genere doctrina y jurisprudencia por parte de los órganos del Estado encargados de administrar justicia.

Alcance de la investigación

La presente investigación ha sido formulada tomando en consideración los siguientes puntos de vista:

1. En cuanto al ámbito geográfico: A pesar de que el tema seleccionado comprende una problemática que abarca todo el territorio nacional, la investigación se centra en la región Los Andes, en consideración de:

a) desde el punto de vista de los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes adscritos a la jurisdicción del Sector de Tributos Internos Mérida.

b) En cuanto a la decisión de los recursos administrativos en sede administrativa, por la División Jurídica Tributaria de la Gerencia Regional de tributos Internos de la Región los Andes; y

c) En cuanto a los recursos contenciosos tributarios decididos por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes.

2. Desde el punto de vista de contenido: Se analiza el comportamiento del contribuyente como sujeto responsable de la obligación tributaria, el cumplimiento de sus deberes formales, su nivel de cultura tributaria y su actitud frente a la actuación de la Administración tributaria; así también la oportunidad para ejercer los recursos o medios de defensa previstos en el Código Orgánico Tributario, la actuación del Contador Público y su grado de responsabilidad, el conocimiento técnico procesal para defender su actividad contable y el apoyo jurídico que prestan los profesionales del derecho en el momento de recurrir aquellos actos administrativos que vulneran los derechos y garantías constitucionales del contribuyente.

3. Desde el punto de vista normativo legal: El marco legal y constitucional que sustenta los actos administrativos de la Administración tributaria y el fundamento jurídico de los medios de defensa del contribuyente.

4. Desde el punto de vista metodológico: La investigación desarrolla los objetivos específicos expuestos en cinco etapas, a través de las cuales se espera alcanzar el objetivo general de la presente investigación.

Limitaciones

Constituye una limitación a la investigación:

- En cuanto a la búsqueda de libros especializados en materia de derecho tributario relacionados con los medios de defensa del contribuyente, las librerías ubicadas en la ciudad disponen en sus stands de muy escaso material de esta

naturaleza; parte del material encontrado fue facilitado en calidad de préstamo por funcionarios del SENIAT de Mérida, y algunos textos, revistas y Doctrinas Tributarias corresponden a publicaciones realizadas por la Administración Tributaria.

- La información que suministra el Área de Asistencia al Contribuyente del Sector de Tributos Internos Mérida, es exclusivamente de carácter meramente informativo, lo cual constituye un problema, pues en cuanto a consultas para ejercer el derecho a la defensa del contribuyente se observa cierto celo o prudencia, en el sentido que no se tome la consulta como un servicio de asesoramiento, y que a juicio del investigador es una forma de proteger los actos procedimentales que se encuentran en curso.

- También constituye cierta limitación de carácter espacial para la investigación, el hecho de que las decisiones administrativas y sentencias judiciales de los recursos interpuestos por los contribuyentes del Estado Mérida, se decidan en la Ciudad de San Cristóbal Estado Táchira, lo que por razones de distancia y tiempo constituye cierta limitante en el momento de poder accesar a los expedientes que se encuentran en los archivos de la Gerencia de Tributos Internos Región Los Andes y en el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Una vez formulado el planteamiento del problema y así como el objetivo general y los objetivos específicos que guían el presente trabajo de investigación, se presentan los antecedentes, la base teórica, conceptual y legal sobre los cuales se sustenta el estudio.

Resulta factible que existan reseñas teóricas y conceptuales en el momento de indagar sobre un determinado problema, pues a medida que avanza el trabajo, asimismo van apareciendo trabajos de investigación de otros autores que brindan al estudio un sistema coordinado y coherente de conceptos y propuestas que permiten enmarcar el problema dentro de la propuesta de la investigación.

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

Sabino, C. (1992), señala que:

"el planteamiento de una investigación no puede realizarse si no se hace explícito aquello que nos proponemos conocer: es siempre necesario distinguir entre lo que se sabe y lo que no se sabe con respecto a un tema para definir claramente el problema que se va a investigar".

El correcto planteamiento de un problema de investigación nos permite definir sus objetivos generales y específicos, como así también la delimitación del objeto de estudio.

Antecedentes de la Investigación

De acuerdo al planteamiento de los objetivos trazados en la presente investigación y para obtener los resultados esperados, a través de la hermenéutica se examinaron extractos biblio y hemerográficas de antecedentes recopilados en precedentes investigaciones de trabajos especiales de grado relacionados con el tema en estudio, con el objeto de fundamentar con sus aportes el desarrollo de la investigación planteada, para evaluar así la eficacia de los medios de defensa ejercidos por los contribuyentes frente a la Actuación de la Administración Tributaria, que permitan conocer las causas y efectos del problema planteado.

Dentro de las obras y estudios de investigación consultados y examinados que guardan estrecha relación con el tema del presente trabajo de investigación se señalan las siguientes:

Peña (2006), realizó un trabajo de grado titulado “***Vulnerabilidad del Contribuyente ante el Sistema Tributario Venezolano***”, desarrollado en la Facultad de ciencias Económicas y sociales de la Universidad de Los Andes de Mérida. En este trabajo la investigadora busco dilucidar aquellos casos posibles o verificables en que los derechos de los contribuyentes son vulnerados por la marcada discrecionalidad de las instituciones y sus funcionarios al momento de aplicar las leyes, concluyendo que el contribuyente venezolano se encuentra sometido a una elevada carga tributaria, lo que aunado a la imprecisión legal y la discrecionalidad de los entes recaudadores configura un cuadro de alta vulnerabilidad del contribuyente ante el Estado y las leyes; para concluir se plantean las posibles alternativas que conducirán a una drástica disminución de tal vulnerabilidad.

García (2002), presentó un trabajo de investigación denominado “***Derecho de los Contribuyentes y sus Medios de Defensa Frente a la Administración Tributaria***”

Venezolana”, desarrollado en la Facultad de ciencias Económicas y sociales de la Universidad de Los Andes de Mérida, en el cual analiza los medios de defensa del contribuyente que permiten revisar los actos que dicta la administración tributaria y restablecer el equilibrio en la relación jurídica en caso de producirse violaciones que afecten de cualquier forma los derechos de los administrados. En dicha investigación se pudo determinar que el contribuyente cuenta con un marco jurídico que le permite defender sus derechos y garantías constitucionales ante la Administración Tributaria o ante el tribunal competente para conocer y decidir en la vía contenciosa. De igual forma, se pudo constatar que los medios de defensa del contribuyente no son suficientes para enervar la actuación de los fiscales de la Administración Tributaria cuando la instancia encargada de administrar justicia no es diligente en valorar los alegatos y las pruebas instauradas en el recurso. El restablecimiento del equilibrio en la relación jurídica entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) dirimida en dicho trabajo investigativo, se pueden establecer ciertas hipótesis viables para ser comparadas y aplicadas en esta investigación. Entre ellas se destaca en primer lugar, el exceso de facultades que dispone la Administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones, lo cual va en detrimento de la actividad económica del contribuyente, y en segundo lugar, la diversidad de criterios que existen para la interpretación de las normas tributarias, lo que permite al funcionario actuar con discrecionalidad, vulnerando así los derechos y garantías constitucionales que protegen al contribuyente.

Weffe. (2003), En su trabajo especial de grado titulado **“Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”**, realizado en el centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, destaca, si el fenómeno evasor debe ser combatido por el Poder de la Administración Tributaria o si, por el contrario, solo el Poder Judicial debe juzgarlo. Según Weffe, se debe descubrir la verdadera naturaleza jurídica de la conducta evasora, la cual ciertamente no solo debe tener mérito académico, sino verdaderamente práctico, pues de ello depende, entre otras cosas, la competencia para la creación misma del hecho típico, de la sanción aplicable y la aplicación directa o atenuada de los principios generales

que presiden el derecho penal tributario. Refleja asimismo, a partes iguales, tanto el estudio dogmático y sistemático de las principales instituciones del derecho penal tributario, al punto que se tocan casi todos los temas que abarcan el estudio de la asignatura en los cursos de Especialización en derecho Tributario en Venezuela, donde hace mayor énfasis sobre el derecho represivo fiscal que ejerce la Administración Tributaria y lo extrae del campo del derecho administrativo para colocarlo dentro del Derecho penal tributario, esgrimiendo con acertado dominio los principios constitucionales del proceso penal tributario, los cuales protegen al contribuyente.

Los trabajos de grado de los autores ya citados, guardan profunda relación con el tema tratado en la presente investigación, por cuanto se ubican dentro de la misma realidad fáctica los hechos, es decir, la vulnerabilidad del contribuyente frente a la actuación de la Administración Tributaria cuando es conculcado alguno de sus derechos y garantías constitucionales y los medios de defensa que puede ejercer ante el mismo órgano tributario o ante el tribunal competente en materia tributaria que pueda conocer y decidir la traba planteada.

Bases Teóricas

Las bases teóricas que se describen a continuación, tienen como fundamento servir de contexto en el presente trabajo de investigación, a los fines de explicar con meridiana claridad y en el lenguaje técnico jurídico los objetivos trazados, de acuerdo a los postulados, criterios y argumentos de los autores consultados.

Sistema Tributario

El sistema tributario, fundamentado en el principio de legalidad, abarca todo un conjunto de competencias que debe realizar el Estado para la satisfacción de necesidades colectivas dentro de su ámbito territorial, de modo de garantizar la paz social y la existencia del estado de derecho. La terminología no es uniforme con respecto a esta rama jurídica. El derecho tributario comprende dos grandes partes; una parte general la cual es la parte teoriza más importante porque en ella están

contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo, este regulada en forma tal que haga imposible la arbitrariedad por parte del Estado. Y la parte especial que es la que contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios.

Gómez (1974), define el sistema tributario como “la ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos y las normas que rigen la adquisición, la administración e inversión de las riquezas, requerida por los entes públicos para la satisfacción de las necesidades públicas.”

En todos los sistemas tributarios a nivel mundial, aun cuando el fin perseguido sea el mismo, los sistemas difieren de un país a otro; cada uno está formado y constituido por un conjunto de normas y niveles de tributación de acuerdo a las necesidades de cada uno de ellos. Las reglas las fijan tanto los factores endógenos como exógenos (épocas de abundancia, guerras, catástrofes naturales, epidemias, hambrunas, etc.), de acuerdo a una determinada época. En consecuencia, cada país adopta diferentes impuestos según la actividad económica, la producción, el sistema político, las necesidades, etc.

Venezuela pudiera considerarse un paraíso fiscal dadas las circunstancias excepcionales de ser un país exportador de petróleo, aunado a los altos precios del crudo, dispone de un bondadoso sistema tributario; el país a lo largo y ancho de su territorio se encuentra plagado de comerciantes y prestadores de servicios informales que además de la competencia desleal, no contribuyen en nada con el aporte tributario para el desarrollo del país, en contradicción con el postulado señalado en el artículo 133 de la Carta Magna. Estos establecimientos bajo la figura de cooperativas, empresas tomadas por el gobierno, concejos comunales, y ahora, con la pretensión de introducir la figura de las comunas como parte de la forma de gobierno socialista que viene moldeando el actual presidente, donde los miembros de estas comunas asumen funciones que hasta ahora han venido ejecutando el Seniat, las gobernaciones, alcaldías, etc., irán paulatinamente descomponiendo el sistema

tributario nacional. Por otro lado, el Estado no aplica sanciones privativas de libertad como medios de coacción para el logro de una recaudación efectiva a los grandes defraudadores que se han aprovechado de la difícil coyuntura que atraviesa el país; al contrario, las políticas implementadas, lejos de coadyuvar y fortalecer el sistema tributario nacional, ha creado una grieta difícil de sanar; el desprecio hacia el inversionista privado y las constantes persecuciones tributarias hacia el disminuido sector comercial y el temor, no solo a la presencia de los órganos del Estado a los cuales se les ha delegado múltiples competencias para intervenir en su actividad económica, sino también a los empleados y obreros de la nómina laboral, los cuales gozan de tantos beneficios y prerrogativas, que casi terminan por apropiarse de la empresa.

En la conformación del sistema tributario se ha tenido como norma establecer el principio de progresividad económica como lo señala el artículo 316 de la Constitución Nacional, es decir, de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo que los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad económica, el cual debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo. Inexorablemente, el Estado necesita de los tributos para poder subsidiar los gastos públicos y deslastrarse de la excesiva explotación de sus recursos naturales y compromisos a futuro y el continuo endeudamiento internacional, que mal puede llevar el país al debacle económico si no se toman medidas preventivas a tiempo.

En Venezuela, cuando se habla de tributos, el termino encierra un género muy amplio donde se hace necesario diferenciar cuáles son las competencias del poder nacional, estatal y municipal. La Constitución Bolivariana de Venezuela divide los poderes y a cada uno le otorga competencias específicas en materia tributaria.

Hasta la vigencia de la Constitución Nacional de 1961 la potestad tributaria estaba supeditada a los tres poderes que formaban su gobierno: legislativo, ejecutivo y judicial; luego de la reforma de la Constitución Nacional de 1999, de acuerdo a lo

establecido en el artículo 136 *ejusdem*, el actual sistema de gobierno se elevó a cinco poderes: el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo, el Poder Judicial, el Poder Electoral y el Poder Ciudadano que es ejercido por el Consejo Moral Republicano, integrado por la Defensoría del Pueblo, la Fiscalía General de la República y la Contraloría General de la República, y materia tributaria está dividida en tres: nacional, estatal y municipal. Cada uno tiene competencias en diferentes impuestos, tasas y contribuciones. El SENIAT, es el órgano tributario del Ejecutivo, y está encargado de la recaudación de dos impuestos primordiales para la economía del país: el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

El numeral 12 del artículo 156 de la Constitución Nacional describe textualmente las siguientes competencias:

"es competencia del poder público nacional la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado y los hidrocarburos y minas, los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, así como los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados ni municipios por esta constitución y la ley".

Venezuela, siendo uno de los países con más baja carga impositiva a raíz de ser uno de los primeros países exportadores de crudo a nivel mundial, obtenía su fuente de ingresos a través de la exportación de petróleo y sus derivados, por lo que no le había tomado real importancia a la recaudación tributaria; sin embargo, desde hace algunos años los ingresos provenientes por concepto de la renta petrolera se han hecho insuficientes para satisfacer la creciente demanda por concepto de deuda social, lo que ha obligado al gobierno en los últimos periodos a buscar otras formas de ingresos que le permitan equilibrar el gasto público, iniciando así, un esfuerzo por modernizar el sistema de las finanzas públicas teniendo como principal objetivo la modernización del sistema tributario nacional, de forma de disminuir la dependencia de la renta petrolera.

A partir del año 1989 se inicia una de las primeras propuestas estratégicas, la cual consistía en emplear nuevas cargas impositivas, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), así como el Impuesto al Débito Bancario (IDB). Luego con las reformas tributarias iniciadas a mediados de 1994, se estructura un programa de reforma tributaria como un esfuerzo para la modernización de las finanzas públicas y por ende, aumentar la recaudación tributaria, que se denominó “sistema de gestión y control de las finanzas públicas” (SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando así a la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional.

Dentro de todos estos cambios que se fueron suscitando en Venezuela en el marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, también se consideró importante dotar al estado de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero. Este cambio tan relevante se logró mediante la creación del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria SENIAT.

Conjuntamente a la creación de este Servicio, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los contribuyentes de mayor relevancia fiscal, logrando de esta forma el control de una parte importante de la recaudación mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los recursos siempre escasos de esta nueva estrategia hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal, lo cual cobra mayor relevancia con la promulgación de la nueva Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela en Diciembre del año 1999, elevando el sistema tributario nacional a un destacado lugar en los presupuestos de la Nación.

Características del Sistema Tributario en Venezuela.

De acuerdo a los principios contenidos en la Constitución nacional, el sistema tributario venezolano está determinado por las siguientes características:

- i. El artículo 133 establece que “toda persona tiene el deber de coadyuvar con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”
- ii. En el artículo 316 se establecen dos elementos muy importantes:
 - a. “la capacidad económica” y,
 - b. El principio de “progresividad económica”.
- iii. En el artículo 317 establece que “no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.”
- iv. En esta misma norma se establece que “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.”

En cuanto a la capacidad económica, ésta se define como la capacidad para adquirir o ser titular de bienes o servicios (públicos o privados); en materia tributaria, busca establecer una carga impositiva, acorde con la capacidad económica y contributiva del particular, en concordancia con el principio de progresividad tributaria, debe proteger la economía nacional y elevar el nivel de vida de la población, por su carácter proteccionista; esta capacidad puede recibir también el nombre de capacidad adquisitiva. Aplicando esta disposición constitucional, el sistema tributario establece la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo por lo que los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

En cuanto al principio de progresividad económica, este hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos de la nación, en relación con su capacidad económica, pues quien más enriquecimientos obtiene, en la misma medida debe aportar más; así encontramos, que quienes menos aportan porque no tienen las mismas oportunidades económicas, reciben los mismos beneficios de los que de acuerdo a su riqueza o progresividad económica pueden aportar un tributo mayor, pues cuando se reciben servicios públicos en materia de educación, salud, seguridad, vialidad, etc., el Estado no le va a requerir al ciudadano que presente su última declaración de rentas.

Régimen y Sistema Tributario:

Los sistemas tributarios en general, tienen como base fundamental el impuesto progresivo de las rentas de las personas físicas que asocia el patrimonio y la herencia, como complemento se mantienen los impuestos a los consumos en general.

Un sistema es un conjunto racional y armónico de las partes que forman un todo reunidas sistemáticamente para el logro de un fin común; es de observar la diferencia entre el Sistema y Régimen, pues, cuando las reglas se imponen o se siguen en forma orgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un Sistema Tributario. Se debe aceptar entonces, que el concepto de Sistema Tributario aparece como meta o como aspiración más que como explicación de algo existente, adicional a la interrogante del destino que deberá dársele a los recursos obtenidos a través de la exacción fiscal.

Clases de Sistemas Tributarios:

Sistema Racional: Cuando el legislador es quien crea de manera libre la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados.

Sistema Histórico: Dicha armonía se produce sólo de manera espontánea por la evolución histórica. No obstante la distancia que existe entre lo ideal en materia tributaria y la realidad legislativa, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos, por muy rudimentaria que sea la hacienda pública de un país. La tendencia al perfeccionamiento de los instrumentos tributarios es un fenómeno constante y predominante en casi todos los gobiernos; de donde se llega a la conclusión que ambos elementos "Racional e Histórico" actúan en todas las estructuras tributarias, siendo necesario dejar establecido la participación y aporte en cada sistema.

No se observa una clara distinción entre el Sistema Racional y el Histórico, sino una determinada estructura tributaria donde predomina la realidad buscada mediante la combinación de la reclamación de impuestos o tributos, con arreglo a un plan que permita el logro de los objetivos de la política financiera (Esto se podría considerar un Sistema Tributario Racional), o si al contrario se consiguen una variedad de tributos que han ido surgiendo a raíz de las necesidades económicas estatales; esto o se puede considerar como Racional ya que no existe armonía entre los tributos ni con los objetivos fiscales del Estado (Por consiguiente se podría considerar un Sistema Tributario Histórico).

La tributación como herramienta fiscal del Gobierno

La forma como se han adoptado e implementado las reformas tributarias impuestas por el Ejecutivo Nacional y sometidas a la consideración de la Asamblea Nacional en los últimos años, evidencia el abandono de un conjunto de conocidas políticas públicas (simplificación tributaria, neutralidad, etc.) planteadas desde hace más de una década en Venezuela, que pone de manifiesto el propósito desesperado de utilizar los tributos para apagar el fuego provocado por los efectos nocivos de la política económica, la inflación y la fuga de capitales, y la alta incidencia que han tenido aquellas medidas en el presupuesto de las finanzas públicas.

De lo anterior se formulan las siguientes observaciones:

El objetivo de racionalizar la tributación se ha visto apartado, para dar paso al incremento de la presión tributaria real sobre los contribuyentes venezolanos, entendida dicha presión como el sacrificio efectivo que deben soportar los contribuyentes del país para financiar los gastos dispendiosos de un Estado en situación de déficit fiscal.

El aumento progresivo de los impuestos, tasas, contribuciones y precios públicos se ha visto acompañado por el alza inflacionaria; la debacle de los servicios públicos ya menguados desde hace años, que impide su disfrute por parte de los contribuyentes, quienes se ven obligados a duplicar el gasto para satisfacer sus necesidades; el traslado de las cargas de dichos servicios desde los usuarios que pagan a los usuarios que no pagan; la proliferación de las fuentes de corrupción, que encarecen todas las actividades económicas y plagan de incertidumbre su desarrollo, y la competencia voraz entre el ámbito nacional de gobierno y los ámbitos locales por falta de una adecuada coordinación tributaria, arrojan un peso insoportable sobre los hombros de la población, al punto de configurar una expoliación, más que un sacrificio.

A lo anterior se suma la falta de seguridad jurídica y de incentivos económicos a la inversión que permitan ensanchar la renta, el patrimonio de los particulares y consiguientemente, la base de imposición de los tributos destinados a sostener el gasto público. Se ha ignorado pues, la máxima de experiencia: sin producción de riqueza, no hay tributos.

Dentro del área social del plan económico del gobierno, la alimentación, aspecto supuestamente prioritario se manifiesta gravemente afectada por el diseño e implantación de la política fiscal adoptada en estos últimos años, como lo es el desmontaje del aparato productivo privado de la nación por la importación de bienes de consumo, perjudicando enormemente la ya menguada producción nacional. En efecto, el persistente temor a las invasiones y expropiaciones al sector agrícola y pecuario, aunado al impacto negativo que está registrando el anclaje del control de cambio, el retardo en la entrega de divisas, la devaluación del bolívar; la

incertidumbre provocada por la Ley de Tierras, en tanto que desnaturaliza el derecho de propiedad, trae como consecuencia un considerable incremento en los costos de producción, una disminución del producto agropecuario y el perjuicio de las clases más desposeídas.

Los pasos dados en el campo de la descentralización presentan un claro retroceso, y en buena medida son contrarios al espíritu y letra de la Constitución Nacional, traduciéndose en señales poco esperanzadoras del destino que en el corto plazo tendrá aquel proceso, que ha sido consagrado por la Constitución como Política Nacional.

Relación jurídica tributaria.

Es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de los tributos, tanto para los obligados tributarios como para la Administración tributaria.

La Relación Jurídico Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación

Los sujetos de esta relación son el sujeto activo o acreedor tributario, que es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa, y el sujeto pasivo o contribuyente, quién se halla obligado a realizar la prestación dineraria objeto de la relación jurídico tributaria. Pudiendo ser persona natural o jurídica.

Moya, E. (2006) señala lo siguiente:

“La relación tributaria es de orden personal, ya que es una obligación y no un derecho de carácter real. Entendiéndose doctrinariamente el impuesto real como aquellos que se prescinden de las condiciones personales del contribuyente e igualmente se prescinde del total de su

patrimonio, aplicándose el impuesto sobre una manifestación objetiva de riqueza aislada de capacidad contributiva. Por ejemplo tenemos el Impuesto Inmobiliario Urbano, el Impuesto Aduanero, entre otros.”

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Estado (Fisco Nacional) como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo (Contribuyente), que está obligado a la prestación, es decir, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar). Es la interacción mediante un vínculo, los tributos, que existe entre un sujeto activo acreedor de tributos y un sujeto pasivo obligado al pago del mismo, cuyas características se encuentran establecidas en la ley.



Para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que exista una norma legal que la consagre y que se materialice el hecho imponible tipificado en la ley. Cuando el sujeto pasivo (contribuyente, responsable o sustituto) asume una conducta, respecto del elemento objetivo del hecho imponible, desde ese mismo momento nace la obligación tributaria.

La obligación es una relación jurídica que otorga al acreedor un auténtico derecho subjetivo para exigir una determinada conducta del deudor, quién en contraposición detenta un deber jurídico de prestación.

En el ámbito tributario, esta obligación es de derecho público, definida como el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por Ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Características de la Relación Jurídico Tributaria

a) Es una relación de base legal, porque no obedece a la relación de voluntad de las partes que intervienen, nace en la ley. Se dice que es de fuente legal por estar regulada por una norma jurídica, un Código o ley y por tanto de obligatorio cumplimiento.

b) Es una relación de derecho, porque existe reciprocidad y nace una contraprestación. Esto es, existen garantías y deberes comunes para ambos sujetos de la relación, es decir, tanto para la Administración Tributaria como para el administrado existen conductas que afrontar, bien sea a su favor o en contrario.

c) Es una relación personal. Se dice que es una relación personal en virtud de ser individual entre cada sujeto activo y cada sujeto pasivo, es decir, cada contribuyente tiene una relación jurídica distinta con el ente tributario; cada persona posee una relación diferente, por ello es personalísima.

Elementos de la Relación Tributaria.

Sujeto activo: El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier ente que tenga facultades tributarias para exigir tributos por el ejercicio de la potestad tributaria. Lo constituye el gobierno en sus cinco niveles.

Sujeto pasivo: El contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien paga los impuestos, en consecuencia, son todos los contribuyentes, trate de persona natural o jurídica.

El artículo 22 del Código Orgánico Tributario establece:

“Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria.

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
- 3º En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.”

Hecho Imponible:

Es el Presupuesto de hecho que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo, el hecho imponible no tiene el carácter generador de la obligación tributaria, siendo la determinación tributaria quien determina el nacimiento de dicha obligación. Por lo tanto el hecho imponible genera una especie de pre-relación jurídica tributaria.

Temporalidad:

Se refiere al momento en que se entiende ocurrido el hecho imponible, y se genera, en consecuencia, la obligación de pagar el tributo.

Espacialidad:

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

Obligaciones tributarias.

Conforme con lo previsto en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario, la obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho.

Para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que se den dos supuestos, a saber:

Que exista una norma legal que la consagre, y que en la vida real se materialice el hecho imponible tipificado abstractamente en la ley.

Las obligaciones tributarias pueden ser materiales y formales. Las obligaciones materiales consisten en el pago de una cantidad de dinero y son:

Obligación de realizar retención.

Obligación de realizar pagos fraccionados.

Obligaciones accesorias: Son pagos que se deben satisfacer a la Administración tributaria, distintos de la principal, y cuya exigencia se impone como otra obligación tributaria. Son obligaciones accesorias el interés de mora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo así como otras que imponga la ley.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago del tributo. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

Clases de contribuyentes:

El artículo 22 del Código Orgánico Tributario establece que:

“Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.”

Personal Natural:

A efectos de la obligación tributaria, se consideran personas naturales a los seres humanos sujeto de derechos y obligaciones, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas y las herencias yacentes.

Persona Jurídica:

Se llama persona jurídica a una asociación o grupo de personas, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

De esta clasificación de personas, a los solos efectos del control fiscal por parte de la Administración tributaria y de acuerdo a su potencial contributivo, surge la siguiente categoría de contribuyentes:

Contribuyentes Especiales

Denominados también Sujetos Pasivos Especiales, son aquellos sujetos que han sido expresamente calificados y notificados por el servicio como tales, atendiendo al nivel de ingresos brutos anuales, según la Gerencia de Tributos Internos de la Región de su jurisdicción. Estos sujetos pueden ser o no entes públicos, empresas privadas, personas naturales o jurídicas; y, puede que sean o no contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, lo cual dependerá no de su calificación como contribuyente especial, sino del hecho de que estén o no sujetos al impuesto y que realicen o no los hechos imponibles establecidos en la Ley.

Los Sujetos Pasivos Especiales están sometidos a un régimen distinto de los demás contribuyentes, en cuanto al pago del impuesto mediante un calendario de Contribuyentes Especiales y una entidad bancaria específica para realizar el pago, lo cual tiene su fundamento legal en el artículo 41 del Código Orgánico Tributario, señala que:

Artículo 41 COT. “El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación.

La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.”

Contribuyentes Ordinarios

Son aquellos en los cuales se verifica la obligación de pagar, toda vez que ellos encuadran en los supuestos señalados en cada una de las leyes especiales, a saber: I.V.A, impuesto sobre sucesiones y donaciones, I.S.L.R., entre otras.

Contribuyentes Formales

Son aquellos que solo deben cumplir con los deberes formales señalados por la ley y sobre los cuales no recae la obligación de pagar.

Deberes Formales que debe cumplir el Contribuyente

Las obligaciones del contribuyente no tienen carácter monetario y son impuestas por la normativa a los sujetos pasivos, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Entre otras, el contribuyente está obligado al cumplimiento de los siguientes deberes formales:

Quando lo requieran las leyes o reglamentos, los sujetos pasivos deberán:

- Llevar los libros y registros de manera oportuna.
- Inscribirse en el registro pertinente y comunicar las modificaciones.
- Colocar el número de inscripción de documentos, actuaciones y declaraciones.
- Solicitar a la autoridad competente los permisos y habilitaciones necesarios.
- Presentar las declaraciones al tiempo oportuno.
- Emitir documentos por la ley tributaria especial.
- Exhibir y conservar los documentos, libros de comercio y registros especiales de las situaciones que constituya el hecho imponible siempre que el tributo no esté prescrito.
- Contribuir con los funcionarios autorizados para realizar inspecciones.

- Exhibir en oficinas las declaraciones realizadas y cualquier documento que se relacione con el hecho imponible.

- Comunicar cambios que alteren la responsabilidad tributaria.

- Comparecer en la oficina de la administración tributaria cuando sea necesario.

- Cumplir con las resoluciones órdenes y providencias dictadas por órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Clasificación de los ilícitos tributarios:

El Artículo 80 del Código Orgánico Tributario clasifica los ilícitos tributarios de la siguiente forma:

“Artículo 80: Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias.

Los ilícitos tributarios se clasifican en:

1. Ilícitos formales;
2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas;
3. Ilícitos materiales e
4. Ilícito sancionado con pena restrictiva de libertad.”

Ilícitos formales:

Se derivan del incumplimiento de los deberes a cargo de los sujetos pasivos y que tienen por finalidad facilitar la verificación, fiscalización y determinación del tributo.

“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 órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, y
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 periodo, 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 setecientas 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.).

Parágrafo 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.).”

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. Expende 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.).”

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, y
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 aquéllos.

Incurrir 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 aun en los casos en 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 en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos 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 quinientos por ciento (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 cincuenta por ciento al doscientos por ciento (50% al 200%) de las cantidades indebidamente obtenidas, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116.”

De los Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad

“Artículo 115 del Código Orgánico Tributario:

Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de entrenamiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales, y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Parágrafo Único: En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1 y 2 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código.”

“Artículo 116: Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

Parágrafo Único: A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.”

“Artículo 117: Se considerarán indicios de defraudación, entre otros:

1. Declarar cifras o datos falsos, u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
4. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas.
5. Utilizar dos o más números de inscripción, o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente, falso o adulterado, en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
6. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
7. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
8. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la ley.
9. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.

10. Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponible, o no se proporcione la documentación correspondiente.

11. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen.

12. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas.

13. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan.

14. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.

15. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.”

“Artículo 118: Quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas, y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, será penado con prisión de dos (2) a cuatro (4) años.”

“Artículo 119: Los funcionarios o empleados públicos; los sujetos pasivos y sus representantes; las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente, revele, divulgue o haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, serán penados con prisión de tres (3) meses a tres (3) años.”

“Artículo 120: El proceso penal que se instaure con ocasión de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad no se suspenderá, en virtud de controversias suscitadas en la tramitación de los recursos administrativos y judiciales previstos en este Código.”

Obligación al Pago del Tributo

El contribuyente como sujeto pasivo del cumplimiento del deber tributario, es el obligado al pago del tributo. Las contribuciones no es otra cosa que aportaciones obligatorias de carácter unipersonal o general establecidas legalmente y pagaderas de forma periódica o por vía excepcional que deben soportar los contribuyentes para contribuir con las cargas del Estado para sufragar de este modo los gastos públicos.

El artículo 23 *ejusdem*, señala que: “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas especiales.”

El artículo 24 *ejusdem*, señala que:

“Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitidos al legatario serán ejercidos por éste.”

El artículo 40 *ejusdem*, señala que:

“El pago de los tributos debe ser efectuado por los sujetos pasivos. También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al mismo por su condición de ente público.”

El artículo 41 *ejusdem*, señala que:

“El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación.” (...omissis...)

El artículo 43 *ejusdem*, señala que:

“Los pagos a cuenta deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley. En los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del pago a cuenta se fijará considerando la norma que establezca la ley del respectivo tributo.”

El artículo 44 *ejusdem* señala:

“La Administración Tributaria y los sujetos pasivos o terceros, al pagar las obligaciones tributarias, deberán imputar el pago, en todos los casos, al concepto de lo adeudado según sus componentes, en el orden siguiente:

1. Sanciones.
2. Intereses moratorios.
3. Tributo del período correspondiente.

Parágrafo Primero: La Administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda más antigua, contenida en un acto definitivamente firme, sobre la que se haya agotado el cobro extrajudicial previsto en este Código.

Parágrafo Segundo: Lo previsto en este artículo no será aplicable a los pagos efectuados por los agentes de retención y de percepción en su carácter de tales. Tampoco será aplicable en los casos a que se refieren los artículos 45, 46 y 47 de este Código.”

Prórrogas, Fraccionamientos y Facilidades Para el Pago

A los fines de facilitar el pago de deudas atrasadas y obligaciones no vencidas el Ejecutivo Nacional puede conceder las siguientes prerrogativas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 del Código Orgánico Tributario, el cual señala:

“El Ejecutivo Nacional podrá conceder, con carácter general, prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, cuando el normal cumplimiento de la obligación tributaria se vea impedido por caso fortuito o fuerza mayor, o en virtud de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país.

Las prórrogas, fraccionamientos y plazos concedidos de conformidad con este artículo, no causarán los intereses previstos en el artículo 66 de este Código.”

El Ejecutivo Nacional tenía por norte o costumbre implementar cada diez años una Ley de Remisión Tributaria, mejor conocida como Ley Sobre el Régimen de Remisión y Facilidades Para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales. Esta Ley tenía por objeto establecer un régimen, excepcional y temporal, de facilidades para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias nacionales; la última Ley de esta naturaleza fue implementada mediante la Gaceta Oficial N° 37.296 de fecha 03 de Octubre de 2001, y tenía un lapso de de 180 días para que los contribuyentes con deudas pendientes o de plazo vencido que se acogieran voluntariamente a ella, gozaran de los siguientes beneficios:

“Artículo 11.- El régimen previsto en esta Ley, comprenderá:

1. La remisión total de las deudas tributarias representadas por intereses moratorios, intereses compensatorios y actualización monetaria, en los casos que resultare procedente su cobro.
2. La remisión total o parcial de deudas tributarias representadas por multas.
3. El otorgamiento de planes de fraccionamiento con aplicación de una tasa fija de interés preferencial.
4. Facilidades para la presentación de las declaraciones omitidas y rectificación de las presentadas, por parte de los contribuyentes o responsables.
5. La remisión parcial de tributos en el supuesto establecido en el artículo 13 de esta Ley.”

Competencia Originaria y Derivada

Todo país tiene su sistema tributario particular; en Venezuela, cuando se habla de tributos encierra un género muy amplio donde es bueno diferenciar cuáles son los de competencia del poder nacional, estatal y municipal. La Constitución Nacional divide los poderes y a cada uno le otorga competencias específicas en materia tributaria. Textualmente, el numeral 12 del artículo 156 enumera las siguientes competencias:

"es competencia del poder público nacional la creación, organización, recaudación, administración y control del impuesto sobre la renta, impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los hidrocarburos y minas, los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, de los impuestos que recaigan sobre consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, así como los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados ni municipios por esta constitución y la ley".

Facultades de la Administración Tributaria.

El artículo 127 del Código Orgánico Tributario, señala las facultades de la Administración Tributaria, el cual copiado textualmente, señala lo siguiente:

“Artículo 127 *ejusdem*: La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente:

1. Practicar fiscalizaciones.
2. Requerir comparecencias.
3. Practicar avalúos o verificaciones físicas.
4. Recabar informes y datos de los funcionarios o empleados públicos.
5. Retener y asegurar documentos revisados.
6. Requerir copias de los soportes magnéticos.
7. Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización y tomar medidas para su conservación.
8. Utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal.
9. Adoptar medidas administrativas para precaver la destrucción de la documentación.
10. Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de fiscalización.
11. Practicar inspecciones en locales y medios de transportes de los contribuyentes.
12. Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario.
13. Tomar posesión de bienes incursos en ilícitos tributarios.
14. Solicitar medidas cautelares conforme al Código Orgánico Tributario.”

Deberes de la Administración Tributaria.

Se encuentran establecidos en el artículo 137 del Código Orgánico Tributario:

“Artículo 137 *ejusdem*: La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes o responsables y para ello procurará:

1. Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos.

2. Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes o responsables en el cumplimiento de sus obligaciones.
3. Elaborar los formularios y medios de declaración, y distribuirlos oportunamente, informando las fechas y lugares de presentación.
4. Señalar con precisión, en los requerimientos dirigidos a los contribuyentes, responsables y terceros, los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria.
5. Difundir los recursos y medios de defensa que puedan hacerse valer contra los actos dictados por la Administración Tributaria.
6. Efectuar en distintas partes del territorio nacional reuniones de información, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias, y durante los períodos de presentación de declaraciones.
7. Difundir periódicamente los actos dictados por la Administración Tributaria que establezcan normas de carácter general, así como la doctrina que hubieren emitidos sus órganos consultivos, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento.”

Potestad Tributaria

La potestad tributaria originaria reside en la constitución y se encuentra establecida en el artículo 180 de la Constitución Nacional, el cual establece “La potestad Tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o estatal.”

Solís (2005), define la potestad sancionatoria de la Administración Pública venezolana, en los términos siguientes:

Es la situación de poder originada en una norma expresa de la Constitución que faculta a la Administración Pública para infligir un mal a los ciudadanos, que en términos generales no se traduce en privación de la libertad, cuando éstos infrinjan una orden o prohibición definida en una norma legal, previa determinación de la culpabilidad del imputado, mediante el debido procedimiento administrativo.”

Reserva de ley.

El artículo 3 del Código Orgánico Tributario, establece que determinados conceptos y situaciones tributarias sólo se pueden regular mediante ley:

“Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Parágrafo Primero: Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

Parágrafo Tercero: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.”

Competencia

Brewer (1992), define la competencia en los términos siguientes:

“La competencia es la aptitud de obrar de las personas que actúan en el campo del derecho público, y particularmente de los sujetos de derecho administrativo. La Competencia determina los límites entre los cuales pueden movilizarle órganos de la Administración Pública.”

La Competencia normalmente, no puede renunciarse libremente, ni el funcionario puede desprenderse de ella, salvo que tenga una autorización legal expresa. En consecuencia, la delegación de la misma solo puede ser realizada cuando la Ley expresamente atribuye esa competencia a otro funcionario.

En materia tributaria, el numeral 12 artículo 156 de la Constitución Nacional establece las competencias que se atribuyen al Poder Público Nacional, las cuales han sido delegadas a la Administración Tributaria a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, como se indica a continuación:

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

(...omissis...)

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 de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

En cuanto a la competencia para conocer y decidir los recursos contenciosos tributarios, el artículo 229 del Código Orgánico Tributario señala:

“Artículo 329 COT. Son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos judiciales establecidos en este Título, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales los sustanciarán y decidirán con arreglo a las normas de este Código.

Contra las decisiones dictadas por dichos Tribunales podrá apelarse dentro de los términos previstos en este Código, por ante el Tribunal Supremo de Justicia.”

El domicilio fiscal.

El domicilio fiscal es el lugar de localización del contribuyente tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

Artículo 30 COT: “Se consideran domiciliados en Venezuela para los efectos tributarios:

1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo.
2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un periodo continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos.
4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley.

Parágrafo Primero: Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo.

Parágrafo Segundo: En los casos establecidos en el numeral 2 de este artículo, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Administración Tributaria, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana, son residentes en territorio nacional.

Artículo 31 COT: “A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas naturales en Venezuela:

1. El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales. En los casos que tenga actividades civiles o comerciales en más de un

sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal.

2. El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes o de tenerla no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla.

3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.”

Artículo 32 COT: “A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas jurídicas y demás entes colectivos en Venezuela:

1. El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva.

2. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su dirección o administración.

3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.”

Responsables.

El artículo 25 COT: “Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.”

Artículo 27 COT. “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.” (...omissis...)

Artículo 28 COT: “Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces.

2. Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
7. Los demás, que conforme a las leyes así sean calificados.”

Hecho imponible.

El artículo 36 *ejusdem*, establece que:

“El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” Es decir, el hecho imponible es el elemento configurador, delimitador, descriptor del tributo y su realización genera la obligación de pagar.”

Artículo 37 COT: “Se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”

Además pueden ocurrir situaciones en las que se produce el hecho imponible pero que por algún motivo quedan fuera de la tributación por establecerse exenciones y/o exoneraciones.

Sanciones.

Tienen su fundamento legal en el artículo 94 *ejusdem*, el cual copiado textualmente establece lo siguiente:

“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.”

Base imponible.

La base imponible es la magnitud monetaria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

Estimación directa: Se puede utilizar por el contribuyente y por la Administración tributaria según la normativa de cada tributo. Se utilizarán las declaraciones o documentos presentados, los datos de libros y registros comprobados y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Estimación objetiva: Determinará la base imponible mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo.

Estimación indirecta: Se aplicará cuando la Administración tributaria no disponga de datos para la determinación completa de la base imponible por falta de declaración, obstrucción, incumplimiento deber registro, pérdida de datos, etc. Se utilizarán los datos relevantes disponibles, elementos que indirectamente señalen existencia de rentas, datos del sector, magnitudes de situaciones similares, etc.

Deuda Tributaria

La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad dineraria (en la mayoría de los casos) a pagar a la Administración Tributaria que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Además estará integrada, en su caso, por:

- Intereses moratorios.
- Multa por declaración extemporánea.

Los recargos del período ejecutivo, en los casos que la Ley del Tributo así lo permita (retenciones).

Declaraciones, autoliquidaciones y liquidaciones.

Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, la liquidación que proceda.

La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

Intereses Moratorios.

Los intereses moratorios son una obligación accesorio que se produce cuando el obligado tributario no ingresa en su momento una cantidad debida. La exigencia de los intereses moratorios no requiere la previa intimación de la Administración. Sobre este aspecto, el artículo 66 *ejusdem*, señala:

“Artículo 66. La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en veinte por ciento (20 %), aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la tasa será la máxima activa bancaria fijada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria deberá publicar dicha tasa dentro de los diez (10) días continuos anteriores al inicio del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto se aplicará la última tasa máxima activa bancaria que hubiera publicado la Administración.

Parágrafo Único: Los intereses moratorios se causarán aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial.”

Asimismo, el artículo 66 *ejusdem* establece:

“1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.

2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”

Medios de extinción de la obligación tributaria:

Según el artículo 39 *ejusdem*:

“La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de incobrabilidad.

Parágrafo Primero: La obligación tributaria se extingue igualmente por prescripción, en los términos previstos en el Capítulo VI de este Título.

Parágrafo Segundo: Las leyes especiales tributarias pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen.”

Pago:

Es el cumplimiento de la prestación debida. Es la forma o medio principal de extinción de la obligación. Este debe ser efectuado por el contribuyente en una oficina receptora de fondos nacionales. Puede ser hecho también por el responsable o por un tercero.

El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante timbres fiscales, cuando así se disponga reglamentariamente. También reglamentariamente se determinará los medios y forma de pago así como los requisitos y condiciones para el pago mediante técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos. También podrá admitirse el pago en especie en período

voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean.

Compensación:

Las deudas tributarias pueden ser compensadas a solicitud del contribuyente con acreencias que éste tenga con el Fisco Nacional. A los fines de la compensación, las acreencias contra el Fisco Nacional pueden ser objeto de transferencias; un ejemplo de compensación es el pago de otro tipo de impuesto (ISLR) por créditos no compensados de IVA, o la venta del crédito tributario a un tercero para el pago de impuestos nacionales. El contribuyente o su cesionario están en la obligación de notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal dentro de los cinco días siguientes de haber sido opuesta, en el primero de los casos, y dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuada.

Confusión:

Esta se extingue por la confusión, cuando el sujeto activo de la misma queda colocado en la situación de deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo.

Remisión:

Puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Un ejemplo de ello, ha sido la Ley de Remisión Tributaria y Demás Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias.

Declaratoria de Incobrabilidad:

La Administración puede declarar de oficio la incobrabilidad de aquellas deudas incobrables que se encuentren dentro de los siguientes supuestos:

Aquellos cuyo monto no exceda de cincuenta unidades tributarias, siempre que hubiese transcurrido cinco años contados a partir de la fecha en que se hubiere exigible; y,

Aquellos cuyo sujeto pasivo hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada.

Prescripción:

Es un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones determinadas por la ley. De conformidad con el artículo 55 del Código Orgánico Tributario, el derecho de la Administración Tributaria para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria prescribe a los cuatro años.

Según el artículo 56 *ejusdem*, “este lapso se extenderá a seis años, cuando ocurran cualesquiera de las circunstancias siguientes:

1. El sujeto pasivo no cumplan con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados.
2. El sujeto pasivo o terceros no cumplan con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados.
3. La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio.
4. El sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria, o se trate de hechos imponibles vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.
5. El contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad.”

La Evasión Tributaria

El significado del término evasión, es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

Aduanas y Tributos (2005), define la evasión tributaria como: “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas, violatorias de disposiciones legales”.

Bajo este concepto se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es, que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

En este orden de ideas, Villegas (1998), señala que la Evasión Tributaria:

“Es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación “*per se*” de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél (p. 129).

Es importante destacar, que si se avanza en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los causas y efectos requiere un enfoque interdisciplinario, por su grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

Aduana y Tributos (2005), señala que la evasión tributaria se fundamenta en:

- “a. No sólo se presenta por evadir el pago al cual está obligado el contribuyente, sino cuando también existe disminución del monto debitado.
- b. Debe referirse a determinado país, cuya norma transgredida tiene un ámbito de aplicación en una determinada nación.
- c. Se produce sólo para aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un determinado tributo.
- d. Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho, que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta u omisiva.

e. Es siempre antijurídica, ya que toda evasión tributaria es violatoria de disposiciones legales.”

Elusión Tributaria

Se basa en impedir, por medios no prohibidos por la Ley el surgimiento de la obligación impositiva, que de otra manera hubiere surgido al configurarse el hecho gravado. La evasión es legal cuando se impide la realización del hecho gravado utilizando medios idóneos; es el aprovechamiento de las alternativas que según el texto legal no causan impuestos o están sometidas a régimen favorable en lo que se relaciona con tarifas, deducciones, descuentos, o cualquier otra prerrogativa semejante.

Defraudación

De acuerdo con lo establecido en el artículo 116 del Código Orgánico Tributario venezolano, la Defraudación es considerada como un ilícito material, sancionado con pena restrictiva de libertad; en el mismo se señala:

“Artículo 116. Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

Parágrafo Único: A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al

importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.”

Indicios de defraudación Tributaria

“Artículo 117. Se considerarán indicios de defraudación, entre otros:

Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
2. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
3. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas.
4. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente, falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
5. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
6. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
7. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la Ley.
8. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.
9. Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponderables o no se proporcione la documentación correspondiente.
10. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen.
11. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas.
12. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan.
13. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.

14. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.”

Procedimiento de Verificación, Fiscalización y Determinación

Dentro de facultades atribuidas a la Administración Tributaria, se encuentran los procedimientos administrativos establecidos en el Código Orgánico Tributario que debe llevar a cabo el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT; entre ellos se encuentra el procedimiento de Verificación de deberes formales y el procedimiento de Fiscalización y Determinación tributaria, previstos en la citada norma. Los actos administrativos que resulten de dichos procedimientos pueden dar lugar a la imposición de sanciones y clausuras por la comisión de ilícitos formales o ilícitos materiales tributarios; Estos procedimientos deben iniciarse mediante la emisión de una Providencia Administrativa la cual se notificará al contribuyente o responsable.

Providencia Administrativa

La Providencia Administrativa es un documento emanado de la Administración Pública, en cumplimiento de las potestades y facultades previstas en el ordenamiento jurídico de carácter general o particular según sean los destinatarios.

Para la aplicación de los procedimientos establecidos en el Código Orgánico tributario, se requiere que mediante Providencia Administrativa, se autorice o designe a los funcionarios y funcionarias adscritos o adscritas a las dependencias competentes, para realizar verificaciones de deberes formales, o fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias, o cualquier actuación relacionada con los hechos imposables u obligaciones de los sujetos pasivos pertenecientes a las respectivas regiones, en especial, cuando se trata de la calificación de contribuyentes especiales, de tal manera, que si el procedimiento de inicia con prescindencia de este requisito, tanto el procedimiento como el acto resultante es nulo de toda nulidad.

Verificación de Deberes Formales

La finalidad de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria, es velar por el cumplimiento de los deberes formales a que se haya sujeto el contribuyente con respecto a su obligación fiscal, haciendo uso de mecanismos que le permitan evaluar la información presentada por el administrado. Entonces, se puede definir el procedimiento de verificación, como un conjunto de operaciones destinadas a recolectar los datos pertinentes para el cumplimiento de los deberes formales por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria de manera que pueda incrementar y garantizar la obtención de los recursos que son necesarios para que el Estado pueda satisfacer necesidades propias y colectivas.

Olivieri (2004), identifica la verificación de deberes formales como: “el acto administrativo emanado del organismo competente para controlar y realizar la determinación tributaria, con el objeto de comprobar el exacto y correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo.”

El procedimiento de verificación de deberes formales se encuentra establecido en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario; este procedimiento puede ser realizado en la sede de la Administración Tributaria o en el domicilio del contribuyente o responsable.

La Administración está obligada a generar previamente una Providencia Administrativa mediante la cual se autoriza al funcionario actuante en el procedimiento y la cual la debe notificar al contribuyente o responsable objeto del procedimiento de verificación. En dicha Providencia se debe indicar los ejercicios y/o períodos fiscales que se verificarán tanto en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) como del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Cuando la verificación se hace sobre las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, la misma debe efectuarse con fundamento exclusivo en la información y los datos en ellas contenidos, así como en los documentos que

hubieren acompañado dicha declaración, pudiendo la Administración Tributaria utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria en la oportunidad de la presentación de la declaración.

Si en el procedimiento de verificación la Administración Tributaria constata la comisión de ilícitos formales, el procedimiento culminará con la notificación de una Resolución de imposición de sanción la cual igualmente se notificará al contribuyente, en la que se informa de la imposición de las sanciones que correspondan, previstas en el Código Orgánico Tributario por la comisión de ilícitos tributarios.

Ahora bien, las verificaciones realizadas por la Administración Tributaria no limitan la facultad de ésta para llevar a cabo las fiscalizaciones posteriores que resultaren necesarias, ya que el artículo 176 del Código Orgánico Tributario, expresamente establece: “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”.

Esto significa, que si la verificación practicada por la Administración Tributaria observa que el contribuyente omitió o disminuyó el pago de un tributo, se podrá iniciar un procedimiento de fiscalización mediante la emisión de una nueva Providencia Administrativa para que se realice una Fiscalización o Auditoría de fondo sobre los elementos que conforman la base imponible en la contabilidad del contribuyente.

Si en la verificación practicada, el funcionario debidamente facultado determina diferencias con el tributo declarado y pagado por el contribuyente, o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, notificará al infractor mediante Resolución 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 en estos casos, impondrá la sanción equivalente al diez por ciento (10%) de tal diferencia.

Procedimiento de Fiscalización

El procedimiento de fiscalización se encuentra regulado por los artículos 177 al 185 del Código Orgánico Tributario, a diferencia del procedimiento de verificación, no está dirigido a determinar la comisión de ilícitos formales; la fiscalización tiene por objeto esencial cuantificar el monto del tributo que corresponde como obligación tributaria al contribuyente, o bien la procedencia de la compensación o traslado de créditos fiscales de las que se ha beneficiado éste, aplicando para ello el examen de los factores que determinan la base imponible del tributo.

En toda fiscalización se abrirá expediente en el cual se incorporará toda 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 de los funcionarios actuantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las normas tributarias y la situación patrimonial del fiscalizado.

Sánchez, S. (2005), reflexiona entorno al procedimiento de fiscalización y señala que en un sentido amplio, ésta es:

“el conjunto de operaciones instrumentales destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto en sentido jurídico-técnico es la atribución de una potestad de comprobación, es decir, la comprobación tributaria, la búsqueda de hechos y datos que ignora la administración, o de criterios que le permitan a la autoridad establecer la corrección o inexactitud de lo aportado u ocultado por los contribuyentes.”(P.50).

Cuando conforme a las expresas disposiciones legales, ocurren los supuestos previstos en las normas para que se configure el hecho imponible y por consecuencia nazca la obligación tributaria, la Administración deberá proceder a la aplicación de sus procedimientos respectivos de fiscalización y determinación de la obligación, sin la participación del sujeto pasivo, puede ella actuar de distintas maneras o procedimientos en procura de un único fin: la recaudación del tributo.

El procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación de una Providencia Administrativa al contribuyente o responsable, en la que se debe indicar

el tributo, tanto en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) como del Impuesto al Valor Agregado (IVA), ejercicio y/o período fiscal, elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, entre otros elementos que permita individualizar la actuación fiscal. También le está permitido a la Administración Tributaria realizar la fiscalización en sus propias oficinas y con su propia base de datos previamente constituida, 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 cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del que es objeto de la fiscalización, en cuyo caso no está obligada a emitir y notificar previamente la citada Autorización.

Sea en la sede del contribuyente con su participación activa, o realizada la fiscalización en la sede de la Administración Tributaria, de determinar éstas diferencias entre el impuesto declarado por el contribuyente y el determinado por la fiscalización, se deberá notificar un Acta de Reparación que contenga el resultado de la fiscalización.

El Acta de Reparación constituye un acto de mero trámite, y en ella, se emplazará al contribuyente a allanarse a su contenido, rectificando o sustituyendo la declaración de impuesto previamente realizada por él y pagando el tributo omitido con el beneficio de una sanción del 10% de la diferencia o ajuste del tributo. De no allanarse el contribuyente a la determinación hecha por el Acta Fiscal, se inicia el proceso complementario en la determinación de oficio de la obligación tributaria, denominado Sumario Administrativo. En el caso de que la fiscalización estime correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, se deberá levantar y notificar al contribuyente un Acta de Conformidad.

Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos de comprobación, el fiscal levantará Acta de Conformidad, la cual debe ser notificada al contribuyente o responsable, de acuerdo a lo establecido en el artículo 187 del Código Orgánico Tributario.

Los elementos informativo y los datos precisos que requiere la Administración Tributaria para ejecutar la actividad fiscalizadora, pueden ser suministrados por el propio contribuyente o sujeto pasivo involucrado en la realización del hecho imponible, pero también pueden ser obtenidos por solicitudes hechas a terceros relacionados de alguna manera con la ocurrencia o nacimiento de la obligación.

Para ello la Administración Tributaria deberá verificar y constatar la fuente de estas informaciones, o bien puede la Administración obtener y recabar toda la información por acción directa como resultado de su acción fiscalizadora.

Procedimientos de Determinación

Determinación sobre Base Cierta

Esta forma se lleva a cabo con apoyo en los elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores del tributo. Este sistema procede cuando la Administración Tributaria dispone de todos los antecedentes relacionados con los presupuestos de hecho: vale decir, cuando a través de elementos ciertos y veraces se puede conocer con exactitud tanto las características y dimensiones del hecho imponible o generador de la obligación tributaria, como la efectividad y magnitud económica de las circunstancias comprendidas en la realización de aquellos supuestos fácticos dados, en el caso que se analiza o investiga.

La información recabada debe permitir una apreciación cierta y directa de la materia imponible, pues de lo contrario no se estaría frente a una verdadera determinación directa o sobre base cierta.

Determinación sobre Base Presuntiva

Estos indicios o presunciones están constituidos por el conjunto de hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuestos materiales del tributo, permiten establecer o presumir la existencia o cuantía de la obligación tributaria.

Evidentemente que estos indicios deben guardar una adecuada y normal relación con la situación que se analiza; como señala la doctrina “deben ser motivo de discreta y razonable aplicación, para evitar así la arbitrariedad en la utilización de estos elementos.”

La administración, no establece taxativamente los elementos que deben ser tomados como indicios o presunciones en cada situación en particular, sometida a un procedimiento de determinación, pues ello haría dificultosa y a veces nugatoria la tarea, que por ley es encomendada.

Tanto el procedimiento de Determinación sobre Base Cierta como Sobre Base Presuntiva, tienen igualmente un orden de prelación, en el sentido que no puede la Administración tributaria utilizar uno u otro indistintamente, por cuanto tiene que agotar las vías necesarias para realizar la determinación sobre base cierta, y solo en aquellas circunstancias en las que sea imposible realizar ésta, acudirá al procedimiento de determinación sobre Base Presuntiva.

Acta de Reparación Fiscal

El objeto de todo acto administrativo es llegar a una conclusión con respecto a la situación tributaria del administrado, ésta declaración se materializa en la última etapa del procedimiento de fiscalización y determinación.

El contenido del Acta de Reparación, está conformado por los hechos u omisiones constatados y métodos aplicados por el funcionario fiscal, de los cuales haya tenido percepción directa durante la realización de la fiscalización o Auditoría fiscal.

El acta que se levanta, debe ser notificada al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en el Código; dentro del cuerpo de esta, se emplaza al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

Sobre este particular Castillo (2000), proporciona la siguiente definición señalando que es:

“Es el documento por excelencia, que formalmente sirve, tanto para dejar constancia de los hechos o circunstancias relacionados con las obligaciones tributarias, producto del procedimiento de fiscalización, como prueba de su contenido (...), contiene perceptiva u obligatoriamente la auditoría fiscal como resultado de las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones de comprobación e investigación y en la que, con una función eminentemente informativa, se refleja el parecer del funcionario auditor fiscal, explicando, aclarando ampliando y hasta justificando el conjunto de hechos y los fundamentos de derecho que estén contenidos en ella.”(P.7)

Siendo que el Acta de Reparación es el instrumento por excelencia resultante de la aplicación de los procedimientos de auditoría o revisión fiscal, atendiendo a los principios de temporalidad, territorialidad, jurisdicción, competencia y adscripción del ente ejecutor de los procedimientos que se traten, se considera un acto administrativo definitivo emitido por el organismo recaudador, se materializa después de haberse realizado el procedimiento de fiscalización y determinación, contiene las consideraciones de la administración en las cuales se basa para concluir que el sujeto pasivo está omitiendo en algún modo la obligación tributaria.

Sumario Administrativo

En el Acta de Reparación emitida en el procedimiento de fiscalización, se emplaza al contribuyente para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada y pagar el tributo resultante dentro de los quince días hábiles de notificada. Si el contribuyente no procede al cumplimiento de dicho requerimiento, se da inicio el Sumario Administrativo, en el cual el contribuyente tiene veinticinco días hábiles para presentar los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa.

El Sumario Administrativo genera la Resolución culminatoria del Sumario Administrativo, que es la finalización del procedimiento administrativo, nace una vez que se han concretado, en el acta de Reparación producto de la fiscalización, las

objeciones observadas durante el desarrollo de las actividades de fiscalización, en base a lo cual se liquidan y se ajustan los montos de las obligaciones emitiéndose las correspondientes liquidaciones con las que se concluye el referido procedimiento de fiscalización y determinación.

En la Resolución Culminatoria del sumario Administrativo que a tales efectos emite la Administración Tributaria, se emplaza al contribuyente a que, en caso de no acatar el reparo y pagar los tributos omitidos y sus accesorios, se procederá a notificar a la Fiscalía del Ministerio Público, para que se instaure el procedimiento judicial correspondiente, lo cual puede acarrear pena privativa de la libertad, por haberse consumado la presunción de defraudación prevista en la norma precedentemente transcrita.

Medios de Defensa Del Contribuyente

Los recursos administrativos y judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario son el medio de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva que puede ejercer el contribuyente cuando han sido vulnerados sus derechos y garantías constitucionales. Estos medios permiten resolver las controversias que puedan surgir de la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria.

El Recurso Jerárquico, el Recurso Contencioso Tributario y la Acción de amparo Tributario, son medios de defensa que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los particulares para impugnar aquellos actos administrativos levantados con prescindencia total o violación del derecho al debido proceso, con el objeto de que la Administración rectifique su proceder; constituyendo la garantía que debe brindar el Estado hacia los particulares para una efectiva protección de su situación jurídica. Se denominan recursos, por cuanto su fin es enervar actos administrativos preexistentes de efectos particulares, más no generales.

Los medios de defensa del contribuyente, son instrumentos mediante el cual un sujeto con interés legítimo personal y directo, solicita a la Administración que revise,

revoque o reforme una resolución administrativa, o excepcionalmente un trámite, dentro de las formalidades establecidas.

Los Recursos Administrativos se interponen y resuelven ante la misma Administración, por lo que esta se convierte así en juez y parte de los mismos; de allí que la garantía que se pretende asegurar mediante la interposición del recurso se ve limitada por el hecho de ser la propia Administración la que ha de resolver el litigio planteado, ya que la traba versa sobre un acto suyo, lo que obliga contribuyente a recurrir ante la vía judicial, para que este conozca y decida la controversia planteada.

Recurso Jerárquico

Puede definirse como la reclamación que se promueve para que el superior jerárquico del autor del acto que se cuestiona, examinando este acto, lo modifique o lo extinga, siguiendo para ello el procedimiento expresamente establecido en las normas vigentes. Éste es un recurso meramente administrativo, es decir, que se plantea ante la propia Administración para que ella misma reconsidere el caso, lo analice más profundamente y decida teniendo en cuenta datos y argumentos que el contribuyente aportará a lo largo del proceso.

El Recurso Jerárquico recibe la denominación de recurso vertical, ya que el mismo se interpone ante el Superior Jerárquico dentro de la oficina administrativa tributaria de la cual emana el acto. La decisión que resuelva el recurso jerárquico, agota la vía administrativa, es decir, que al ser dictada por la máxima autoridad del ente administrativo de que se trate, dicha decisión, abre el camino ante el tribunal de lo contencioso tributario.

El recurso jerárquico procede contra los actos administrativos de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; solo puede ser ejercido por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante escrito razonado en el cual se expongan los fundamentos de hecho y de derecho, con la debida asistencia o representación de un abogado en ejercicio, o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. El

recurrente debe acompañar el documento donde aparezca el acto recurrido, o en su defecto, deberá identificarlo suficientemente en el texto del escrito.

Fundamento legal:

El recurso jerárquico está reglado en los artículos 242 al 255 del Código Orgánico Tributario.

Actos administrativos recurribles:

De efectos particulares:

- a) Que determinen tributos;
- b) Apliquen sanciones;
- c) Afecten derechos de los administrados.

Interés Legítimo:

Toda persona que tenga un interés legítimo, personal y directo, en cuanto el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria haya afectado sus derechos subjetivos y su esfera patrimonial.

El interés legítimo, también deviene de la responsabilidad del sujeto autor del ilícito. Weffe (2010), señala que:

“La responsabilidad penal tributaria es eminentemente personal, lo cual consagra positivamente el principio de personalidad de la pena en el derecho Penal Tributario. Efectivamente, la pena debe ser referida al sujeto cuya exteriorización volitiva consciente y libre produjo el hecho susceptible de sanción, sin que pueda predicarse al respecto que el hecho es imputable a persona distinta de aquella de quien emanó el hecho sancionable. (...)”

Formalidades:

Debe presentarse por escrito, exponiendo las razones de hecho y de derecho por las cuales se impugna el acto, el cual debe acompañarse al escrito o identificarlo plenamente. El error en la calificación del recurso no desnaturaliza su tramitación, si se deduce su carácter. (Art. 243 del Código Orgánico Tributario).

Lapso para interponerlo:

El recurrente podrá interponer el recurso dentro de los veinticinco días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación del acto que se impugna, pudiendo hacerlo ante la Administración Tributaria de la cual ha emanado el acto.

Efectos de la interposición del recurso Jerárquico:

La interposición del recurso jerárquico suspende los efectos del acto administrativo impugnado. Si el acto administrativo fuera impugnado parcialmente, la Administración Tributaria podrá reclamar la parte no recurrida.

Procedimiento para su tramitación:

Se interpone por ante la autoridad que emitió el acto que se impugna;

Ésta, si no es la máxima autoridad, podrá revocar o modificar el acto, en caso de errores materiales o de cálculo; dentro de los tres (3) días siguientes a la interposición del mismo. Transcurrido dicho plazo, sin tomar decisión alguna deberá remitirlo inmediatamente al órgano que decidirá el recurso.

Causales de Inadmisibilidad

Son causales de inadmisibilidad del Recurso:

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

La resolución que declare la inadmisibilidad del Recurso Jerárquico será motivada, y contra la misma podrá ejercerse el Recurso Contencioso Tributario previsto en el Código Orgánico Tributario.

Decisión:

Corresponde a la máxima autoridad jerárquica o a quién éste haya delegado.

Los recursos interpuestos en materia de reparos de impuestos nacionales deberán ser decididos por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario (Seniat), quien lo delega en el Gerente General de Servicios Jurídicos.

El plazo para decidir es de sesenta (60) días continuos, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio;

La decisión debe ser motivada;

De no decidirse el recurso se entenderá denegado, quedando abierta la Jurisdicción Contenciosa Tributaria.

Recurso de Revisión

Este recurso procede contra los actos administrativos firmes, ante el funcionario competente para conocer el recurso jerárquico, únicamente en los siguientes casos:

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

Fundamento legal:

Se encuentra regulado en los artículos 256 a 258 *ejusdem*.

Lapso para interponerlo:

Tres meses a partir del momento en que se tuvo noticias del nuevo material probatorio, o a partir de la sentencia firme.

Decisión:

Le corresponde decidir a la máxima autoridad jerárquica dentro de un plazo de 30 días siguientes a su interposición.

Recurso Contencioso tributario

Este recurso procede contra los actos administrativos de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados o que guarden silencio o se pronuncien desfavorablemente con respecto a las solicitudes de reintegro solicitadas. No se requiere el agotamiento de la vía administrativa para poder interponerlo, en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 26 del precepto constitucional de 1999.

Luego de decidido el recurso jerárquico de manera expresa, o denegado éste de manera tácita, el recurrente cuenta con 25 días hábiles para acudir a la Jurisdicción Contencioso - Tributaria.

El derecho a recurrir un fallo adverso ante un tribunal superior, imparcial e independiente es una de las garantías mínimas que conforman el debido proceso legal.

“La Corte considera que el derecho de recurrir del fallo es una garantía primordial que se debe respetar en el marco del debido proceso legal, en aras de permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica. El derecho de interponer un recurso contra el fallo debe ser garantizado antes de que la sentencia adquiera calidad de cosa juzgada. Se busca proteger el derecho de defensa otorgando durante el proceso la posibilidad de interponer un recurso para evitar que quede firme una decisión que fue adoptada con vicios y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses de una persona”. (“Herrera Ulloa”; Párrafo 158)

El recurso contencioso tributario requiere de la asistencia de abogado y de acuerdo con lo establecido en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, puede ser ejercido de manera subsidiaria con la interposición del recurso jerárquico.

El recurso contencioso tributario, se interpondrá mediante escrito en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, debiendo reunir los requisitos establecidos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil. Asimismo, el recurso deberá estar acompañado del documento o documentos donde aparezca el acto recurrido, salvo en los casos en que haya operado el silencio administrativo.

El error en la calificación del recurso no será obstáculo para su sustanciación, siempre que del escrito y de las actas procesales se deduzca su verdadero carácter.

El lapso para interponer el recurso será de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el recurso jerárquico en caso de denegación tácita de éste.

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

Cuando el recurso no hubiere sido interpuesto ante el Tribunal competente el juez o funcionario receptor deberá remitirlo a aquél dentro de los cinco (5) días siguientes. El recurrente podrá solicitar del Tribunal competente que reclame al juez o funcionario receptor el envío del recurso interpuesto.

La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado, sin embargo a instancia de parte, el Tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho. Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los

efectos del acto procederá recurso de apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo.

Conforme al artículo 259 del Código Orgánico Tributario, el Recurso Contencioso Tributario procede:

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto del Recurso Jerárquico, sin necesidad de interposición de este último.

2. Contra los actos de efectos particulares referidos en el numeral anterior, cuando habiendo mediado Recurso Jerárquico, éste hubiere sido negado tácitamente. (Criterio del Silencio Administrativo).

Causales de inadmisibilidad del Recurso

1. La caducidad del plazo para ejercer el Recurso.

2. La falta de cualidad o interés del recurrente.

3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.

Señala Casado (2006), en relación a la causal de inadmisibilidad por falta de cualidad o interés del recurrente que:

“La procedencia o no de esta causal de inadmisibilidad dependerá del vínculo que exista entre el accionante y el interés jurídico controvertido, de manera que el sujeto que se afirme titular de un interés jurídico propio, tenga legitimación para hacerlo valer en el proceso. La falta de cualidad estaría dada por la ausencia de identidad entre el actor y la persona abstracta a quien la ley concede la acción.”

Competencia:

Artículo 329. Son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos judiciales establecidos en este Título, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales los sustanciarán y decidirán con arreglo a las normas de este Código.

Contra las decisiones dictadas por dichos Tribunales podrá apelarse dentro de los términos previstos en este Código, por ante el Tribunal Supremo de Justicia.

Señala Fraga (1998), que:

“Al igual que ocurre en el procedimiento administrativo ordinario, en el especial tributario la administración tiene la obligación de decidir en un plazo determinado las peticiones o recursos que sean interpuestos ante ella. En este último caso, el artículo 170 del Código Orgánico Tributario dispone que el lapso para sustanciar y decidir el recurso jerárquico es de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de su interposición y el artículo 171, ejusdem, establece que vencido este término (*rectius*: lapso) sin que hubiere decisión, el recurso se entenderá denegado.” (pág. 186)

La interposición de este recurso no suspende los efectos del acto administrativo recurrido.

Artículo 247 Parágrafo Único:

“La suspensión prevista en este artículo no tendrá efecto respecto de las sanciones previstas en este Código o en leyes tributarias relativas a la clausura de establecimiento, comiso o retención de mercadería, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, y suspensión de expendio de especies fiscales y gravadas.”

Decisión:

Artículo 277. Presentados los informes, o cumplido que sea el auto para mejor proveer, o pasado el término señalado para su cumplimiento, el Tribunal dictará su fallo dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes, pudiendo diferirlo por solo una vez, por causa grave sobre la cual el Juez hará declaración expresa en el auto de diferimiento y por un plazo que no excederá de treinta (30) días continuos.

Parágrafo Primero: En caso que el Tribunal dicte la sentencia dentro este lapso, el mismo deberá dejarse transcurrir íntegramente a los efectos de la apelación. Los jueces procurarán sentenciar las causas en el orden de su antigüedad.

La sentencia dictada fuera del lapso establecido en este artículo o de su diferimiento deberá ser notificada a las partes, sin lo cual no correrá el lapso para interponer la apelación.

Parágrafo Segundo: Dictada la sentencia fuera de los lapsos establecidos en este artículo, el lapso para interponer la apelación empezará a correr una vez que conste en autos la última de las notificaciones.

Artículo 278. De las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de la causa, o de las interlocutorias que causen gravamen irreparable, podrá apelarse dentro del lapso de ocho (8) días de despacho, contados conforme lo establecido en el artículo anterior.

Cuando se trate de la determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, este recurso procederá sólo cuando la cuantía de la causa exceda de cien unidades tributarias (100 UT) para las personas naturales y de quinientas unidades tributarias (500 UT) para las personas jurídicas.

Artículo 279. El procedimiento a seguir en la segunda instancia, será el previsto en la Ley que rige el Tribunal Supremo de Justicia.

Amparo Tributario

El recurso de amparo consiste en una demanda que se introduce ante un juez para obligar al infractor a restituir una situación jurídica anterior y cuyo quebrantamiento perjudica al demandante. Requiere de la asistencia de un abogado y el procedimiento es relativamente breve, al menos comparándolo con el juicio ordinario.

El Amparo Constitucional es la garantía o medio a través del cual se protegen los derechos fundamentales que la Constitución reconoce a las personas. Esta acción está destinada a restablecer a través de un procedimiento breve los derechos lesionados o amenazados de violación, siendo un instrumento para garantizar el pacífico disfrute de los derechos y garantías inherentes a la persona, operando la misma según su carácter extraordinario, sólo cuando han sido vulnerados los derechos y garantías que la Constitución consagra como derechos fundamentales.

El amparo Tributario, es una acción judicial que se intenta contra los actos administrativos cuando las autoridades tributarias no han ofrecido la respuesta oportuna a la solicitud del particular, y esta demora causa efectos irreparables sobre él.

Para Moya, E. (2006)

“el amparo es una acción destinada a restablecer el derecho lesionado. Acción que tiene por finalidad el restablecimiento de la situación jurídica

afectada, procede contra todo acto administrativo, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen con violar un derecho o garantía constitucional...”. (P.517).

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.

La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente, y deberá especificar las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. Con ella se presentará copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 654 de fecha 30 de junio del 2000, se ha expresado en siguientes términos:

“...considera esta Sala, necesario partir de la premisa de que cuando la disposición que consagra el amparo tributario se refiere a las demoras excesivas en que incurra la Administración Tributaria al resolver sobre peticiones de los interesados, no es cualquier petición o solicitud, pues se trata únicamente de aquellas que pueden formular los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, y las cuales debe resolver o responder la Administración Tributaria, en el lapso que establezca el Código Orgánico Tributario o las leyes especiales que en materia financiera le impongan tal obligación.”

La transacción tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada, y deberá ser solicitada por la parte recurrente, antes del acto de informes y mediante escrito que consignará al Tribunal de la causa, exponiendo los fundamentos de su solicitud.

El Tribunal al recibir el escrito le dará curso mediante auto en el cual ordene dar aviso a la Administración Tributaria. Una vez notificada ésta, se suspenderá la causa por un lapso de noventa (90) días continuos, con la finalidad que las partes discutan los términos de la transacción.

Las partes de mutuo acuerdo podrán solicitar una prórroga, la cual no podrá exceder de treinta (30) días continuos.

La Administración Tributaria, dentro de los treinta (30) días continuos siguientes a aquel en que haya recibido la notificación del Tribunal, procederá a formar expediente del caso, el cual enviará dentro del mismo plazo a la Procuraduría General de la República, junto con su opinión sobre los términos en que considere procedente la transacción.

Sin mayores dilaciones, cuando la Administración Tributaria considerase totalmente improcedente la transacción propuesta, lo notificará al Tribunal dentro del referido plazo, solicitando de éste la continuación del juicio en el estado en que se encuentre.

La Administración Tributaria conjuntamente con el interesado suscribirán el acuerdo de transacción, el cual una vez homologado por el Tribunal pondrá fin al juicio.

Medios De Prueba En Materia Tributaria

Los medios de prueba son instrumentos legalmente establecidos para demostrar lo que una de las partes o ambas inclusive, pretenden probar, introducir la prueba al proceso, o subsumir el hecho en el derecho.

Probar en derecho implica demostrar la verdad de un hecho o de un acto, su existencia o contenido según los medios establecidos por la ley. La prueba recae sobre quien alega algo, ya que el principio establece que quien alega debe probar. En consecuencia, la obligación de probar dependerá de la situación adquirida por las partes en un proceso y cada una de ellas deberá probar los hechos sobre los que fundamenta su defensa.

Los medios de prueba incorporados al proceso sirven para convencer órgano decisor, bien sea en vía Administrativa o Jurisdiccional sobre la existencia de algún hecho o

acto alegado en el mismo, es por ello que la prueba incoada debe ser pertinente, idónea y eficaz, conforme a la ley, y fiel garantía que la administración pública no va a actuar de modo arbitrario y discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo, de acuerdo al principio de contradicción que rige a los procedimientos administrativos tributarios.

Los medios de prueba en materia se hayan establecidos en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario, en el cual se señala que, serán admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos cuando ella implique la prueba confesional de la Administración. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes.

De acuerdo con lo establecido en el Artículo 252 *ejusdem*, para la decisión del Recurso Jerárquico, la Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente o de su representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso para decidir, las informaciones adicionales que juzgue necesarias; requerir la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la materia objeto del recurso; y exigir la ampliación o complementación de las pruebas presentadas, si así lo estimare necesario.

El recurrente debe promover en el escrito todas las pruebas que considere pertinentes, teniendo un lapso de quince días hábiles para su evacuación luego de haber sido notificado el correspondiente auto de Admisión, ya que en caso contrario, la Administración Tributaria prescindirá de la apertura del lapso para evacuación de pruebas, cuando el recurrente no haya anunciado, aportado o promovido pruebas, o cuando el recurso versare de asuntos de mero derecho (Artículo 251 *ejusdem*).

En materia contenciosa tributaria el lapso para la promoción de las pruebas se abre dentro de los primeros diez (10) días de despacho siguientes de la apertura del lapso probatorio, en el cual las partes podrán promover las pruebas de que quieran valerse. (Artículo 269 *ejusdem*).

Conforme con lo previsto en el Artículo 271 *ejusdem*, luego de admitidas las pruebas o dadas por admitidas conforme a los artículos precedentes, se abrirá un lapso de veinte (20) días de despacho para la evacuación de las pruebas; pero si hubieren de practicarse algunas mediante comisión dada a otro tribunal, se hará el cómputo conforme lo prevé el artículo 400 del Código de Procedimiento Civil.

DERECHOS, GARANTÍAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO

Derecho de Acceso a la Justicia

De acuerdo con lo establecido en los artículos 26 y 257 la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, se reconoce el derecho de acceder al sistema de justicia a todas las personas, sean jurídicas o naturales; en el citado precepto constitucional se establece:

Artículo 26. Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

Artículo 257. El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia. Las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y adoptarán un procedimiento breve, oral y público. No se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales.

Todas las actuaciones ante los órganos judiciales requieren del proceso, por esta razón se indica, que las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites. De materializarse estos principios en las leyes, en los trámites, no hay duda de que la brevedad será la garantía más prominente del acceso a la justicia. Si se piensa que algunas cuestiones formales

impiden la realización o la resolución del fondo del asunto, debe existir la posibilidad de resolver el fondo como premio de la justicia.

Resulta inconcebible, que cuestiones formales o procedimentales no esenciales, impidan el conocimiento del fondo de la cuestión recurrida, porque esto equivale a denegar a los recurrentes el acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva.

El aparte único del artículo 243 señala que “El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.” La necesidad del proceso o su esencialidad no significa que el formalismo sea atributo fundamental del mismo. Es decir, la forma puede acompañar el fondo, pero no ser obstáculo para que se decida lo planteado en la pretensión.

El SENIAT, en la exposición de motivos de la propuesta sobre el Sistema Tributario venezolano que presentó ante la Asamblea Nacional Constituyente con ocasión a la reforma constitucional, afirmó que: es la “norma de normas” la que crea el sistema jurídico del Estado. La norma suprema, la historia y la misma sociedad determinan cuáles son las conductas humanas que necesitan estar protegidas por la coacción del Estado, la cual obviamente está unida a los fines de justicia, seguridad y bien común. Los derechos y garantías consagrados constitucionalmente y la organización jurídica de la sociedad van a definir los caracteres del sistema jurídico a ser implantado por el Estado, de allí la trascendencia de esos derechos y garantías, los cuales conforman los principios supremos que limitan la actuación del Estado.

Esos límites en un sistema tributario tienen por objeto regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, a través de la determinación de los derechos y garantías, acciones, instituciones administrativas y jurisdiccionales en función de los fines del Estado y del propio sistema tributario, cuya actuación armónica y sincronizada infunde mayor estabilidad, fijeza y plasma positivamente un ideal de justicia que se ajusta a los requerimientos de la sociedad y al momento histórico que se vive.

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

Principios Constitucionales Tributarios

Nuestra carta magna consagra los principios constitucionales que amparan al contribuyente en cuanto al sistema tributario venezolano, en sus artículos 316 y 317, los cuales son del tenor siguiente:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de 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. ...”

Principio de la Legalidad Tributaria

El principio *Nullum Tributum Sine Lege*, que significa que no existirá un Tributo si éste no está consagrado en forma expresa en una Ley. Este principio se haya consagrado en el artículo 317 Constitucional en los siguientes términos: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes...”

Considera la doctrina mayoritaria que este principio milenario es el de mayor relevancia en un sistema tributario, toda vez que es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus intereses se extienden a la seguridad jurídica, y económica, e igualmente es una garantía de certeza para los contribuyentes o responsables porque descarta cualquier tipo de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, pues ésta se encuentra absolutamente reglada, o lo que es igual, sometida rigurosamente al principio de la legalidad.

Sólo corresponde a la ley formal determinar los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, vale decir, el hecho imponible, los sujetos que la componen, la base de cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de derechos y garantías individuales, lo que en suma se puede llamar constitucionalización de la construcción técnico - jurídica del tributo. Bajo esta premisa queda excluida toda aspiración de los poderes distintos al legislativo, para dictar normas legales de carácter tributario excepto la posibilidad incorporada en nuestro texto constitucional, de delegar la facultad de legislar en materia tributaria, al habilitarse al Presidente de la República, en Consejo de Ministros para dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera, cuando así lo requiera el interés público y haya sido autorizado para ello por ley especial.

Corresponde solamente a las normas de rango sub legal, el desarrollo del sistema adjetivo necesario para la efectiva recaudación de los tributos, independientemente de quien sea el acreedor, así como aplicar las sanciones.

Los decretos como actos administrativos de efectos generales no pueden ser fuente lícita de obligaciones tributarias y tampoco podrían serlo al reglamentar las leyes tributarias, puesto que la atribución de reglamentación prohíbe alterar el espíritu, propósito y razón de las leyes, con lo cual se fija un límite a la atribución reglamentaria.

Principio de la Generalidad del Tributo

Se encuentra previsto en el artículo 133 del precepto Constitucional, y es del tenor siguiente: *“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”*

El principio de la generalidad, como otros tantos inscritos en las constituciones políticas contemporáneas, impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, a concurrir con el levantamiento de las cargas públicas, no se

puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva, ya que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.

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

El Principio de la Capacidad Contributiva

Es una garantía de la razonabilidad de innegable presencia en cualquier texto constitucional, que al igual que el primero mencionado es legitimador del establecimiento de los tributos y por su complejidad debe ser analizado en conjunción con la política, economía, sociología, ética y recaudación, esto en razón de que el contenido del principio confiere equidad y proporcionalidad, lo que lo hace un principio autónomo que posee cuatro manifestaciones: igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y progresividad. Es además la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas. El principio de la capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Más la estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá a los gastos públicos no está determinada solamente por la capacidad económica del sujeto pasivo, sino también por razones de conveniencia, justicia social y de bien común, ajenas a la capacidad económica.

Principio de Progresividad

Este principio tiene como característica, el fundamento de la efectiva igualdad, al buscar que la carga tributaria se distribuya de manera proporcional y según la

capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que exista una mejor distribución de su renta y patrimonio. La progresividad está referida de modo directo al sistema tributario, al conjunto de tributos legalmente establecidos, y no de modo particular a cada uno de los tributos que lo conforman.

Un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada y proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada, en proporción al incremento de la riqueza.

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

Principio de proporcionalidad

Ha de entenderse, como la progresión aritmética a la riqueza gravada. Esto es que a mayor riqueza, mayor impuesto, de manera tal que la alícuota invariable o directamente proporcional al monto de la riqueza es la que realmente expresa un impuesto proporcional en el sentido constitucional. La proporcionalidad es un elemento necesario para ciertos tributos en lo que hace real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, representa una de las bases más sólidas para lograr la equidad.

Como garantía del derecho de propiedad significa que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y racional, o sea, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza según la naturaleza de ésta y características del tributo, guarden una cierta medida que para ser justa no exceda lo que aconseja una buena prudencia. La proporcionalidad no debe ser tomada exclusivamente como una progresión aritmética, sino que dentro de ese concepto cabe la proporción geométrica, es decir, la progresividad.

Principio de justicia (igualdad y equidad)

Este principio tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad.

Las garantías constitucionales que se han señalado, no pueden ser consideradas en forma aislada o separada unas de otras, la igualdad no podría cumplirse jurídicamente considerada si no va al auxilio la proporcionalidad, y ésta constituye la base esencial para que la equidad sea real y positiva, se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática. El derecho judicialmente recibido, viviente y operativo de un país dado tiene como equivalentes a la igualdad, la proporcionalidad, la progresividad y la capacidad contributiva, de manera idéntica también la equidad con la no confiscatoriedad.

La igualdad tributaria se vincula con la riqueza de los potenciales contribuyentes, entendiendo por riqueza las distintas manifestaciones de capacidad contributiva, representada por los ingresos, el patrimonio, la circulación y el consumo. Por su parte la equidad complementa el estatuto del contribuyente, fijándole límites al poder tributario, más allá de los cuales el tributo deviene inequitativo. Esto sucedería cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad y cuando el gravamen sustrae o disminuye el patrimonio, o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

Principio de no confiscatoriedad

Este principio se consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, textualmente reza: *“Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”*.

La no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en un Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares

que sirve de base al sistema democrático; de aquí se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

La no confiscatoriedad no se traduce en una antinomia entre el derecho de propiedad y el tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige soportar los gastos del Estado encargado de cumplir y hacer cumplir la constitución; no obstante, debe existir un límite al poder de imposición sin el cual el derecho de propiedad no tendría razón de ser.

Ese límite viene dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado clara y conceptualmente en el texto constitucional, más aun en un Estado federal en el cual el poder tributario es ejercido por distintos entes político territoriales.

Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, aplicando una norma tributaria en la que el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

De lo anterior se desprende que la no confiscatoriedad es un límite a la progresividad, y como quiera que esa progresividad atiende, al sistema tributario, igualmente la no confiscatoriedad debe armonizarse dentro de ese sistema tributario constitucional, independientemente que el principio se refiera a un tributo específico.

El exceso en el ejercicio del poder fiscal, puede ser considerado como una verdadera confiscación de bienes vedada por la constitución, ya que debe existir la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes puesto que el poder impositivo ha de ser ejercido de buena fe y para fines públicos, debe establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y de manera tal que no constituya una confiscación.

La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo el orden jurídico, que se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, un tributo sale de la razonabilidad cuando equivale a una parte substancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

Principio de irretroactividad

Este postulado de trascendencia universal, también previsto en la carta fundamental en el artículo 24, que transcrito se lee: *“Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena...”*

La retroactividad se entiende como la incidencia de la nueva ley que se promulgue en los efectos jurídicos ya generados por situaciones anteriores.

En el ámbito tributario, la ley tributaria tampoco tendrá efecto retroactivo, no obstante, este principio general cuenta con excepciones lícitas relativas a las leyes más benignas en determinadas materias.

La intención de abarcar por la ley tributaria situaciones pasadas a su sanción constituye una evidente manifestación de arbitrariedad por parte del legislador, que a la vez transgrede el principio de capacidad contributiva al tomar la ley situaciones pretéritas que se consideran *jure et de jure subsistentes* a efectos de establecer un tributo y que al ser consideradas retroactivamente repercuten en forma negativa en la exigencia de la equidad, presupuesto constitucional de la tributación.

Para aquellos casos en que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la ley tributaria no puede aplicarse retroactivamente afectando una situación definitivamente constituida, por ello es de gran importancia la determinación del momento en que se configura el hecho imponible establecido por la ley que permite el nacimiento de la obligación tributaria, ya que existiría retroactividad si aquél, establecida la temporalidad, ha tenido íntegra realización

antes de entrar en vigencia la nueva ley que lo convierte en imponible, y estaríamos en presencia de un agravio constitucional.

La retroactividad sería exigencia constitucional sólo si representa una tutela para el sujeto, o sea, si desde el punto de vista penal la norma es más benigna para el imputado, ya que la ley penal no puede regular hechos cometidos antes de su entrada en vigencia si de alguna manera perjudica la situación de los infractores fiscales.

Principio de la tutela judicial efectiva

Este principio se encuentra previsto en el artículo 26 de nuestra Constitución de la siguiente manera:

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

En la actualidad mucho se habla de justicia, más aún cuando se trata de alcanzar protección, resarcimiento o tal vez algún reparo cuando se lesiona bienes materiales o personales que por algún motivo fueron vulnerados de manera voluntaria, involuntariamente o tal vez por omisión; es en estas circunstancias que los contribuyentes lesionados en sus derechos y garantías reconocidos constitucionalmente recurren ante el órgano administrativo, para invocar mediante los medios de defensa le sea restituido el daño causado. Es a partir de este momento en que la persona que recurre y acude al órgano administrativo o jurisdiccional para solicitar se le imparta protección a sus derechos es que nace la Tutela Jurisdiccional Efectiva, a fin de que mediante un proceso determinado se llegue a satisfacer la pretensión solicitada en un primer momento por el contribuyente afectado.

La Tutela Jurisdiccional Efectiva, es aquella mediante la cual toda persona, como integrante de una sociedad, puede acceder a los Órganos de justicia para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a que sea atendida a través de un proceso que le ofrezca las garantías mínimas para su efectiva

realización. El calificativo de efectiva que se da le añade una connotación de realidad a la Tutela Jurisdiccional, y que en una forma resumida: “Es el derecho de toda persona a que se le haga justicia, a que cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con las garantías mínimas que exige la ley”.

El derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, no comprende necesariamente obtener una decisión administrativa o judicial acorde con las pretensiones formuladas por el recurrente, sino mas bien es la atribución que tiene el órgano decisor administrativo o jurisdiccional a dictar una resolución conforme a derecho y siempre que se cumplan los requisitos procesales mínimos que exigen las normas jurídico tributarias; es decir, este derecho entonces, supone obtener una decisión administrativa o sentencia judicial sobre las pretensiones aducidas por quien recurre ante el órgano competente, siempre que se utilicen las vías y/o mecanismos procesales adecuados, pero no necesariamente tal decisión es la solicitada por el contribuyente o sujeto de derecho; ya que la misma puede ser favorable o desfavorable a las pretensiones ejercidas.

El derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, se encuentra regulada en la legislación nacional vigente, en primer lugar en nuestra Carta Magna, en el numeral 1 del artículo 49, el cual prescribe:

El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

El principio de la tutela jurisdiccional representa la garantía más sólida de un Estado democrático organizado; la tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho, un derecho fundamental de aplicación directa cuya articulación técnica es absoluta e inmediata.

De acuerdo con la doctrina mayoritaria, la existencia de la tutela judicial efectiva obedece al explícito reconocimiento de que los derechos e intereses que el ordenamiento atribuye al individuo sólo son reales y efectivos en la medida en que pueden hacerse valer en caso de conflicto frente al Poder Público.

La justiciabilidad de las controversias que se susciten entre los ciudadanos y los poderes públicos, es la garantía más firme, el mejor barómetro de la juridicidad del todo un Estado.

El derecho a la justicia, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, viene impuesto a todo Estado por principios superiores, garantizar al ciudadano una administración de justicia eficaz es algo inherente a todo Estado.

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

Este postulado ha sido recogido en las constituciones contemporáneas como norma obligatoria supranacional, incluso para la materia tributaria, en la que sin lugar a dudas, los sujetos deben disponer por igual de las mismas y máximas garantías de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia, ante un juez independiente, con limitadas posibilidades de exponer sus argumentos y probarlos.

Principio pecuniario de la obligación tributaria

El artículo 317 se recogió este principio según el cual *“no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales”*.

Se consagra el derecho al carácter pecuniario del tributo, como garantía del derecho a la integridad personal, es decir, como una garantía del derecho que tiene toda persona a que se respete su integridad física, psíquica y moral, previsto en el artículo 46 Constitucional. Sin embargo, en los casos de defraudación tributaria, además de la sanción pecuniaria, se impondrá al infractor la pena privativa de la libertad, cuando las circunstancias así lo ameriten, de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario, el cual establece:

“Artículo 115. Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

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

Parágrafo Único: En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1 y 2 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este código.”

Principio de la Inmunidad Tributaria

Su función es regular la inmunidad tributaria entre los niveles territoriales del Estado, sin embargo, el Constituyente sólo lo reguló respecto a los impuestos municipales en el artículo 180.

El derecho comparado ofrece soluciones al debatido problema de la inmunidad tributaria del Estado, como principio general, en este sentido, las primeras soluciones fueron dadas por los Estados Unidos con la legendaria sentencia del Juez

Marshall, que evolucionó culminando en la doctrina de la inmunidad recíproca, limitada a los bienes y actividades de los órganos gubernamentales, y no de los entes públicos con funciones comerciales o industriales. La doctrina prosperó en países de características similares como Argentina. Pero la solución más acabada la da el derecho brasileño que ha consagrado la misma solución que la norteamericana pero a nivel constitucional. Es sin duda la mejor solución para este problema tan importante y de tan difícil solución, en ausencia de norma obligatoria para los distintos niveles político-territoriales.

Principios que rigen a la Administración Tributaria Nacional

Los recursos tributarios tienen como finalidad promover el bienestar general, para la adecuada elaboración de una política tributaria que se oriente a esos fines, deben tomarse en consideración todos los principios superiores de la tributación.

El principio de la eficiencia de la Administración Tributaria

Este principio implica entre otras cosas, que el Estado controle la evasión y elusión tributaria de la mejor manera posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales.

Paralelamente a los principios ya esbozados, que podrían agruparse entre los requisitos de justicia material que ha de cumplir el sistema tributario, deben plantearse principios basados en la organización administrativa, así el citado artículo 317 Constitucional en su último aparte, expresamente consagra:

“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”.

Principio de Autonomía

Este principio coincide con la atribución a los entes menores de una cuota de poder político, de campos de actuación, de responsabilidades públicas, de poder legislativo y en consecuencia, de la posibilidad de diseñar sus propias políticas. Cuando a dicha autonomía se le califica de financiera, ella ha de traducirse en la posibilidad por parte del sujeto de derecho de que se trate, de tener plena disposición de medios financieros para ejercer las competencias que les son propias, dentro de los límites establecidos en la Constitución y en las leyes nacionales dictadas al efecto.

La autonomía funcional abarca la autonomía organizativa, es decir, la facultad para crear, modificar o suprimir sus unidades y dependencias administrativas, así como definir y administrar su régimen de recursos humanos, potestades a su vez desarrolladas en la propia Ley que rige al Servicio. Estos principios consagratorios van en plena armonía con el artículo 316 Constitucional que ordena que el sistema tributario se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Esbozados a grandes rasgos los principios impositivos y de organización que sirven a los fines de eficacia en la asignación de los recursos, de estabilidad económica y de crecimiento económico, es indudable que el sistema tributario debe estructurarse de tal forma que los ingresos tributarios permitan la cobertura duradera de los gastos. En caso necesario y a corto plazo, el sistema tributario debe suministrar los ingresos suficientes para cubrir nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario, y la política tributaria debe estar en condiciones de regular la política coyuntural variando la estructura o procedimientos tributarios.

El sistema tributario debe estructurarse de forma que contribuya a amortiguar automáticamente las fluctuaciones de la actividad económica y orientarlo para que tanto en su totalidad cuanto en los elementos que integran su estructura no obstaculicen el desarrollo y ejerzan una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan.

Los Vicios de Anulabilidad en la Jurisprudencia

En este punto, se procede a sistematizar la jurisprudencia relacionada con los vicios de anulabilidad de los actos administrativos, mediante los cuales el contribuyente puede fundamentar sus alegatos para enervar las pretensiones contenidas en los actos administrativos emanados de la Administración tributaria, cuando se haya vulnerado sus derechos y garantías constitucionales, entre los cuales se destacan los siguientes:

Revisión de Oficio

Tiene su fundamento legal en los artículos 236 al 239 del Código Orgánico Tributario vigente.

En la revisión de oficio, la Potestad de Autotutela Administrativa, fundamentalmente, es el poder de actuar que posee la administración sin la necesaria intervención de un tercero imparcial que le dé certeza y valor jurídico de título ejecutivo y ejecutorio a las manifestaciones de su voluntad (Actos Administrativos), por encima y en detrimento de los derechos e intereses de los terceros particulares que se ven obligados jurídicamente a soportar esta actividad administrativa, y que sólo les queda la posibilidad de recurrir a ese tercero imparcial, o juez, una vez cumplida la voluntad administrativa, para restablecer la situación jurídica que pudiera infringir sus derechos o para reparar las lesiones patrimoniales o morales que este actuar pudiera ocasionarle, así ha lo ha plasmado en la doctrina el Tribunal Supremo de justicia:

“...Es conveniente precisar que la llamada potestad de autotutela administrativa ha sido definida tanto por la doctrina como por jurisprudencia de este Alto Tribunal como la “...potestad o poder de la Administración de revisar y controlar, sin intervención de los órganos jurisdiccionales, los actos dictados por el propio órgano administrativo, o dictados por sus inferiores. Tal potestad de autotutela se ve materializada en nuestro ordenamiento, a través del ejercicio de diversas facultades, como lo son la posible convalidación de los actos viciados de nulidad

relativa a través de la subsanación de éstos; la revocatoria del acto, por razones de oportunidad e ilegalidad, siempre que no se originen derechos adquiridos, o bien a través del reconocimiento de nulidad absoluta, y por último, mediante la corrección de errores materiales.” ((Vid. Entre otras, sentencias N° 718, de fecha 22/12/1998, caso:

Cuando la Administración obviamente, pasa por alto su gestión de revisar sus propios actos, y estos padecen de cualquiera de los vicios citados precedentemente, entonces será el propio contribuyente, que a solicitud de parte, invoque mediante alguno de los medios de defensa establecidos en la normativa tributaria, contando como ya se dijo, con la asistencia de abogado o cualquier profesional afín a la rama del derecho tributario.

Brewer C, A (1992), en cuanto la revisión de los actos administrativos, expresa lo siguiente:

“La posibilidad de actuación de oficio la establece la Ley Orgánica, además en materia de revisión de los actos administrativos; y ello se manifiesta en los siguientes aspectos. En primer lugar, en la posibilidad de revocar, de oficio, en cualquier momento, los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular, conforme a lo establecido en el artículo 82; en segundo lugar, en la potestad de la administración, de reconocer, en cualquier momento, la nulidad absoluta de los actos dictados por ella, conforme a los artículos 83 y 19 de la Ley, y por tanto, revocarlos; en tercer lugar, en la posibilidad que tiene la Administración, de corregir de oficio, los errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de los actos administrativos, conforme a lo establecido en el artículo 84 de la Ley; y por último, en la posibilidad que también tiene la administración, de oficio, conforme con lo establecido en el artículo 81 de la Ley, de convalidar en cualquier momento, sus actos anulables, es decir, viciados de nulidad relativa (artículo 20), subsanando los vicios de que adolezcan.” (pág. 66).

Generalmente, la administración no es diligente en revisar sus actos administrativos, aun cuando la misma norma le exhorta como un mandato revisar de oficio de sus propios actos. De allí cobra importancia, que sea el propio contribuyente que deba estar atento en solicitar la revisión para la corrección de errores materiales o de cálculo, o la anulación de los actos administrativos emitidos

con prescindencia absoluta o total de procedimiento administrativo, pues la actuación de los funcionarios de la Administración tributaria no es infalible.

El Principio de Legalidad obliga a la Administración Pública actuar sólo y únicamente ejecutando lo prescrito en una Ley formal previa, por tal razón no podría, en principio bajo ningún concepto, actuar bajo su propia autoridad o discrecionalidad.

Vicio de falso supuesto

El vicio de falso supuesto tiene su fundamento legal en el artículo 240 del Código Orgánico Tributario y siguientes, y constituye un vicio en los motivos del acto administrativo, que ocurre cuando son inciertos los supuestos de hecho en que se basó el organismo administrativo para dictar su decisión. La denuncia del vicio de falso supuesto requiere que se determine con precisión en que parte del acto impugnado se encuentra dicho vicio.

El vicio de falso supuesto como vicio en la causa del acto administrativo, que da lugar a la anulabilidad es aquel que consiste en la falsedad de los supuestos motivos en que se basó el funcionario que dictó el acto, que el acto está fundamentado en motivos totalmente diferentes a los que debieron servir de fundamento a la decisión, que no fueron tomados en cuenta o cuando existe una ausencia total de los supuestos que deben servir de sustento del acto.

Igualmente, este vicio consiste en una mala apreciación de los elementos materiales existentes en el procedimiento administrativo, de manera que de haberse apreciado correctamente la decisión hubiere sido otra; pero si la falsedad es sobre unos motivos, y no sobre el resto, no puede decirse que la base de sustentación de la decisión sea falsa. Por el contrario, la certeza y demostración del resto de los motivos impiden la anulabilidad del acto, porque la prueba de estos últimos lleva a la misma conclusión, para que se dé el falso supuesto como vicio en la causa de los actos administrativos, es necesario demostrar que de no haberse incurrido en él, la decisión

hubiera sido otra distinta, sólo la inexistencia de los motivos "relevantes" que dan lugar al acto, conducen a la existencia del falso supuesto.

Vicio en la Base Legal

Tiene su fundamento legal en el artículo 240 del Código Orgánico Tributario y siguientes. La base legal de un acto administrativo está constituida por los presupuestos y fundamentos de derecho del acto, vale decir, la norma legal en que se apoya la decisión. La ausencia de base legal puede ocurrir cuando un órgano que emite el acto interpreta erradamente determinada norma jurídica, es decir, la aplica mal o cuando simplemente no existe ninguna norma que lo faculte para actuar.

Los actos administrativos de efectos particulares, como requisitos de forma deben contener en su mismo texto cual es la base legal aplicable en criterio de la Administración; sin embargo, a pesar de haberse cumplido con ese requisito, puede suceder que el acto carezca de base legal, en razón de que las normas invocadas por la Administración no atribuyen la competencia alegada y en consecuencia el acto carece de base legal y es anulable.

Mediante Sentencia Nro. 01117 del 19/09/2002, emanada de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, conceptualiza el vicio de falso supuesto en los términos siguientes:

"el vicio de falso supuesto se patentiza de dos maneras, a saber: cuando la Administración, al dictar un acto administrativo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el o los asuntos objeto de decisión, incurre en el vicio de falso supuesto de hecho. Ahora, cuando los hechos que dan origen a la decisión administrativa existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero la Administración al dictar el acto los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para fundamentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos del administrado, se está en presencia de un falso supuesto de derecho que acarrearía la anulabilidad del acto. "

Violación del Principio de Globalidad de la Decisión.

Este principio de globalidad de la decisión, también ha sido denominado principio de la congruencia o de la exhaustividad de la decisión y el mismo consiste en el deber que tiene impuesto la Administración en los artículos 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (procedimiento constitutivo o de primer grado) y 89 *ejusdem* (procedimiento de revisión o de segundo grado), de analizar y pronunciarse sobre todas las cuestiones -alegatos y pruebas- que surjan del expediente, aun cuando no hayan sido expuestas por los interesados, respetando siempre los derechos de los administrados.

Al no existir un análisis de los hechos de cuya consideración debe partirse para incluirlos en el supuesto previsto por el dispositivo legal resulta imposible llegar a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva lo que hace posible la anulabilidad del acto. Los actos administrativos deben contener un análisis de los alegatos y pruebas de los interesados y la decisión debe ser conforme a los hechos que constan en el expediente, en caso contrario el acto es anulable.

La falta de consideración de los alegatos o pruebas por parte de la autoridad administrativa, viola el artículo 89 de la citada norma, cuya incidencia en la nulidad del acto no está determinada en la ley y a juicio del juzgador, dependerá de si los alegatos o pruebas no considerados son susceptibles de afectar la legalidad del acto en su elemento causal, esto es, en los motivos o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso justifican o dan lugar a la emisión del acto.

Vicio de Forma y Procedimiento

Tiene su fundamento legal en el artículo 240 del Código Orgánico Tributario y siguientes. Los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria que no estén firmados por el funcionario competente son ilegales. Para la validez de un acto administrativo es requisito indispensable que el mismo se encuentre

debidamente firmado por su autor, este requisito queda cumplido cuando la firma del autor ha sido estampada en el documento original contentivo del acto. La anulabilidad sólo se produce cuando las formas correspondientes hayan sido observadas de manera irregular. El incumplimiento parcial del procedimiento es un vicio convalidable por la administración; salvo el supuesto previsto en el artículo 19 ordinal 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el vicio de procedimiento es subsanable por su naturaleza y no provoca la nulidad absoluta del acto. Los actos administrativos como declaraciones expresas, deben ser escritos, (arts. 7 y 18 *ejusdem*), por lo que cualquier excepción a este principio general tendría que ser expresamente consagrada en la Ley.

Vicio en la Motivación

La falta de motivación de un acto administrativo puede ser subsanada, por el superior que conozca del recurso jerárquico, pues como el acto es anulable, el superior repara la falta, dando la motivación conveniente al caso.

La posibilidad de corregir los vicios que hacen anulables los actos dictados por un funcionario inferior o subalterno, está aceptada por la doctrina y plasmada en los artículos 81, 89 y 90 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Luego de interpuesto el recurso, la Administración al revisar el acto tiene la facultad de convalidar el vicio en la motivación, vicio de nulidad relativa del acto, pero ejercida la vía contencioso administrativa no le es dado a la Administración suplir el vicio en el acto de contestación.

La inmotivación como vicio de forma del acto, es un vicio de nulidad relativa convalidable o subsanable por el superior (arts. 81 y 90 *ejusdem*) al resolver el recurso jerárquico, en donde debe expresar las razones que lo llevan a confirmar el acto recurrido. Si la norma tiene múltiples supuestos de hecho y no existe constancia de que el recurrente hubiese conocido los supuestos fácticos y jurídicos, el acto se encuentra viciado de inmotivación siendo anulable conforme al artículo 20 *ejusdem*.

Vicio de Incompetencia

Los actos administrativos adoptados fuera del lapso fijado, adolecen de incompetencia "*ratione temporis*", lo cual puede viciar al acto de nulidad relativa cuando el tiempo es esencial para la emanación del acto, tal como se encuentra señalado en el artículo 240 del Código Orgánico Tributario y siguientes.

La competencia territorial es un presupuesto del acto administrativo, cuya eventual falta no constituye un vicio de incompetencia manifiesta que produce la nulidad absoluta, sino una simple nulidad relativa que puede ser convalidada. Si la incompetencia no es manifiesta la nulidad es relativa. Si el funcionario superior no tiene competencia para emitir determinados actos, que han sido atribuido a un funcionario subalterno o viceversa, se produce una incompetencia funcional en razón del grado, que no produce la nulidad absoluta, sino relativa siendo posible su sanación.

La Sala distingue entre incompetencia manifiesta "absoluta" y la incompetencia relativa. Esta se produce cuando el funcionario que dictó el acto pertenece al mismo organismo al que correspondía efectuar la actuación, pero le faltó una autorización del superior o el cumplimiento de algún extremo en particular. Tal situación permite que el acto sea anulado por la autoridad judicial, porque es anulable (art. 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos), siempre y cuando medie petición de parte interesada. Y agrega la Sala - de manera congruente y complementaria- cuando la incompetencia es simple o relativa, el acto no es nulo de pleno derecho, sino simplemente anulable y puede ser convalidado por el superior jerárquico que sea competente o puede ser declarado nulo por la autoridad judicial.

Vicio de Abuso de Poder

El abuso de poder es definido como el desmedido uso de las atribuciones que le han sido conferidas a un órgano administrativo, lo cual equivaldría al excesivo celo, a la aplicación desmesurada, esto es, a todo aquello que rebasa los límites del correcto y buen ejercicio de los poderes conferidos por la norma atributiva de

competencia y funciones, pero si la Administración carece de esa competencia, no puede ejercer en exceso una facultad que no le ha sido acordada.

El vicio de abuso de poder implica el exceso en el cual incurre un órgano administrativo en el uso de sus atribuciones legales. El exceso o abuso de poder se produce cuando existe un desmedido uso por parte de un órgano administrativo de las atribuciones que le han sido conferidas.

El abuso de poder se da cuando no existe proporción o adecuación entre los motivos o supuestos de hecho que sirvieron de base al funcionario u órgano autor del acto recurrido para dictar su decisión y los contemplados en la norma jurídica, en el sentido de que se trata de un vicio que consiste en una actuación excesiva o arbitraria del funcionario, respecto de la justificación de los supuestos que dice haber tomado en cuenta, para dictar el acto.

Existe abuso de poder cuando un funcionario actuando dentro de las competencias discrecionales que le atribuye la ley, utiliza tal atribución de manera indebida para destruir la verdad o la realidad de los hechos, o para inventar otros, de modo de obtener intencionalmente un resultado en contra o a favor de determinada persona. El abuso de poder requiere siempre la prueba de la intención del funcionario de utilizar arbitrariamente sus competencias para falsear la verdad y obtener un resultado determinado. El basarse en un falso supuesto para producir un acto administrativo, comporta un abuso de poder que conduce a la anulabilidad del acto.

Vicio de Desviación de Poder

Los actos administrativos se encuentran afectados del vicio de desviación de poder, (desviación del procedimiento legalmente establecido), cuando la Administración al emanarlos, actúa con fines distintos de aquellos para los cuales, explícita o implícitamente, la ley configuró la facultad o el deber de dictarlos, dicho en otras palabras, la desviación de poder es un vicio de los actos administrativos que persiguen un fin distinto al querido por el legislador al establecer la facultad para

actuar del órgano administrativo, vicio que implica la demostración de los hechos que prueben un fin torcido o desviado perseguido por el órgano.

Hay desviación de poder cuando el acto aun siendo formal y sustancialmente acorde con la ley, sin embargo no lo es desde el punto de vista teleológico por cuanto la Administración al dictarlo no persigue con ello el fin a cuyo logro le fue acordada la facultad para hacerlo, sino un fin distinto que es por sí mismo contrario a derecho.

Este vicio pretende controlar la intención de la Administración, algo que va más allá del simple examen de la apariencia del acto para permitir que se escudriñe en los motivos reales y concretos que tuvo el autor.

Para que se tipifique la desviación de poder no se requiere que el fin distinto perseguido por el acto sea contrario a la ley, basta que sea contrario al objetivo que con el acto que se dicta se trata de conseguir.

La desviación de poder es un vicio que afecta el fin del acto, dice Alibert "es el hecho del agente administrativo que realizando un acto de su competencia y respetando las formas impuestas por la legislación, usa de su poder en casos, por motivos y para fines distintos de aquellos en vista de los cuales este poder le ha sido conferido".

El vicio de desviación de poder requiere que se indique de manera precisa cual es la ley cuyo espíritu, propósito y razón haya sido alterada por la reglamentación parcial o total dictada por el Ejecutivo Nacional. La desviación de poder no se presume, es necesaria su demostración, por ello como la desviación de poder supone que la autoridad administrativa se aparte del fin que el legislador se propuso al darle poderes para dictar determinados tipos de actos, es decir, que se trata del ejercicio de las potestades administrativas en fines distintos a los fijados por el ordenamiento jurídico requiere la prueba de la divergencia que se imputa a la acción administrativa, en cuya virtud, no bastarán apreciaciones subjetivas o suspicaces de quien invoque la

desviación si no se presentan hechos concretos que conduzcan a su plena comprobación.

El vicio de desviación de poder es de estricta legalidad, y permite mediante el análisis de criterios jurídicos rigurosos, el cumplimiento del fin que señala la norma habilitante. No controla la moralidad del funcionario o de la Administración, sino la legalidad que debe enmarcar toda actividad administrativa a los principios ordenadores del sistema de derecho.

El vicio de desviación de poder se tipifica cuando un acto aparentemente válido en cuanto a su forma y contenido, persigue sin embargo un objetivo torcido, desviado, distinto al que tuvo en miras el legislador cuando le otorgó facultad para actuar. De allí que, no puede alegarse válidamente tal vicio si no se demuestra que el objetivo del acto no fue el querido por el legislador sino una razón oculta, de distinta naturaleza a la prevista en la norma legal. Es necesario demostrar desde el punto de vista valorativo que el objetivo fue desviado, esto, es torcido, destinado a una meta diferente a la que se propuso la norma, un cúmulo de indicios, unidos pueden revelar una situación que podría encajar en la denuncia de desviación de poder.

La desviación de poder supone la prueba de la intención del funcionario o del órgano que dictó el acto de obtener un fin diferente al asignado en la Ley. Este vicio existe cuando se trata de un funcionario que si tiene competencia para actuar, pero que intencionalmente usa su competencia para un fin distinto al permitido, por el contrario un funcionario incompetente no puede incurrir en desviación de poder porque no tiene poder.

El vicio de desviación de poder permite el control jurisdiccional de la regularidad de la acción administrativa, pues la misma sólo es legítima cuando se ciñe a los elementos previstos en la ley. La libertad de decisión conferida al órgano administrativo no lo autoriza en modo alguno a apartarse del fin en virtud del cual le ha sido otorgada la correspondiente facultad, no sólo porque persigue un fin privado o un interés particular, sino porque el fin perseguido por él no coincide con el

previsto por la norma atributiva de competencia, que atiende al interés público o al bien del servicio, la utilización de la facultad sancionatoria para cumplir un fin distinto al que ella estableció constituye una desviación de poder.

Algunos actos viciados de nulidad relativa no pueden ser convalidados, como sucede con la desviación de poder.

Violación del Principio Non bis in ibídem

El principio “*non bis in Ibídem*”, significa que una persona no puede ser juzgada dos veces por la misma causa. El basamento de este principio procesal está dado por un principio superior, que es el de seguridad jurídica, que impide que alguien pueda estar indefinidamente sujeto a persecuciones litigiosas, cuando ya ha sido condenado y cumplido su condena o ya fue absuelto. Este principio constitucional tiene su fundamento legal en el artículo 49 Ordinal 7 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, y no sólo se aplica en materia penal, sino también en lo civil y administrativo, el cual transcrito señala lo siguiente:

Artículo 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

(...omissis...)

7. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente.

Es una resultante del principio de cosa juzgada, que hace que las sentencias definitivas ya no puedan ser revisadas ni intentarse otra vez la materia del litigio. Para que el “*non bis in Ibídem*” pueda invocarse debe existir identidad de sujetos, de objeto y de causa.

Violación del Principio de Discrecionalidad, Proporcionalidad y Adecuación.

Constituye un lugar común afirmar que la potestad discrecional de la Administración para dictar actos administrativos se encuentra expresamente regulada

en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cuya redacción es del tenor siguiente:

"Aun cuando una disposición legal o reglamentaria deje alguna providencia a juicio de la autoridad competente, dicha medida o providencia deberá mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia".

La exégesis de la norma comentada permite observar como el legislador reguló tanto los elementos reglados - competencia, fin y forma - como los elementos discrecionales - objeto y motivos, debidamente proporcionales y adecuados a los hechos y a las normas - para que se puedan reputar los actos administrativos, como válidos y eficaces.

A pesar de que se ha insistido de que esta norma regula la discrecionalidad administrativa, fundamentalmente porque su redacción se refiere al supuesto cuando la norma deja la emanación de un determinado acto "a juicio de la autoridad", tal expresión no constituye óbice para que aquellos actos cuya emanación no esté librada a juicio de la autoridad, también deban guardar la debida proporcionalidad y adecuación con los hechos y con los fines de la norma, es decir, que el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y adecuación en la emanación de los actos se debe dar tanto en las ocasiones en que la Administración actúa en ejercicio de una potestad predominantemente reglada o predominantemente discrecional, pues en toda actuación administrativa destinada a la producción de un acto administrativo convergen elementos reglados y discrecionales.

Así, tenemos que cuando la ley usa la expresión "puede o podrá" se entiende que autoriza para obrar según el prudente arbitrio del órgano decisor, consultando lo más equitativo o racional, en obsequio de la justicia y de la imparcialidad.

El poder discrecional es indispensable para que la Administración pueda realizar sus fines de un modo cabal, porque la ley no puede prever y reglamentar las

múltiples, cambiantes y complejas relaciones jurídicas que se producen, de allí que se limite a determinar normas que fijan la competencia de los diversos órganos administrativos y deje a éstos una cierta libertad de apreciación de los hechos, para decidir u orientar su actuación.

El acto discrecional se produce cuando la Administración en ejercicio del poder de libre apreciación que le deja la ley para decidir si debe obrar o abstenerse, o cómo ha de obrar, o qué alcance ha de dar a su actuación.

La naturaleza de todo acto realizado en ejercicio de una facultad discrecional, es que no puede ser revisado o anulado por otro poder en lo que se refiere al mérito o fondo. Esta conclusión, resulta evidente, porque de lo contrario, esa facultad discrecional no sería tal, ni propia de un poder; pero sí puede ser materia de revisión por lo que se refiere a la incompetencia del funcionario que los dictó, a defecto de forma del acto, o a su ilegalidad, en cuyos casos procede su revocación o anulación.

La discrecionalidad es la facultad que un órgano posee de determinar la oportunidad y conveniencia en que el acto debe ser dictado, pero si el órgano administrativo excede la órbita de discrecionalidad que le confiere la norma jurídica, infringe el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, lo que produce su anulabilidad.

Poder discrecional e iniciativa - sostenía Hauriou - son sensiblemente una misma cosa, y las dos concuerdan con lo que se denominada "la oportunidad de la medida": en toda decisión administrativa subsiste una parte de poder discrecional correspondiente a esta iniciativa, cuya apreciación escapa al Juez, en cuanto que le escapa la apreciación de la oportunidad de los actos.

Los actos administrativos no son reglados o discrecionales, sino que - siguiendo a Garrido Falla - en todos los actos, por reglados que sean, existe un poder discrecional mayor o menor, y en todos los actos discrecionales, por libres que los supongamos, se ejercita una actividad más o menos reglada, tal afirmación la

resumió Arias de Velasco en el brocárdico "Los actos administrativos son más o menos discrecionales o más o menos reglados".

La discrecionalidad de los actos de la Administración Pública no puede concebirse separada del principio de legalidad, conforme al cual aquélla somete su conducta a las normas jurídicas establecidas reguladoras de la misma. Al imponer una sanción en un grado más alto al que corresponde permite concluir la mala aplicación de la ley.

La Administración no puede actuar arbitrariamente o desproporcionadamente, falseando la verdad, pues ello conduce a una desviación de poder, falso supuesto o abuso de poder, que constituyen los límites de los actos discrecionales.

La posibilidad de revisión de los motivos de oportunidad o de conveniencia implícitos en la adopción de una decisión administrativa, aun predominantemente discrecional, es patrimonio de nuestra jurisprudencia, como lo ha sido desde 1953 en el Derecho Administrativo Clásico, con la natural limitación del respeto al principio de separación de poderes, según el cual el juez no puede pasar a ocupar el lugar de la Administración emisora del acto. Pero si le está permitido y sin necesidad de sustituirse a aquélla, entrar a examinar la exactitud, veracidad y congruencia de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión administrativa, aun la más amplia discrecionalidad, y sin que quepa distinguirla de la predominantemente reglada.

No corresponde al juez sustituir a la Administración en la apreciación de los hechos que le llevaron a adoptar su decisión, sólo le es permitido confrontar si ellos se corresponden o adecuan, en forma proporcional, a los que concretamente constituyen el supuesto de la norma correspondiente; y, también si al aplicar la consecuencia jurídica a ese supuesto de hecho, empleó la Administración correctamente el procedimiento adecuado para el caso. De no haberse procedido de esa manera global, cabe entonces la declaratoria de nulidad de la actividad viciada.

Una desviación de poder, implica, que a pesar de ser un vicio de anulabilidad, no es convalidable, en efecto la hay, cuando el acto aun siendo formal y sustancialmente acorde con la ley, sin embargo, no lo es desde el punto de vista teleológico por cuanto la Administración al dictarlo no persigue con ello el fin a cuyo logro le fue acordada la facultad para hacerlo, sino un fin distinto que es por sí mismo contrario a derecho.

El vicio de desviación de poder se tipifica cuando un acto aparentemente válido en cuanto a su forma y contenido, persigue sin embargo un objetivo torcido, desviado, distinto al que tuvo en miras el legislador cuando le otorgó facultad para actuar.

De allí que, no puede alegarse válidamente tal vicio si no se demuestra que el objetivo del acto no fue el querido por el legislador sino una razón oculta, de distinta naturaleza a la prevista en la norma legal. Es necesario demostrar desde el punto de vista valorativo que el objetivo fue desviado, esto, es torcido, destinado a una meta diferente a la que se propuso la norma, un cúmulo de indicios, unidos pueden revelar una situación que podría encajar en la denuncia de desviación de poder.

El contribuyente dispone de suficientes prerrogativas para ejercer su derecho a la defensa, cuando evidentemente haya sido conculcado alguno de sus derechos y garantías constitucionales, utilizando para ello la hermenéutica jurídica, asistido desde luego, por un profesional del derecho u otro profesional afín a la materia tributaria, que pueda hacer un buen uso de las herramientas jurídicas que le brinda el sistema tributario venezolano.

Nuevo Servicio Central de Atención al Contribuyente

El Nuevo Servicio Central de Atención al Contribuyente, forma parte de El Sistema Tributario Socialista Venezolano; este servicio viene a sustituir la Defensoría del Contribuyente, la cual inicialmente fue creada como una instancia de la Administración Tributaria, que nació con la misión de salvaguardar los derechos y

garantías de estos, como un medio indispensable para canalizar las quejas de los contribuyentes de forma directa y personal con la propia Administración.

Ante el Poder de actuación de la Administración Pública, que afecta la esfera jurídica de los ciudadanos, en algunos casos creando o garantizando derechos, y otras veces actuando con carácter de superioridad en la reglamentación de las actividades de los administrados. Como se puede observar, el ejercicio de este Poder no es algo perfecto, es perfectible.

Resulta de significativa importancia citar la Defensoría del Contribuyente, por cuanto es una función primordial del Estado, garantizar el bienestar social, la seguridad jurídica y la igualdad. La seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del Estado de Derecho, los ciudadanos tienen que ser capaces de prever posibles injerencias de la parte del Estado que les puedan afectar y de comportarse de manera adecuada. Seguridad Jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima.

En materia tributaria, el principio de seguridad jurídica implica a su vez, certeza tributaria. El impuesto que cada ciudadano está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera, la cantidad del pago deben ser todos claros y simples para todos.

La Administración Tributaria no debe ser un organismo netamente recaudador con una organización rígida, sino que la tendencia moderna actual es, estar cada día más cerca del contribuyente, con la idea de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

De acuerdo al esquema de gestión tributaria implementado con ocasión del “Plan Evasión Cero”, se generó la necesidad de estrechar los vínculos con los contribuyentes, con la idea de que estos puedan recibir atención a sus quejas y orientación ante sus dudas. Es así como comienzan a estructurarse en diversos países a nivel mundial los *Ombúdsmanes Tributarios* como instancias de ayuda y asistencia al contribuyente.

La figura de estas instancias surge en los *Estados Unidos* (1996, *Taxpayer Advocate*), en *España* (1996, Consejo de Defensa del Contribuyente), *El Salvador* (1998, Defensoría del Contribuyente), *Colombia* (1999, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero), *Perú* (2001, Gerencia de Defensoría del Contribuyente), *Argentina* (2001, Defensoría del Contribuyente).

En Venezuela la iniciativa de una Defensoría del Contribuyente nació con la vigencia de la Constitución de 1.999, que establece un nuevo sistema de protección de derechos y garantías del los ciudadanos, reconociéndose y garantizando entre otros principios, el de progresividad y protección integral, conforme al cual el Estado garantizará a toda persona natural o jurídica, sin discriminación alguna, el respeto, el goce y ejercicio irrenunciable indivisible e interdependiente de tales derechos.

El artículo 311 del precepto constitucional dispone que la gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base a los principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio. En este caso, la “Defensoría del Contribuyente” fue de gran importancia, por constituir una ampliación de las garantías en el sistema tributario venezolano, la cual buscaba ampliar la protección los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otro lado, reforzar las obligaciones de la Administración Tributaria, en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones y cumplir con sus deberes hacia el contribuyente.

A todas estas justificaciones de orden Constitucional, se le suma la obligación de la Administración Tributaria contenida en el artículo 137 numeral 5 del Código Orgánico Tributario, a proporcionar la debida asistencia a los contribuyente o responsables, en tal sentido, tiene el deber expreso de difundir los recursos y medios de defensa que el contribuyente pueda hacer valer contra los actos administrativos de efectos particulares dictados por la Administración Tributaria, que los afecten.

Bravo H. (2004), expone que:

“La primera idea de una instancia que solucione las quejas de los contribuyentes, surge a raíz de una conferencia organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) donde se trató el tema de la defensa del contribuyente, la cual fue reforzada en marzo de 2002 con la visita al SENIAT del catedrático Gabriel Casado, quien es miembro del Consejo de Defensa del Contribuyente de España. Durante su estadía el profesor Casado, manifestó la necesidad de que la Administración Tributaria no use en primera instancia la fuerza, sino que debe emplear la persuasión para conseguir la creación de una *cultura tributaria*.

Los nuevos modelos de gestión tributaria, desarrollados a nivel mundial, se fundamentan en la idea de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, rompiendo con los viejos esquemas burocráticos incomunicados horizontalmente. Las Administraciones Tributarias, para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias deben de estar cada vez más al contacto con el ciudadano, ampliando los servicios de orientación dirigidos al contribuyente, simplificando los procedimientos y dando respuesta oportuna a las solicitudes presentadas por los contribuyentes.”

La Defensoría del contribuyente, desafortunadamente quedó atrás con la nueva misión y visión del SENIAT en el marco del nuevo proyecto “Sistema Tributario Socialista Venezolano”, el cual tiene como propósito:

- ✓ Fortalecer el Control Fiscal y el Cobro Efectivo.
- ✓ Promover e Incrementar la Recaudación Inducida del Impuesto.
- ✓ Agilizar la actividad administrativa del proceso tributario.
- ✓ Depurar los registros y la Cuenta Corriente del Contribuyente.
- ✓ Desarrollar un Sistema de Gestión de Control Tributario (SINAGET).
- ✓ Promover cambio de conducta del contribuyente.

Bajo este nuevo concepto de Sistema Tributario Socialista y en aras de garantizar la participación ciudadana en el fortalecimiento de la nueva ética del servidor público y el desarrollo de una nueva moral colectiva, en consonancia con la lucha sistemática contra la corrupción emprendida por el Ejecutivo Nacional, el SENIAT insta a la colectividad a presentar las quejas y denuncias de aquellos actos que atenten contra la moral pública, ante las Coordinaciones de Denuncias de las

Divisiones de Asistencia al Contribuyente de la Administración Tributaria, y así se encuentra señalado en el “Nuevo Servicio Central de Atención al Contribuyente”, como se transcribe del propio Portal del SENIAT:

“El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, comprometido en mejorar la comunicación con los contribuyentes y la ciudadanía en general, ha implementado una serie de mejoras tendientes a establecer lo que se ha denominado el “Nuevo Servicio Central de Atención al Contribuyente”.

En este sentido, apoyados fundamentalmente en el nuevo portal institucional, ofrecemos al contribuyente toda la información básica sobre el Sistema Tributario y Aduanero Venezolano requerido para el efectivo cumplimiento del pago de sus impuestos.

Misión: Orientar de manera eficaz al contribuyente en materia tributaria y asistirlo en los procesos informáticos relacionados con la tributación, con el objeto de facilitar el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias, garantizando una excelente atención a los usuarios.

Principios de Atención al Contribuyente:

- Atención oportuna.
- Respuesta efectiva.
- Trato equitativo.
- Respeto.
- Amabilidad.
- Puntualidad.
- Veracidad.
- Legalidad”.

La Administración Tributaria debe garantizar a los contribuyentes a través de este nuevo servicio, derechos tales como:

Derecho a ser informado y asistido por las Divisiones y Áreas de Asistencia al Contribuyente, por cuanto es deber de la Administración Tributaria informar y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.

Derecho a ser informado cuando se produzca algún cambio que afecte su condición como contribuyente, en especial cuando sea calificado como sujeto pasivo especial.

Derecho al reintegro o compensación en su beneficio del impuesto pagado en exceso; es decir, que se le devuelvan las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente en los términos señalados en el Código Orgánico Tributario.

Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, que conozcan los funcionarios de la administración tributaria por efecto de los procedimientos de fiscalización.

Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los funcionarios de la administración tributaria.

Derecho a ser notificado mediante Providencia Administrativa al inicio de cualquier procedimiento administrativo de verificación de deberes formales o de fiscalización por los funcionarios fiscales y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en el Código Orgánico Tributario.

Derecho a ser notificado del acto administrativo motivado mediante el cual se le sanciona, y se le señalen los lapsos para interponer los recursos que considere procedentes.

Derecho a conocer el estado del trámite o del procedimiento en el que sea parte, de tener acceso al expediente y a conocer las etapas del proceso, de modo de no quedar en estado de indefensión, por lo tanto no le debe negar dicha información.

Derecho a impugnar aquellos actos administrativos que lesionen o afecten sus derechos subjetivos, mediante la interposición de los recursos o medios de defensa previstos en el Código Orgánico Tributario.

Derecho a formular alegatos, promover y evacuar pruebas documentales y/o testimoniales no contrarias a derecho.

Los medios de defensa del contribuyente previstos en el Código Orgánico Tributario contenidos en el Código Orgánico Tributario, constituyen la vía más expedita para enervar aquellos actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes, ya que las Divisiones y áreas de Asistencia al Contribuyente en la realidad solo prestan servicio de orientación y educación tributaria.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

El presente trabajo tiene como finalidad encontrar respuestas a los objetivos planteados, por lo que la actividad investigativa se desarrolla utilizando técnicas y procedimientos de investigación documental descriptiva y de análisis según el tema abordado, que proporcionan confianza en la información encontrada.

El procedimiento de investigación documental es una actividad que va dirigida a obtener conocimientos, mediante el estudio de problemas con el propósito de conocer hechos y encontrar respuestas a interrogantes previamente planteadas, haciendo uso de trabajos previos de investigación y datos divulgados por medios impresos o electrónicos y utilizando procedimientos y técnicas que garanticen la confiabilidad de la información utilizada.

La Universidad Pedagógica Experimental Libertador, conceptualiza la investigación documental en los términos siguientes:

“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.” (Pág. 20).

El método de investigación descriptivo, es un procedimiento de indagación de los datos encontrados a lo largo de la actividad investigativa que nos permite separar algunas de las partes del todo para someterlas a estudio independiente. Posibilita estudiar partes separadas de éste, poner al descubierto las relaciones comunes a todas las partes y, de este modo, captar las particularidades, desde su inicio, desarrollo y logro del objetivo trazado.

Arias, F. (1997), indica que la investigación descriptiva: “consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento”. (P.48).

El método de observación consiste en la acción de mirar detenidamente una cosa para similar en detalle la naturaleza investigada, su conjunto de datos, hechos y fenómenos. La Observación se traduce en un registro visual de lo que ocurre en el mundo real, en la evidencia empírica. Así toda observación, al igual que otros métodos o instrumentos para consignar información, requiere del sujeto que investiga la definición de los objetivos que persigue su investigación, determinar su unidad de observación, las condiciones en que asumirá la observación y las conductas que deberá registrar.

Cuando decide emplearse como instrumento para recopilar datos hay que tomar en cuenta algunas consideraciones de rigor. En primer lugar, como método para recoger la información debe planificarse a fin de reunir los requisitos de validez y confiabilidad. Un segundo aspecto está referido a su condición hábil, sistemática y poseedora de destreza en el registro de datos, diferenciado los talentos significativos de la situación y los que no tienen importancia.

Así también se requiere habilidad para establecer las condiciones de manera tal que los hechos observables se realicen en la forma más natural posible y sin influencia del investigador u otros factores de intervención.

Hernández, R. (2003) señala que la investigación se clasifica de acuerdo al conocimiento como: “Exploratoria, Descriptiva y Explicativa”. En este sentido, el autor explica que:

“Con frecuencia el propósito del investigador consiste en describir situaciones, eventos y hechos. Esto es, decir como es y cómo se manifiesta determinado fenómeno. Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a análisis. Miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar”. (P.117).

El plan de investigación representa el método a seguir, es decir, es el camino que guiará al investigador, pero no utilizara cualquier método, sino el científico, así como las técnicas que utilizara, es decir, el cómo lo hará pero con técnicas científicas.

Los planes que pueden elaborarse o diseñarse son muy variados, pero cualquier plan que sea utilizado, partirá de conocer el tema objeto de estudio, o por lo menos deberá tener una clara definición o conceptualización del problema.

Durante todo proceso investigativo se debe contar con alguna estrategia para la recopilación de datos e información necesaria para el análisis del problema planteado. Estas técnicas permiten obtener información de tipo documental descriptivo.

En función a lo anteriormente indicado, la metodología aplicada a esta investigación es de tipo descriptiva, ya a que se describen los medios de defensa que puede ejercer cuenta el contribuyente, los deberes formales que debe cumplir y los derechos y garantías que le asisten contenidos en el Precepto Constitucional y en las normas legales tributarias de Venezuela; y de tipo documental, ya que es la estrategia metodológica que permite afinar la tarea de escoger y analizar los datos o elementos acerca del problema planteado.

Técnicas de Recolección y Análisis de Datos

Todos los datos obtenidos deben ser analizados para descifrar la información contenida en ellos; aplicando técnicas lógicas para su clasificación, registro, tabulación y codificación, para facilitar su deducción, análisis y síntesis.

Una vez que seleccionamos el diseño de investigación apropiado para el desarrollo del problema de estudio, la siguiente etapa consiste en recolectar los datos relacionados con los objetivos de la investigación. Para Arias, F. (1997) “Las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o manera de obtener la información”. (P.55).

La técnica que se empleará será análisis documental para llevar a cabo este estudio y profundizar más en el tema para recabar información se consultará una gran variedad de fuentes documentales que sustentan teóricamente la investigación.

Las diversas fuentes donde pueden obtenerse documentos para el estudio son: bibliotecas, hemerotecas, archivos, pinacotecas, leyes, reglamentos, providencias administrativas, resoluciones, prensa, televisión, folletos, internet, etc.

Análisis de Datos Cualitativos:

Consiste en la aplicación de un conjunto de procedimientos que permiten manejar, seleccionar, valorar, sintetizar, estructurar, disponer la información, reflexionar sobre ella y realizar comprobaciones con el fin de llegar a resultados relevantes en relación con los datos que se evalúan.

Formas de Registro:

Mediante anotaciones realizadas tras la observación de imágenes fijas o en movimiento sobre las situaciones, comportamientos y actividades de interés recogidas con medios tecnológicos de todo tipo de datos relacionados con el trabajo investigativo. (Libros, tesis de grado, leyes, reglamentos, providencias administrativas, resoluciones, prensa, televisión, folletos, revistas, internet, etc.)

El Evaluador

No trabaja con datos numéricos, debe trabajar con material de datos cualitativos textuales obtenidos a través de la técnica de recolección de datos. Debe igualmente tratar de identificar y analizar los elementos de significado contenidos en un conjunto de datos cualitativos y establecer las relaciones que se dan entre ellos, construyendo una realidad.

Rasgos Característicos

Los datos recogidos suelen ser voluminosos y no están expresados en números, es decir, están expresados mediante palabras y por lo tanto no se les puede aplicar técnicas estadísticas, por esta razón se les denomina “datos blandos” y son ricos en información porque encierran múltiples informaciones. También permiten reducir información, extraer conclusiones y organizar y presentar los datos resultantes.

La última finalidad de dentro del proceso de análisis es llegar a conclusiones, las cuales constituyen el resultado final del estudio investigativo, lo que se aprendió del objeto de estudiado.

La extracción de conclusiones supone la formulación de proposiciones mediante las cuales se describe el objeto o realidad evaluada, avanzando en su comprensión, permitiendo la emisión de juicios valorativos sobre el mismo.

CAPITULO IV

FUNDAMENTO TEORICO, BASE LEGAL Y NATURALEZA JURÍDICA PERTINENTE A LA INVESTIGACION:

Bases Legales

La constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en su artículo 133 establece que *“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”*. En virtud de lo dispuesto en dicha norma, surge una relación jurídica entre el sujeto activo (Estado) y los ciudadanos (sujeto pasivo), mediante la cual el primero de ellos debe, con los ingresos públicos que aportan los ciudadanos, satisfacer no solo necesidades propias de la actividad político administrativa, sino también compensar satisfactoriamente necesidades propias de la vida en sociedad, puesto que son los ciudadanos quienes con el pago de sus impuestos, tasas y demás cargas tributarias, deben contribuir con el mantenimiento de los gastos del Estado.

Valdéz (1996), define los ingresos públicos bajo el siguiente concepto: “Desde un punto de vista muy general, los ingresos financieros son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.”

Las bases legales y naturaleza jurídica en que se fundamenta la presente investigación, se encuentran enmarcados en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes orgánicas, ordinarias y reglamentos,

Providencias Administrativas y Resoluciones emanadas del Poder Legislativo, las cuales rigen el destino económico tributario de nuestro país; siendo oportuno señalar, que durante estos años se han creado, reformado y derogado un importante legajo de leyes impositivas, siendo una de las más significativas, la Ley de Impuesto Al Valor Agregado (IVA), esta norma representó el paso de avance más significativo en el sistema tributario venezolano, desde la adopción del impuesto sobre la renta en 1942 y del Código Orgánico Tributario en 1982, junto con la creación de un importante número de leyes y reglamentos tributarios, que de alguna forma ha influido en el comportamiento tributario del venezolano. Así también, la responsabilidad atribuida a la Administración Tributaria SENIAT; por lo tanto, resulta preponderante destacar la creación del Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT).

El Precepto Constitucional

Antes de entrar en vigencia, regía la Constitución Nacional de 1961, aprobada por el constituyente el 23 de enero de 1961, luego en el mes de diciembre de 1999 fue aprobada por votación popular la Constitución de la República bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 5453 Extraordinario, de fecha 24 de marzo de 2000.

En materia fiscal se mencionan los siguientes artículos que hacen referencia a los deberes, derechos y garantías consagrados en el Precepto Constitucional; los que debe cumplir y los que le asisten como contribuyente ante la Administración Tributaria Nacional:

“Artículo 7. La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a ésta Constitución.”

“Artículo 24. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimientos se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea.”

“Artículo 26. Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autóctona, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.”

“Artículo 27. Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aún de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en ésta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos.

El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad; y la autoridad judicial competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto.

La acción de amparo a la libertad o seguridad podrá ser interpuesta por cualquier otra persona; y el detenido o detenida será puesto o puesta bajo la custodia del tribunal de manera inmediata, sin dilación alguna.

El ejercicio de éste derecho no puede ser afectado, en modo alguno, por la declaración del estado de excepción o de la restricción de garantías constitucionales.”

“Artículo 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

1. La defensa y asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en ésta Constitución y la Ley.

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.

3. Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente por un Tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad. Quien no hable castellano, o no pueda comunicarse de manera verbal, tiene derecho a un intérprete.

4. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias o especiales, con las garantías establecidas en ésta Constitución y en la Ley. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio sin conocer la identidad de quien la juzga, ni podrá ser procesada por tribunales de excepción o por comisiones creadas para tal efecto.

5. Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

La confesión solamente será válida si fuere hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

6. Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes.

7. Ninguna persona podrá ser sometida por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente.

8. Toda persona podrá solicitar del Estado el restablecimiento o reparación de la situación jurídica lesionada por error judicial, retardo u omisión injustificados. Queda a salvo el derecho del o de la particular de exigir la responsabilidad personal del magistrado o de la magistrada, del juez o de la jueza; y el derecho del Estado de actuar contra éstos o éstas.”

“Artículo 51. Toda persona tiene derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos o éstas, y de obtener oportuna y adecuada respuesta. Quienes violen éste derecho serán sancionados o sancionadas conforme a la ley, pudiendo ser destituidos o destituidas del cargo respectivo.”

“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 143. Los ciudadanos y ciudadanas tienen derecho a ser informados e informadas oportuna y verazmente por la Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados e interesadas, y a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular. Así mismo, tienen acceso a los archivos y registros administrativos, sin perjuicio de los límites aceptables dentro de una sociedad democrática en materias relativas a seguridad interior y exterior, a investigación criminal y la intimidad de la vida privada de conformidad con la Ley que regule la materia de clasificación de documentos de contenido confidencial o secreto. No se permitirá censura

alguna a los funcionarios públicos o funcionarias públicas que informen sobre asuntos bajo su responsabilidad.”

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

(...omissis...)

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; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por ésta Constitución o por la ley.”

“Artículo 311. La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Ésta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios. (...)”

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

“Artículo 317. No podrán cobrarse impuesto, tasa ni contribución que no estén establecidos en la ley, ni concederse excepciones o rebajas, ni otras formas de incentivo fiscal, sino en los casos previstos por las leyes. 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 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. Ésta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por ésta 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 asignada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.”

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT.

Fue creado como servicio autónomo sin personalidad jurídica, promulgada según Gaceta Oficial N° 35.427 del 23 de marzo de 1994. Esta dependencia sustituyó a la Dirección General Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda.

El 10 de agosto de 1994 se fusionan Aduanas de Venezuela, Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT) para dar paso a la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), según Decreto Presidencial N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994, publicado en la Gaceta N° 35.525 de fecha 16 de agosto de 1994.

El 1° de julio de 1994, entró en vigencia la Reforma Tributaria instrumentada por el Ejecutivo Nacional con fundamento en la Ley Habilitante de fecha 14 de abril de 1994, publicada en Gaceta Oficial N° 35.442 del 18 de abril de 1994. El proceso de fusión fue concebido como un proyecto de modernización orientado hacia un gran servicio de información con objetivos de incrementar la recaudación, actualizar la estructura tributaria nacional y fomentar la cultura tributaria, para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

Código Orgánico Tributario

Se aplicó por primera vez en Venezuela mediante Gaceta Oficial N° 2.992 del 3 de agosto de 1982. Fue reformado el 4 de agosto de 1992 mediante Gaceta Oficial N° 4.466 de fecha 11 de septiembre de 1992. Posteriormente fue reformado según Gaceta Oficial N° 4.727 de fecha 27 de mayo de 1994, entrando en vigencia el 1° de julio de 1994. La última reforma se realizó en 1999.

Según el estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela, “Los procedimientos contenidos en el Código Orgánico tributario desde su vigencia en 1982, constituyen el conjunto de normas reguladoras para su aplicación, derivadas de las amplísimas facultades delegadas a la Administración tributaria, como órgano controlador, fiscalizador y recaudador de los tributos en el Sistema tributario venezolano.” (pág. 29)

La importancia primigenia del Código Orgánico Tributario se deriva de la necesidad de ofrecer al país de una ley de estricta naturaleza jurídicas tributaria, que permita vincular o darle forma a la relación jurídica que surge entre el Estado y el contribuyente, en virtud de la ausencia de normas especiales de tal naturaleza, lo que distorsionaba la acción recaudadora del Estado, y la actitud negligente del ciudadano en el momento del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Ciertamente, el Código Orgánico Tributario ha logrado dar forma a esta relación jurídica, ofreciendo seguridad jurídica a los contribuyentes y al Estado, para la solución de múltiples conflictos.

Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento

Promulgada por vez primera durante el gobierno democrático de Isaías Medina Angarita, a partir de 1º de enero de 1943. Esta ley tiene por objeto gravar la renta o el enriquecimiento obtenido por los contribuyentes, producto de las diversas actividades económicas que estos puedan ejercer. Cabe señalar, que la última reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta entró en vigencia el 1º de febrero de 2007. En su artículo 1º se establece lo siguiente:

“Artículo 1. Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o especie, causarán impuestos según las normas establecidas en ésta Ley.

Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto

establecido en esta ley, siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país aún cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuible a dicho establecimiento permanente o base fija”.

La reforma más reciente al Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° Extraordinario 5.662, de fecha 24/09/2003.

Ley de Impuesto Al Valor Agregado

Fue decretada en el mes de septiembre de 1993, y entró en vigencia el 1° de enero de 1994, con una alícuota del 10%, esta norma representó el paso de avance más significativo en el sistema tributario venezolano, desde la adopción del impuesto sobre la renta en 1942 y del Código Orgánico Tributario en 1982; luego, esta ley (IVA) fue derogada por la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto Al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, en Agosto de 1994, la cual a su vez fue modificada según Gaceta Oficial N° 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007.

Vale recordar, que la mencionada norma tributaria no fue recibida con agrado por el pueblo venezolano, en primer lugar, porque no se tenía cultura tributaria, y en segundo lugar, por el efecto inflacionario que generó en toda la cadena de comercialización y consumo final. Luego esta ley también fue derogada con la entrada nuevamente de la Ley de Impuesto Al Valor Agregado en el mes de Mayo de 1999, con una alícuota mínima del 8% y una máxima del 16,5%, que fue la que se sostuvo por un largo tiempo hasta su disminución progresiva al 14%, luego al 11%, después al 9%, para finalmente incrementarse al 12% a partir del 1° de Abril del 2009, en razón de la fuerte caída de los precios del crudo venezolano, aunado a la crisis económica mundial.

Ley de Impuesto Sobre Alcohol y Especies Alcohólicas y su Reglamento.

Esta ley y su Reglamento datan del 26 de diciembre de 1978. El control fiscal de los expendios de bebidas alcohólicas e industrias productoras de alcohol, fabricación e importación de bebidas alcohólicas era ejercido por la Administración Tributaria SENIAT; luego de la reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 38.238 de fecha 28 de julio de 2005, la competencia del control fiscal de los expendios de bebidas alcohólicas fue transferida a las Alcaldías, correspondiendo a la Administración Tributaria, solo el control de la industria, fábrica e importación de bebidas alcohólicas con respecto del cobro de las tasas por concepto de instalación, traspaso, modificación, ampliación, y los impuestos de producción, expedición y bandas de garantía, además de los impuestos tradicionales (ISLR e IVA).

Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.

Esta ley está vigente desde el 30 de septiembre de 1982 y fue reformada según Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinario, de fecha 22 de Octubre de 1999. Tiene por objeto gravar la transmisión de bienes por causa de muerte, así como las donaciones y demás ramos conexos.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos

Como norma supletoria se puede ubicar la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cuyas disposiciones hacen referencia a la facultad de la Administración Tributaria, actos y procedimientos administrativos, y recursos de defensa del contribuyente:

“Artículo 6. Cuando la administración haya incurrido en mora o retardo en el cumplimiento de las obligaciones contraídas con los administrados y ello acarrear daño patrimonial, el funcionario o funcionarios a quienes compete la tramitación del asunto, además de las sanciones previstas en esta ley, será responsable civilmente por el daño ocasionado a la administración.”

“Artículo 7. Se entiende por acto administrativo, a los fines de esta ley, toda declaración de carácter general o particular emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la ley, por los órganos de la administración pública.”

“Artículo 8. Los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deberán ser ejecutados por la administración en el término establecido. A falta de este término, se ejecutarán inmediatamente. “

“Artículo 9. Los actos administrativos de carácter particular deberán ser motivados, excepto los de simple trámite o salvo disposición expresa de la ley. A tal efecto, deberán hacer referencia a los hechos y a los fundamentos legales del acto.” .

“Artículo 18. Todo acto administrativo deberá contener:

1. Nombre del Ministerio u organismo al que pertenece el órgano que emite el acto.
2. Nombre del órgano que emite el acto.
3. Lugar y fecha donde el acto es dictado.
4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido.
5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes.
6. La decisión respectiva, si fuere el caso.
7. Nombre del funcionario o funcionarios que los suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.
8. El sello de la oficina.

El original del respectivo instrumento contendrá la firma autógrafa del o de los funcionarios que lo suscriban. En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad.”

“Artículo 19. Los actos de la administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos:

1. Cuando así este expresamente determinado por una norma constitucional o legal.

2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, salvo autorización expresa de la ley.
3. Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución.
4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento lealmente establecido.”

Cabe destacar, que aun cuando esta norma es de aplicabilidad administrativa, sin embargo, es de carácter supletoria en materia tributaria, habida cuenta de la naturaleza de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

A pesar de la problemática planteada, se puede decir, que la Administración Tributaria viene siendo medianamente eficiente en responder los recursos interpuestos por los contribuyentes, así como en el cumplimiento de los lapsos procesales y en la notificación de las decisiones.

No todas las decisiones se ajustan a derecho, por cuanto se observa diferencia de criterios entre las Resoluciones decisorias emanadas de la Administración tributaria y las obtenidas en la vía contenciosa tributaria sobre los mismos hechos.

En los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria en materia de verificación de deberes formales y fiscalización de fondo, se puede decir sin lugar a dudas, que efectivamente hay un porcentaje considerable de indiscrecionalidad en dichos procedimientos, todo lo cual forma parte de la problemática planteada a lo largo de la investigación, que comprende no solo la actuación de los funcionarios fiscales, sino también la formación que poseen los contribuyentes en cuanto a cultura tributaria se refiere.

Esto no significa que la Administración no esté realizando o cumpliendo a cabalidad el mandato que por ley le corresponde, sino por el contrario, se puede decir, que hace un gran esfuerzo por cumplir con la misión que le ha sido encomendada y

que tan loables resultados ha alcanzado año tras año, pero por ello no se puede ocultar que hay pequeño número de funcionarios que han roto la brecha entre el compromiso adquirido con la institución, que compromete el sentido de pertenencia, ética y honestidad que debe prevalecer en cada funcionario que integra no solo al Servicio de Administración Tributaria, sino también a los Tribunales Contenciosos tributarios.

Por otra parte, algunos contribuyentes se muestran reacios al fiel cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como se evidencia en las actas de reparo producto de las fiscalizaciones realizadas.

Sin embargo, a pesar de las debilidades y flaquezas en cuanto al dominio del conocimiento tributario básico que debe poseer todo contribuyente, la fortaleza de estos radica en el esfuerzo que hacen muchos comerciantes y prestadores de servicios para cumplir con la cantidad de exigencias que por ley deben cumplir, sobre todo para el pequeño y mediano contribuyente, aunado a los elevados costos para adquirir todo el material de facturación (máquinas fiscales, software, equipo de computación, impresora fiscal, facturación alternativa, etc.), y el gasto que representa recibir los servicios de un profesional y de un abogado, cuando así lo requiera.

Por otro lado, y como punto central de este trabajo investigativo, se puede decir, que en una significativa proporción, si han sido eficaces los medios de defensa ejercidos por el contribuyente, ya que a través de ellos se ha logrado corregir vicios y anular actos administrativos y sanciones en los procedimientos instaurados por la Administración tributaria, otros han sido convalidados y declarados sin lugar; pero en fin, se ha logrado motivar tanto en vía administrativa como jurisdiccional la revisión de estos actos, y lo más importante, es que se ha generado doctrina y jurisprudencia, que hoy en día, permite tanto a quien recurre como a la División Jurídica Tributaria y al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes fundamentar sus decisiones.

Recomendaciones

Como corolario de los resultados logrados en el presente trabajo de investigación denominado “Eficacia de los Medios de Defensa Ejercidos por los Contribuyentes”, surgen las recomendaciones siguientes:

La investigación observó que debido a la menguada cultura tributaria de los contribuyentes, el SENIAT debe revisar y autoevaluar su gestión en cuanto a la asistencia que presta a los contribuyentes en general; en este sentido, no es suficiente con festejar las metas de recaudación alcanzadas años tras año, que pudieran servir como indicativo para medir el grado de cultura tributaria; se debe prestar atención a los resultados que arrojan la cantidad de sanciones pecuniarias y de clausuras de establecimientos efectuadas por dicho Servicio, lo que sugiere que tales logros (metas de recaudación), vienen a ser producto de la fuerte presión tributaria a que son sometido el grueso de los contribuyentes y no el producto final de educación tributaria impartida.

Se debe dar charlas a los contribuyentes de cuáles son sus derechos y garantías en materia tributaria, en especial informar sobre los medios de defensa con que cuenta, en el momento en que sea conculcado algunos de sus derechos y garantías, de acuerdo con los deberes de la Administración tributaria hacia sus administrados, tal como lo prevé el artículo 137 del Código Orgánico Tributario:

“Difundir los recursos y medios de defensa que puedan hacerse valer contra los actos dictados por la Administración Tributaria.”

En este mismo sentido, el contribuyente debe nutrirse en la búsqueda de información tributaria que le permita llevar al día su actividad económica; no debe conformarse solamente con abrir libros de contabilidad si en el momento de un procedimiento de verificación se determina que están mal llevados u omisos, presentar declaraciones con informaciones distintas a las reales que refleja en su contabilidad, ofreciendo dudas al funcionario actuante y corriendo el riesgo de que se le abra un procedimiento de fiscalización.

El servicio prestado por el Contador Público debe estar acorde con la realidad actual y con las necesidades que imperan en toda empresa para la toma de decisiones. No debe conformarse con ser un simple tenedor de libros, cuando la realidad muestra un mundo cambiante en la economía y en la gestión de negocios, señalando un camino distinto hacia la globalización de la economía y a la Renta Mundial. Por lo tanto, debe tener como norte ética profesional en todas sus actuaciones prestando un excelente servicio a sus clientes y mantenerse actualizado.

En cuanto al servicio que debe prestar el abogado que asiste al recurrente cuando ejerce algún medio de defensa a favor del contribuyente, debe considerar el fondo de la cosa, no recurrir por recurrir y cobrar, a expensas de la decisión que aspira obtener el contribuyente; por lo tanto, debe asesorarse con el Contador de la empresa para conocer a ciencia cierta las razones que dieron lugar el reparo fiscal y/o las sanciones impuestas, para así aplicar el conocimiento técnico y jurídico que les permita enervar el acto administrativo sobre la cual versa la actuación de la Administración Tributaria y en el que se imputan los hechos o lícitos formales o materiales.

El SENIAT, como órgano difusor de las políticas de divulgación tributaria, debe impulsar mayor educación tributaria en el sector estudiantil, ya que en el futuro, si se quiere, mediano, unos serán contribuyentes y otros serán consumidores y receptores de bienes y servicios.

Finalmente, a los consumidores, como último eslabón de la cadena se les debe instar como cultura tributaria, la exigencia de la factura o ticket de caja en el momento de realizar compras o recibir la prestación de un servicio, pues son los pagadores reales del Impuesto Al Valor Agregado (IVA), además de que los consumidores pueden ser sancionados por no solicitar la factura en el momento de cada operación; en consecuencia, deben ser constreñidos a exigir estos documentos, que son los que generan el débito en la contabilidad del contribuyente, y es casi el

único medio físico revelador del *quantum* de las ventas del contribuyente que permite deducir el impuesto percibido que deberá enterar y pagar en su declaración de IVA mensual.

Actuación del Profesional Contable

En relación a este punto, es importante señalar, que la actuación del contador público debe estar revestida de responsabilidad y compromiso ante la sociedad, por lo tanto, debe actuar con rectitud y buena fe, mantener el honor, dignidad y capacidad profesional; sin embargo, hay situaciones en la que los contadores incurren en actos contrarios a la norma legal, lo cual puede generar actos perjudiciales a terceros o al Estado.

En tal sentido, el profesional contable no debe adherirse a la conducta de los sujetos pasivos que incitan a la comisión de hechos dolosos en detrimento del fisco nacional, pues su ética profesional puede verse seriamente comprometida dada su responsabilidad, tal como lo establece el artículo 147 del Código Orgánico Tributario:

“Artículo 147: Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 91 de este Código. Incurren en responsabilidad, conforme a lo previsto en el artículo 88 de este Código, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencia. (...)”

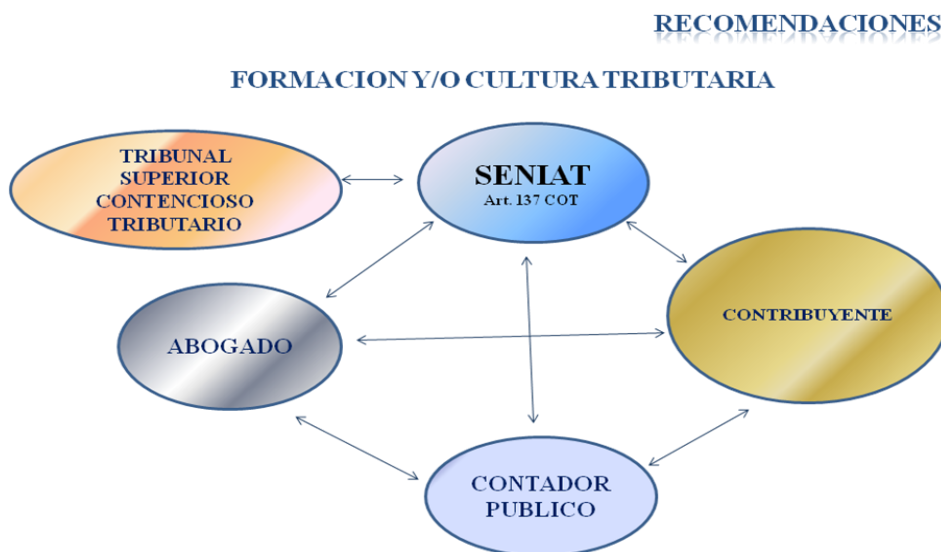
Debe asimismo, estar presto a corregir aquellas situaciones en que los contribuyentes incurren en ilícitos tributarios, en primer lugar, por la insuficiente cultura tributaria que aun prevalece en el sector comercial del país, y en segundo lugar, ante la falta de diligencia del asesor tributario, por cuanto es él quien debe, con observancia de los ordenamientos éticos, profesionales y jurídicos que lo rigen, verificar todas aquellas situaciones y actos jurídicos de las personas que contrataron sus servicios.

Del trabajo de investigación se concluye, que los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria son perfectibles; y, que en cuanto la propia Administración sea diligente en la revisión de los actos de ella emanados, pueden ser corregidos, anulados o convalidados conforme a la potestad de autotutela de la cual se haya revestida dicho Organismo Tributario, o en todo caso, ejerciendo el contribuyente su derecho a la defensa mediante la interposición de algunos de los recursos administrativos señalados a lo largo de la presente investigación.

Ética del Abogado

El profesional del derecho se debe a sí mismo y a su misión de auxiliar de la justicia otorgada por la ley, una conducta íntegra y ceñida a los parámetros de lo moral, de la equidad, desprendimiento de sus propios intereses con tal de favorecer plenamente aquellos del cliente que son siempre el motivo de su labor.

A continuación se presenta un cuadro (Mapa Mental), en el que se recomienda cual debería ser la interrelación entre los integrantes de la relación jurídica tributaria:



BIBLIOGRAFIA

1.	Libros:
	Arias, F. El Proyecto de Investigación, guía para su elaboración (2ª ed.) Caracas: Editorial Espítome, 1997.
	Brewer C, A. El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Caracas - Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana, 1992.
	Carnelutti, F. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Biblioteca Clásicos del Derecho. México DF. Editorial mexicana, 1997.
	Casado Balbás, L. Sobre El Proceso Tributario. Caracas-Venezuela. Sennpress C.A., 2006.
	Centro de Estudios Fiscales. Edición SENIAT. Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela. Caracas-Venezuela. Rayuela, Taller de Ediciones C.A., 2006.
	Chioyenda. Curso de Derecho Procesal Civil. Volumen 6. Distribuidor Harla S.A. de C.V. México, 1997.
	Legis. Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado. Caracas-Venezuela. LegisLec Editores C.A., 2002.
	Fedupel. Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales. Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas-Venezuela. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. 2010.
	Fraga Pittaluga, L. La Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria. Fundación de Estudios de Derecho Tributario. Caracas-Venezuela. Ediciones Funeda, 1998.
	Golia, J. Como Controlar La Evasión. Revista dinero. Pág. 154. Ed. Caracas-Venezuela, 1998.
	Gómez Mantellini, J. Derecho y Legislación Fiscal. Ediciones de la Gobernación del Distrito Federal. Caracas DF. – Venezuela, 1974.
	Hernández B. C. EL SENIAT y La Determinación Tributaria. Valencia-Venezuela. Vadell Hermanos Editores, C.A., 1998.
	Hurtado de B, J. El Proyecto de Investigación. Caracas-Venezuela. Ediciones Quirón S.A., 2008.
	Peña S, J. La Potestad Sancionatoria de la Administración Pública Venezolana. Colección de Estudios Jurídicos N° 10. Caracas-Venezuela. Tribunal Supremo de Justicia, 2005.

	Sabino, C. El Proceso de Investigación. Caracas-Venezuela. Ediciones Panapo C.A., 1992.
	Sanmiguel S, E. Diccionario de Derecho tributario. Caracas-Venezuela. Lizcalibros Librería Técnica C.A., 2006.
	Valdez A, R. (1996) Curso de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá-Colombia. Editorial Temis S.A.
	Villegas, H. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires-Argentina. Ediciones Depalma, 1992.
	Weffe H. C. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela. Caracas-Venezuela. Editorial Globe C.A., 2010.
	Weffe H. C. El Ilícito tributario - Naturaleza Jurídica. Caracas-Venezuela. Ediciones Paredes, 2004.
	Ruan, G. El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales. Caracas-Venezuela. Cuadernos Jurídicos Araque Reyna N° 8, 2008.
2.	Fuentes de Tipo Legal
	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 marzo de 2000.
	Código Orgánico Tributario. Publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
	Ley de Impuesto Sobre La Renta. Publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.
	Ley de Impuesto Al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial N° 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007.
	Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. Publicado en Gaceta Oficial N° 5.391, de fecha 22 de Noviembre de 1999.
	Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria del 1° de julio de 1981.
	Ley de Impuesto Sobre Alcohol y Especies Alcohólicas. Publicada en Gaceta Oficial N° 38.238 de fecha 28 de julio de 2005
3	Trabajos y Tesis de Grado:
	García N. (2002) Derechos de los Contribuyentes y sus Medios de defensa frente a la Administración Tributaria Venezolana. Trabajo de Grado de Especialización en Derecho Tributario. Universidad de Los Andes. FACES-ULA-Mérida.
	Peña, J. (2006). Vulnerabilidad del Contribuyente ante el Sistema Tributario Venezolano. Trabajo de Grado de Maestría en ciencias Contables. Universidad de Los Andes. FACES-ULA-Mérida.

	Weffe. C. (2003). Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario. Trabajo de Grado de Especialización en Derecho Tributario. Universidad Central de Venezuela-Caracas.
4.	Folletos, Boletines y Revistas:
	Revista de Legislación Económica. LegisLec Editores. Caracas-Venezuela. (Noviembre - 2000).
	Revista de Derecho tributario 101. LegisLec Editores. Caracas-Venezuela. (Octubre, noviembre, diciembre 2003)
5.	Ponencias y Publicaciones derivadas de Eventos:
	Olivieri, M. Conferencia Medios de Defensa del Contribuyente en materia Tributaria. Presentado en las Jornadas de Actualización del Contador Público, Distrito Federal. Junio 2006
	Bravo, H. Plan Evasión Cero del Seniat y los Derechos de los Contribuyentes. Seniat, División de Defensoría del Contribuyente. Caracas-Venezuela- (ASODEFI Febrero 2004.)
6	Sitios de Información:
	Defensa Fiscal. Plan Evasión Cero y Los derechos de los contribuyentes. Martes 12 de abril de 2006. Disponible: http://defensafiscal.blogspot.com
	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y tributaria. (Página Web en Línea). Disponible: http://www.seniat.gob.ve
	Tribunal Supremo de Justicia. (Página Web en línea) disponible: http://www.tsj.gov.ve

Glosario de términos fiscales

A

Acreditación del impuesto: a los fines del Impuesto sobre la Renta, la acreditación del impuesto es el procedimiento por el cual se permite imputar al impuesto generado localmente, el impuesto de igual origen.

Activo de la herencia: suelen formar parte del activo de la herencia, entre otros: los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encuentren a nombre del causante, en virtud de título.

Administración Tributaria: Órgano competente 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.

Administradores: son las personas que tengan a su cargo la dirección o gestión general de los negocios de la empresa.

Afinidad: término relacionado con el derecho de sucesión; indica parentesco que se ha contraído por el de *cujus*.

Alícuota: cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un tributo.

Amparo tributario: acción que puede ser interpuesta por cualquier interesado ante el Tribunal competente cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sus peticiones, las cuales causen daño patrimonial.

Año civil: período de doce meses que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Anticipo de impuesto: exacción tributaria exigible de manera anticipada sobre la base de un presunto impuesto.

Anualidad o año fiscal: período de doce meses seleccionado como ejercicio anual a efectos contables y fiscales.

Apoderado: persona autorizada legalmente a través de un poder, para representar y en su caso obligar, a otra.

Ascendiente: padre, madre, cualquiera de los abuelos o abuelas y otros antepasados de quienes alguno es heredero en línea ascendente.

Autoliquidación: procedimiento a través del cual el sujeto pasivo determina la cuantía de su obligación.

B

Base gravable: ver base imponible.

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 declaración de rentas.

Beneficios fiscales: toda actividad desarrollada por el Estado para estimular o mejorar las condiciones económicas de personas o grupos en particular con el fin de favorecer algún sector productivo

Bienes muebles: bienes que se pueden cambiar de lugar bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior.

Bonafide: término latino que significa buena fe.

C

Capacidad contributiva: capacidad económica de pago público.

Capacidad jurídica tributaria: capacidad de ser sujeto de obligaciones tributarias.

Carga familiar: obligaciones familiares a cargo del contribuyente del Impuesto sobre la Renta.

Causación: verificación integra de los elementos que constituyen el hecho imponible.

Causante: Persona del difunto, fallecido o de cujus.

Certificado de solvencia: certificado expedido por la Administración Tributaria a los fines que los ciudadanos puedan realizar actividades de intercambio de bienes inmuebles.

Coheredero: heredero en unión de otro o de otros, es decir el que es llamado junto con alguien más a la sucesión.

Compensación: medio de extinción de la obligación tributaria. La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas.

Consanguinidad: término relacionado con el derecho de sucesión; indica unión o proximidad de las personas que tienen un ascendiente común, es decir las emparentadas por la comunidad de sangre.

Constancia de domicilio: prueba fehaciente otorgada por la autoridad competente en la cual consta el domicilio de una persona.

Contravención tributaria: infracción que se realiza sin acto doloso o engaño, que cause una disminución ilegítima de ingresos tributarios, inclusive mediante la obtención indebida de exoneraciones u otros beneficios.

Contribuciones parafiscales: exacciones recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento público.

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 atribuyan calidad de sujeto de derecho.

Contribuyentes especiales: contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Convenios para evitar la doble tributación: acuerdos firmados entre dos o más Estados para evitar las distorsiones originadas por la doble imposición fiscal en la ultimación de las diferentes transacciones.

Crédito fiscal: monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco.

Cuota parte: a los efectos de sucesiones, porción que corresponde a cada uno de los herederos.

Cuota tributaria: cantidad a satisfacer al Fisco Nacional por un tributo. Se obtiene aplicando la base liquidable.

D

Deberes formales: obligaciones impuestas por la Ley o por otras normas tributarias a los contribuyentes, y demás entes obligados a su cumplimiento.

Declaración definitiva: deber formal del contribuyente; debe prepararse en los formularios oficiales emitidos para tales efectos por la Administración Tributaria, y contendrá los resultados fiscales de un ejercicio.

Declaración estimada: deber formal establecido en la Ley para determinadas categorías de contribuyentes para el pago anticipado del impuesto sobre la renta.

Deducciones: egresos causados o pagados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento, los cuales pueden restarse de la renta bruta, a los fines de obtener el enriquecimiento neto.

Defraudación tributaria: relacionada con los ilícitos tributarios. Incurrir en defraudación tributaria es el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la administración tributaria y obtenga para sí un enriquecimiento indebido.

Derecho tributario: rama del derecho administrativo que estudia todo lo relativo a los tributos.

Descendiente: hijo, nieto, bisnieto, tataranieto, chozno o persona de ulterior generación.

Desgravamen único: monto específico que se permite deducir al enriquecimiento global neto fiscal para llegar al enriquecimiento gravable, si no opta por los demás desgravámenes autorizados por la ley.

Desgravámen: cantidades pagadas durante el ejercicio gravable, que se permiten deducir al enriquecimiento en el pago del impuesto sobre la renta.

Disponibilidad de la renta: principio relacionado con el Impuesto sobre la Renta, que se refiere a la oportunidad en la cual el titular de un enriquecimiento, puede hacer uso del mismo desde el punto de vista legal.

Disponibilidad del ingreso: relacionado con el Impuesto sobre la Renta, momento en que el ingreso se considera disponible a los efectos del gravamen; cuando se encuentra efectivamente en poder del contribuyente.

Dividendo: a los fines del Impuesto sobre la Renta, cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación.

Doble imposición: resultado de la aplicación de impuestos similares en un mismo Estado, a un mismo contribuyente.

Doble Tributación Internacional: situación que se verifica cuando dos Estados gravan a una misma persona por su renta total (sujeción fiscal concurrente), cuando una persona residente en un Estado obtenga rentas en otro.

Domicilio de las personas jurídicas y demás entes colectivos: a los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se suele tener como su domicilio:

- a) El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva;
- b) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su dirección o administración;
- c) El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Domicilio de personas naturales: a los efectos tributarios se tendrá como su domicilio de las personas naturales:

- a) El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales (en los casos que tenga actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal);
- b) El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes o de tenerla no fuere conocido el lugar donde esta se desarrolla.

Donación: contrato solemne por el cual una persona (donante) se despoja irrevocablemente de un bien, sin contraprestación y con intención liberal, a favor de otra persona (donatario) que lo acepta.

Donante: contratante que hace una donación.

Donatario: contratante que acepta la donación, es decir, a quien se hace la donación.

E

Ejercicio fiscal o gravable: período en el cual los contribuyentes están sujetos al cumplimiento de obligaciones tributarias, determinado a través de ley especial. Período al cual se encuentra sujeto la aplicación del tributo.

Elusión tributaria: acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para disminuir la carga impositiva.

Enajenación: traspaso del título de propiedad sobre un bien de una persona u organización a otra. En el Impuesto al Valor Agregado, la enajenación de bienes muebles corporales es uno de los supuestos de hecho generador del tributo.

Enriquecimiento neto por dividendos: a los fines de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ingreso percibido por dividendos, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta.

Enriquecimiento neto: a los fines de la Ley del Impuesto sobre la Renta, monto que se obtiene después de hacer las rebajas por gastos y deducciones.

Enterar: pagar, abonar dinero. Acción de pagar los tributos ante las oficinas receptoras de fondos nacionales.

Evasión fiscal: acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcial el monto del tributo.

Exención: dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

Exoneración: dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos autorizados por la ley.

F

Fiscal: relativo al Derecho financiero en general y al Derecho tributario en particular.

Fiscalización: servicio que comprende todas las medidas adoptadas para hacer cumplir las leyes y los reglamentos fiscales por los contribuyentes. Proceso que

comprende la revisión, control y verificación de la actividad económica del contribuyente.

G

Ganancia fortuita: enriquecimiento proveniente de apuestas lícitas. A los fines del Impuesto sobre la Renta, se grava directamente sin rebajar costos ni deducciones.

Gravamen: carga u obligación que pesa sobre una persona o un bien. En Derecho Tributario es el impuesto o carga de carácter fiscal que la Hacienda Pública impone sobre las personas naturales o jurídicas.

Gravar: establecer impuestos y gravámenes.

H

Hecho imponible: presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para su nacimiento.

Heredar: acción de recibir los bienes de otra persona que fallece, por disposición legal o testamentaria.

Heredero: persona que recibe una herencia. Persona a quien por derecho o por disposición testamentaria.

Herencia yacente: la herencia se reputará yacente, cuando falleciere una persona sin herederos aparentes o

Herencia: patrimonio que transmite el causante a sus causahabientes. En el sentido amplio y de hecho, no es más que la porción o parte del patrimonio de una persona natural que puede ser objeto de sucesión por causa de muerte.

I

Ilícito tributario: toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Pueden ser: formales, relativos al incumplimiento de los deberes formales.

Impuesto directo: impuesto que grava manifestaciones de riqueza.

Impuesto indirecto: impuesto susceptible de ser trasladado.

Impuesto progresivo: impuesto que aumenta proporcionalmente más que la base imponible.

Impuesto proporcional: impuesto que mantiene constante la relación entre la base imponible y el impuesto a pagar.

Impuesto sobre ganancias de capital: a los fines del Impuesto sobre la Renta, gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de la renta neta fiscal gravada.

Impuesto sobre la Renta: impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos por el contribuyente.

Impuesto: perteneciente a la clasificación de los tributos. Obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige a los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades. A diferencia de las tasas, el impuesto es proporcional al ingreso obtenido en un determinado ejercicio o periodo.

Incentivos fiscales: instrumentos a través de los cuales se pretende estimular, beneficiar, e incentivar a determinados agentes económicos con el fin de que realicen determinadas actividades orientadas a ordenar algún bien común.

Índice de Precios: factor de medición de la variación de precios, sobre cuya base se reajusta la unidad tributaria.

Infracción tributaria: violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales.

Instituciones sin fines de lucro: sociedades o comunidades, que no distribuyen ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que sólo realizan actividades sin fines de lucro.

Intereses moratorios: la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido, hace surgir de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios.

J

Jurisdicciones de baja imposición fiscal: las jurisdicciones de baja imposición fiscal, son aquellas previamente calificadas como tales por la Administración Tributaria.

L

Legado: donación hecha en testamento o en otro acto de última voluntad.

Legatario: sucesor a título particular de un bien llamado por testamento. Persona a quien por testamento se le llama a suceder.

Legítima: cuota del patrimonio del causante que se debe de derecho y en plena propiedad a los herederos.

Liberalidad : donación o dádiva de bienes propios hecha a favor de una persona o entidad, sin pretender disminuir el impuesto.

Liquidación: operación realizada para obtener el cálculo definitivo de la cuota tributaria que el sujeto pasivo debe pagar.

M

Mora tributaria: retraso en el cumplimiento de una obligación tributaria.

Multa: pena o sanción de carácter pecuniario que se impone por haber realizado una infracción.

N

No-sujeción: dispensa total de la obligación tributaria por encontrarse fuera del ámbito del respectivo impuesto.

O

Obligación tributaria: obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter jurídico.

Operaciones entre partes vinculadas: a los fines del impuesto sobre la renta, se consideran operaciones entre partes vinculadas, aquellas operaciones entre personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en un mismo territorio.

P

Pago: medio de extinción de la obligación tributaria. Entrega de un dinero o especie que se debe.

Paraísos fiscales: ver jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Parentesco: relación recíproca entre las personas de la consanguinidad, afinidad o adopción.

Partes relacionadas: se consideran relacionadas dos o más personas naturales o jurídicas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

Pena: sanción previamente fijada por la ley, para quien comete una falta o delito.

Personas naturales: a efectos de la obligación tributaria, se consideran personas naturales a los seres humanos sujeto de derechos y obligaciones, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas y las herencias yacentes.

Plazos legales y reglamentarios: a efectos tributarios los plazos legales y reglamentarios se contarán así:

a) Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que deba cumplirse en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes;

b) Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos;

Prescripción: medio de extinción de la obligación tributaria. Extinción o adquisición de un derecho provocada por el paso del tiempo que la ley fije a tal efecto. Adopta dos modalidades:

1) prescripción adquisitiva, cuando por el transcurso del tiempo que marque la ley se adquiere algún derecho; y

2) prescripción extintiva, cuando por el transcurso que establezca la ley, se extingue el derecho de la administración para verificar y fiscalizar el hecho imponible, cobrar tributos, imponer sanciones y determinar la obligación tributaria con sus accesorios.

Privilegio fiscal: derecho que concede la ley al Fisco, para que se le pague con preferencia a otros acreedores.

Providencia de la Administración Tributaria: acto administrativo emitido por la Administración Tributaria.

R

Rebaja tributaria: montos determinados en las leyes especiales que se disminuyen de la cantidad total a pagar del impuesto.

Recargo: incremento en la carga de un impuesto por retraso o impago del mismo.

Recaudación: actividad desarrollada por la Administración Tributaria consistente en la percepción de las cantidades debidas por los contribuyentes, como consecuencia de la aplicación de las diferentes figuras tributarias.

Recurso contencioso tributario: recurso de impugnación jurisdiccional 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. El

recurso contencioso tributario puede interponerse sin haber ejercido el recurso jerárquico.

Recurso de revisión: recurso que puede intentarse ante la administración Tributaria contra los actos administrativos firmes, cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto no disponibles para la época de la tramitación del expediente; cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva, documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme;

Recurso jerárquico: 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.

Reducciones: disminuciones o rebajas permitidas en el cálculo de algunos impuestos.

Regalías: a los fines del Impuesto sobre la Renta, cantidad que se paga como contraprestación por la cesión del uso, o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de minas e hidrocarburos.

Remisión: medio de extinción de la obligación tributaria. Condonación de la obligación de pago de los tributos, intereses y sanciones que se concede por ley especial y en la forma y condiciones que esa ley establezca.

Renta bruta: a los fines del Impuesto sobre la Renta, monto resultante de restar a los ingresos brutos computables señalados en la correspondiente ley, el costo de los productos enajenados y de los servicios prestados.

Renta gravable: renta a la que efectivamente se le aplicará la tarifa correspondiente, una vez hechas las rebajas por costos y deducciones.

Renta mundial: utilización de la fuente como criterio prioritario, entendido como reconocimiento del derecho del país fuente a gravar esos bienes en primer término y con discrecionalidad, sin perjuicio de las limitaciones que puedan convenirse en los tratados para evitar la doble tributación.

Renta neta sobre las ganancias de capital: aquella renta que es aprobada en la asamblea de accionistas.

Renta neta: ver enriquecimiento neto.

Reparo tributario: objeciones realizadas por la Administración Tributaria sobre la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible, entre otros.

Retención del Impuesto sobre la Renta: obligación de los deudores o pagadores de ciertos enriquecimientos brutos, que surge en el momento del pago o del abono en cuenta, de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria vigente.

S

Sanción: Pena o multa que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma.

Sucesión Particular: cambio de titularidad de una o más relaciones jurídicas de carácter patrimonial.

Sucesión por derecho de representación: se sucede por derecho de representación o por estirpes, cuando siendo uno o varios herederos, uno o todos no descienden del autor común y vienen en lugar de un antecesor.

Sucesión por derecho propio: se sucede por derecho propio o in cápita, cuando los herederos reciben un legado.

Sucesión testada: sucesión en la cual el causante ha dejado su última voluntad reducida a escritura pública con un testamento.

Sucesión universal: el cambio de titularidad de la totalidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial.

Sucesión: en sentido objetivo la sucesión representa la universalidad de bienes, activos y pasivos del difunto.

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 reparo, 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 reparo 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.

T

Tarifa: alícuota. Tipos impositivos, generalmente expresados en porcentajes, que fija la Hacienda Pública para gravar la renta neta.

Tasa: tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización de un bien del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por parte de la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie al pagador.

Testamento: acto mediante el cual una persona dispone, para después de su muerte, de la totalidad o de parte de la herencia.

Timbre Fiscal: renta que obtiene el tesoro público como consecuencia de la venta de sellos, papel del estado y otras exacciones de carácter obligatorio provenientes de la emisión, uso y circulación de cierta clase de especies fiscales.

Tratados para evitar la doble tributación: ver Convenios para evitar la doble tributación.

Tributo: prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

U

Unidad tributaria (U.T.): medida de valor expresada en moneda de curso legal, modificable anualmente por la Administración Tributaria. Unidad de valor creada a los efectos tributarios como una medida que permite

V

Valor venal: valor de las cosas en venta. Tasación que a efectos contributivos hace el Fisco, basada en el precio probable que se obtendría de ser vendida la cosa, por lo general un inmueble en el momento en que se avalúa.

Vocación hereditaria: capacidad legal para ser llamado a suceder.

REQUISITOS PARA LA INTERPOSICION DE RECURSOS JERARQUICOS, CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS, SOLICITUDES ADMINISTRATIVAS, ESCRITOS DE DESCARGOS DE SUMARIO, ASÍ COMO ANULACIONES, PRESCRIPCIONES, ETC.

1. Original y dos (02) copias del Escrito.
2. Elaborado en Papel Sellado del Estado Mérida, o en su defecto, en papel blanco rallado o papel bond tamaño oficio sin membretes, con timbre fiscal por el valor de 0,02 Unidades Tributarias.
3. Original y dos (02) copias legibles de la cédula de identidad del recurrente o representante legal.
4. Dos (02) copias legibles del Registro de Información Fiscal (RIF).
5. Original y dos (02) copias del documento constitutivo de la empresa (Registro de Comercio) y modificación de los estatutos y junta directiva vigente, si las hay.
6. Original y dos (02) copias del acto administrativo objeto del recurso (Resolución y Planillas de Liquidación).
7. Original y dos (02) copias de la Notificación.
8. Original y dos (02) copias de cualquier otro documento (Poder, pruebas).
9. Cuando se trate de Recursos Jerárquicos y/o Recursos Contenciosos Tributarios, el (la) contribuyente deberá estar asistido por Abogado el cual debe presentar cédula de identidad y carnet del Inpreabogado en original y dos (02) copias.
10. El (la) contribuyente o su representante legal deben asistir personalmente a la Oficina Receptora de Recursos del SENIAT para la presentación del Recurso o Escrito; si se trata de Recurso Jerárquico y/o Recurso Contencioso Tributario, el (la) contribuyente deberá asistir con su Abogado.
11. Una (01) carpeta con gancho.