

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS
ÁREA: RENTAS INTERNAS

El Recurso Jerárquico de las Decisiones Administrativo-Tributarias

**Trabajo para optar al Grado de Especialista en
Ciencias Contables, Mención Tributos, Área
Rentas Internas**

AUTORA:
Licenciada Chrislorena D'Jesús P.
TUTOR:
Profesor Fabio Maldonado-Veloza

MÉRIDA, JUNIO, 2011



**UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES**
MERIDA - VENEZUELA

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida -Venezuela

APROBACIÓN DEL TUTOR
ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Anteproyecto de Trabajo de Grado, presentado(a) por el (la) ciudadano(a) **Chrislorena J. D'Jesús Pérez C.I. V.- 15.921.686**, para optar al Grado de **Especialista en Tributos** y que acepto asesorar al estudiante, en calidad de Tutor, durante la etapa del desarrollo del trabajo hasta su presentación y evaluación.

En la ciudad de Mérida, a los **20** días del mes de **Junio** de **2011**.

Profesor: Fabio Enrique Maldonado Veloza
C.I. V.- 13.803.984



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

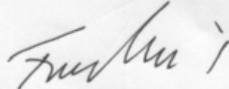
ACTA

En la ciudad de Mérida, a los veintitrés días del mes de junio de 2011, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Fabio Maldonado, Frank Rivas y Rosalba Ordoñez, en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 28 de septiembre de 2010, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **CHRISLORENA JOSEFINA D'JESUS PEREZ** titular de la **C. I. V- 15.921.686** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"EL RECURSO JERÁRQUICO DE LAS DECISIONES ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIAS"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado. Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**


Prof. Fabio Maldonado
Tutor - Coordinador




Prof. Frank Rivas
Miembro del Jurado

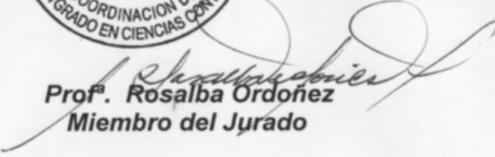

Prof. Rosalba Ordoñez
Miembro del Jurado

Tabla de contenido

TABLA DE CONTENIDO	2
RESUMEN	6
PALABRAS CLAVES	6
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA	10
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	11
1.2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	13
1.2.1. <i>Objetivo general</i>	13
1.2.2. <i>Objetivos específicos</i>	13
1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	14
1.4. ALCANCE Y LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN	16
CAPÍTULO II: MARCO REFERENCIAL	17
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	17
2.2. BASES TEÓRICAS.....	17
2.2.1. <i>Recurso y acto administrativo</i>	17
2.2.2. <i>Elementos estructurales del acto administrativo</i>	19
2.2.3. <i>Actuaciones en las que no procede el recurso jerárquico tributario</i>	22
2.2.4. <i>Interposición del recurso jerárquico tributario y sus efectos</i>	22
2.2.5. <i>La inadmisibilidad del recurso jerárquico tributario</i>	24
2.2.6. <i>Vicios de anulabilidad de los actos administrativos</i>	27
2.2.6.1. <i>Vicio de incompetencia</i>	27
2.2.6.2. <i>Violación del principio de globalidad de la decisión</i>	29
2.2.6.3. <i>Vicio de abuso de poder</i>	30
2.2.6.4. <i>Vicio de desviación de poder</i>	31
2.3. BASES LEGALES	32
2.3.1. <i>Primer caso: Recurso jerárquico tributario contra el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)</i>	33
2.3.2. <i>Segundo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por falta de motivación de la decisión</i>	34
2.3.3. <i>Tercer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT</i>	35
2.3.4. <i>Cuarto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por ante el Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela por las empresas “Talleres, Repuestos y Representaciones Italven S.R.L” y “Volga Motors C.A contra INDEPABIS”</i>	36
2.3.5. <i>Quinto caso: Recurso jerárquico tributario contra el SENIAT en materia sucesoral</i>	37
2.3.6. <i>Sexto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto en base a la Ley del Impuesto al Valor Agregado contra el SENIAT</i>	38
2.3.7. <i>Séptimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por la empresa PAN’S HOUSE C.A. contra el SENIAT de fecha 29 de agosto de 2003</i>	39

2.3.8. Octavo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el fondo de comercio denominado "HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA" contra el SENIAT de fecha 30/10/2003.....	41
2.3.9. Noveno caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano Adrián Campos vicepresidente de la empresa "El Oso Bonchón, SRL" contra el SENIAT de fecha 06/12/2004....	42
2.3.10. Décimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano Jairo Molero Ferrer, actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007	43
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO	44
3.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN	44
3.2. CARÁCTER DE LA INVESTIGACIÓN	44
3.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	45
3.4. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	46
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	47
4.1 PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS	47
4.2 ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	48
1. Cualidad o interés legítimo en la persona del recurrente	49
2. Ejercer el recurso en el tiempo útil (caducidad).....	49
3. La legitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por tener la capacidad necesaria para recurrir o por tener la representación que se atribuye o porque el poder esté otorgado en forma legal.....	51
4. Estar asistido o representado por abogado.....	52
4.3 OTROS REQUISITOS FORMALES PARA LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO JERÁRQUICO EN LA LOPA	53
4.4 REQUISITOS DE FONDO.....	55
1- El organismo al cual está dirigido.....	55
2- La identificación del interesado o en su caso de la persona que actúe como su representante con expresión de los nombres y apellidos, domicilio, nacionalidad, estado civil, profesión y número de la cédula de identidad o pasaporte	56
3- La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes	56
4. Los hechos, razones y pedimentos correspondientes expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud.....	57
Las razones de derecho.....	59
El falso supuesto.....	59
La errónea interpretación de la norma y su falsa aplicación	62
5. Referencia a los anexos que lo acompañan, si tal es el caso	62
6. Cualesquiera otras circunstancias que exijan las normas legales o reglamentarias	64
7- La firma de los interesados.....	64
4.5. COMPILACIÓN DE CASOS: ANÁLISIS SOBRE EL FRACASO DE LOS RECURSOS JERÁRQUICOS TRIBUTARIOS EN LAS DECISIONES ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIAS ANTES MENCIONADAS	65
4.5.1. Primer caso: recurso jerárquico tributario interpuesto contra el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) por la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA C. A. con fecha 27 de febrero de 2004.....	65
A. El texto del recurso	65
B. Objeto del recurso	67
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa. 68	
E. Comentarios.....	72
4.5.2 Segundo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por falta de motivación, en la decisión por el recurrente Ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, actuando en su carácter de Presidente de la Sociedad Mercantil "GANADERÍA OTOPUN C. A." de fecha 08 de octubre de 2004	73

A. Texto del recurso	73
B. Objeto del recurso	74
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa. 75	
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva76	
4.5.3. Tercer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por el recurrente ciudadano Han Wen Sheng, en su carácter de Director Gerente de la empresa FRUTERÍA, AREPERA, RESTAURANT LA CACHAMA, C.A., de fecha 25 de enero de 2007.....	79
A. Texto del recurso	79
B. Objeto del recurso	79
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa. 80	
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva81	
E. Comentarios.....	82
4.5.4 Cuarto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por ante el Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela por las empresas “Talleres, Repuestos y Representaciones Italven S.R.L.” y “Volga Motors C.A. contra INDEPABIS de fecha 29 de octubre de 2009	83
A.- Texto del recurso	83
B. Objeto del recurso	87
C. Las razones y defensas alegadas por los recurrentes sobre la ilegalidad de la decisión administrativa	94
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva98	
E. Comentarios.....	98
4.5.5. Quinto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT en materia sucesoral, por la recurrente, Sra. GLARIS MARGARITA DÁVILA QUINTERO de fecha 22 de septiembre de 2008	100
A. Texto del recurso	100
B. Objeto del recurso	102
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa102	
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva	103
E. Comentarios.....	104
4.6.6. Sexto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto en base a la Ley de Impuesto al Valor Agregado contra el SENIAT por el Recurrente, RICHARD GRACIANO SCHWEIKERT VALERIO actuando en su condición de Presidente de la Empresa “R. S. AGROPECUARIA, C.A.” de fecha 09 de diciembre de 2009.....	105
A. Texto del recurso	105
B. Objeto del recurso	106
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa108	
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva	111
E. Comentarios.....	111
4.5.7. Séptimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por la empresa Pan’s House, C.A. contra el SENIAT de fecha 29 de agosto de 2003	112
A. Texto del recurso	112
B. Objeto del recurso	114
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa116	
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva	117
E. Comentarios.....	120
4.5.8. Octavo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el fondo de comercio denominado “HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA” contra el SENIAT de fecha 08/03/1999.....	121
A. Texto del recurso	121
B. Objeto del recurso	124

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa	124
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva	125
E. Comentarios	127
4.5.9. <i>Noveno caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano ADRIAN CAMPOS Vicepresidente de la empresa "EL OSO BONCHÓN, SRL." contra el SENIAT de fecha 06/12/2004</i>	128
B. Objeto del recurso	130
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa	131
D. La respuesta del órgano administrativo superior tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva	132
E. Comentarios	132
4.5.10. <i>Décimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano JAIRO MOLERO FERRER actuando en su carácter de apoderado judicial de la de la recurrente, la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007</i>	132
A. Texto del recurso	133
B. Objeto del recurso	135
C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa	135
D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva	135
E. Comentarios	136
CAPÍTULO V: SUGERENCIAS, RECOMENDACIONES Y CONCLUSIONES	138
5.1. SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES	138
5.2. CONCLUSIONES	141
5.2.1. <i>Por parte de los recurrentes</i>	141
5.2.2. <i>Por parte del órgano que decide</i>	142
REFERENCIAS	144
REFERENCIAS ELECTRÓNICAS	145
BIBLIOGRAFÍA PRELIMINAR (DEL PROYECTO INICIAL DE TESIS)	146
ANEXOS	
ANEXO 1: CUADRO DE VARIABLES	148
ANEXO 2: CUADRO ANALÍTICO	154

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS
ÁREA RENTAS INTERNAS

El Recurso Jerárquico de las Decisiones Administrativo-Tributarias

Autora: Chrislorena J. D'Jesús Pérez.

Tutor: Profesor Fabio Maldonado-Veloza

Año: 2011

RESUMEN

La investigación propuesta para la tesis tiene como objetivo fundamental el estudio del Recurso Jerárquico de las Decisiones Administrativas-Tributarias, así como las causas que originan los fracasos profesionales reseñados en los numerosos casos de decisiones administrativas a estudiar. Se van a investigar los diversos efectos tributarios causados por la inadmisibilidad o improcedencia de dicho recurso con el propósito de educar a los administrados en la superación de los errores encontrados en las decisiones estudiadas. Para alcanzar ese objetivo, se debe estudiar la institución del mencionado recurso, considerando éste como un procedimiento ágil y adecuado para la revisión de los actos de la administración pública tributaria por parte del superior jerárquico cuando el contribuyente o administrado considera que sus derechos han sido perjudicados. En esta tesis se tratarán los casos en los que opera tal recurso, los requisitos de admisibilidad y procedencia; los efectos, los derechos e intereses subjetivos afectados de los administrados, los órganos competentes, el régimen probatorio y la estructura de las decisiones que lo resuelven. Éstos se tratarán tanto en la legislación administrativa-tributaria en general como en decisiones administrativas sobre los casos particulares. La investigación es de tipo documental, tanto en la aplicación de la ley como en los efectos o consecuencias tributarias de las decisiones tomadas por la administración en contra de lo solicitado por las personas afectadas. Los resultados de las decisiones que se estudiarán podrán presentarse a favor o en contra del administrado o contribuyente a quien se le hayan afectado derechos o intereses subjetivos, lo cual será objeto de explicación en cada caso a lo largo de este trabajo.

Palabras claves: recurso jerárquico, administración tributaria, intereses y derechos subjetivos, defensa de los administrados, decisiones administrativas y competencia.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se basa principalmente en el examen del porqué los particulares o administrados a quienes se les han violado derechos o intereses subjetivos administrativos-tributarios, al interponer el recurso jerárquico como medio de defensa, fracasan. Es por eso que en el estudio de esta problemática se debe partir de la noción del recurso jerárquico. Recogiendo la doctrina administrativista más autorizada, este recurso se define como “la reclamación contra la decisión o acto administrativo para ante el superior jerárquico, con el fin de que éste lo revoque o modifique total o parcialmente por estimar que lesiona un derecho subjetivo o un interés legítimo del interesado o que transgrede normas legales vigentes” (BREWER-CARÍAS, 1977, p. 652). Esto constituye propiamente hablando en derecho: un medio, un instrumento legal o recurso de impugnación.

Otra versión lo define como “un medio para que los funcionarios superiores revisen la legalidad de los actos de los inferiores” y “procede en todo caso aunque no esté expresamente consagrado en la ley” (BREWER-CARÍAS, 1977, p. 652). De las nociones anteriores, se puede concluir que el recurso jerárquico es un instrumento legal por el cual los particulares o administrados afectados por la violación de un derecho subjetivo o interés legítimo de su pertinencia podrán interponer dicho recurso ante el respectivo superior. El administrado, mediante escrito razonado, deberá expresar “las razones de hecho y de derecho” en las que se funda su reclamo con la debida asistencia o representación legal de un profesional especializado en derecho o en las ciencias contables o financieras. Si se trata del área tributaria, entonces

hay que cumplir con los requisitos de forma señalados en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Tal escrito deberá estar acompañado por el acta de reparo del acto recurrido como medio de prueba para la decisión de alzada y deberá satisfacer minuciosamente los requisitos de forma y fondo previstos en la ley en ese caso particular.

El administrado tiene un lapso de caducidad de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de la notificación del acto que se impugna, para su interposición. Si deja vencer el lapso sin haberlo interpuesto, el acto a recurrir queda firme y produce todos sus efectos (artículos 243 Y 244 del Código Orgánico Tributario). Dicho recurso deberá interponerse por ante la misma oficina pública de la cual emanó el acto como lo dice el artículo 245 Código Orgánico Tributario.

El acto recurrido puede ser confirmado, revocado o modificado total o parcialmente por el órgano superior de la oficina de la cual emanó. Si se trata de errores de cálculo o materiales, la decisión a tomar se hará dentro de los tres (03) días hábiles siguientes a partir de la fecha de su interposición. Una vez decidido correctamente trae como consecuencia el fin del procedimiento en la vía administrativa. También puede ser modificado de oficio; en este caso, la parte del acto administrativo que no fue modificada dará pie para que el recurso se inicie o se continúe en su trámite o proceso, según los casos. Es de advertir que la interposición del recurso jerárquico suspende los efectos del acto recurrido y queda a salvo la utilización o no de las medidas cautelares previstas en la ley a criterio de la administración.

Al lado de la noción del recurso jerárquico, también necesitamos la noción de la llamada administración tributaria que, doctrinariamente, se considera como “la organización del estado y no del gobierno no sólo al servicio de la comunidad sino al servicio del interés público, con una personalidad jurídica propia, sujeto de relaciones jurídicas excluyentes de los órganos legislativos y judiciales” (García, 1992, p. 238); es ella la que, en todo caso, mediante el órgano competente, admitirá o no el recurso jerárquico dentro de los tres (03) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para su interposición y, en caso de que la oficina de la administración tributaria que deba recibir el recurso sea distinta de aquella oficina donde se emanó el acto, el lapso establecido en este artículo se contará a partir del día hábil siguiente al de la recepción del mismo en el órgano competente (Artículo 249, Código Orgánico Tributario).

Es a partir del momento de la introducción del escrito contentivo del recurso y especialmente de las decisiones conclusivas, las que comprenderán el estudio de este trabajo, así como las incidencias o pormenores legales sobre la admisibilidad o no del mismo y, en algunos casos, aspectos de su total desarrollo, lo que el proyecto realizará en la investigación intitulada “El Recurso Jerárquico de las Decisiones Administrativo-Tributarias”. Ésta se llevará a cabo a través del análisis e interpretación de decisiones en materia tributaria, bien sean sobre el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Inces o del Indepabis. Se plantearán como conclusiones del trabajo sugerencias y recomendaciones para evitar la concurrencia de errores, tanto de hecho como de derecho, por parte de los profesionales en el área tributaria, que podrían

traer como consecuencia de la decisión del órgano administrativo el fracaso en la interposición de dicho recurso.

CAPÍTULO I: El problema

1.1. Planteamiento del problema

La visibilidad social que ha adquirido la frustración de diversas personas en relación con el uso de la apelación o del recurso jerárquico ante los respectivos órganos superiores es ampliamente notoria y preocupante. Diversas personas se han visto afectadas y han luchado, legal y constitucionalmente, para defenderse de tales lesiones. Para cumplir con ese propósito, han interpuesto diferentes recursos administrativos existentes en el campo del derecho administrativo.

Los derechos subjetivos de los administrados han sido severamente lesionados en muchísimos casos y, simétricamente, los actos administrativos emanados de distintos órganos del Estado y/o del municipio están siendo considerados como lesionadores de éstos. Las reacciones de esos ciudadanos han sido sus respuestas a la arbitrariedad, a la ligereza, a la prepotencia, al exceso o a la violación de normas jurídicas de parte de los órganos administrativos. La defensa que más se ha ejercido, se ha hecho con base en el recurso jerárquico, llamado también de apelación o de segundo grado por ante el correspondiente órgano superior jerárquico de la administración previsto por la ley.

Se persigue que éste se interponga con la finalidad de conseguir la revocación o modificación total o parcial de un acto o de una decisión administrativa-tributaria que se estima que ha lesionado un derecho subjetivo o de interés legítimo o que ha transgredido normas legales vigentes con las que se ha perjudicado el patrimonio jurídico y personal de los ciudadanos

afectados. Este recurso es usado frente a las actuaciones, arbitrarias o no, de los funcionarios inferiores de la administración para que sean revisadas y decididas en segunda instancia por funcionarios superiores competentes en aras de la justicia y de la equidad.

Tal como puede inferirse de la severidad del problema, conocer el recurso jerárquico, su uso y su finalidad como instrumento jurídico otorgado a los administrados requiere de un estudio sistemático no sólo para identificar, diagnosticar y examinar las causas que lo originan, sino para formular recomendaciones y proponer soluciones. La interposición de tal recurso ha fracasado en muchísimas ocasiones por las más diversas razones para los interesados afectados. Esto ha traído consecuencias negativas tanto de hecho como de derecho en los reclamos formulados contra la administración pública. Con la finalidad de poder superar tales fracasos será necesario examinar las causas o motivos por los que constantemente se le considera fallido a los fines de orientar en lo sucesivo a los interesados en el uso correcto del recurso. Esto impediría en el futuro las nefastas consecuencias de los fracasos descubiertos a posteriori en las decisiones de segunda instancia administrativa-tributaria.

En este orden de ideas, la investigación se ha segmentado en algunas decisiones administrativas-tributarias (del SENIAT, INCES, BANAVIH y de INDEPABIS). Es decir, la investigación estará circunscrita a casos concretos que fueron decididos en contra de los administrados. Se ejercerá una metodología propia para la redacción de la tesis, que empezaría por transcribir el concepto de dicho recurso, los destinatarios, su procedimiento y

sus efectos. Igualmente, la investigación se concentrará en la búsqueda sistemática de los motivos que se han señalado para las supuestas improcedencias. La formulación de las siguientes preguntas contribuirá a configurar los criterios de la búsqueda:

1. ¿Cuál es el contenido del recurso jerárquico?
2. ¿Cuáles son los requisitos de su procedencia?
3. ¿Cuál es el tiempo útil para su interposición?
4. ¿Contra qué o cuáles actos administrativos procede?
5. ¿Cuál es el órgano competente para decidirlo?

1.2. Objetivos de la Investigación

1.2.1. Objetivo general

Con respaldo en la doctrina tributaria más autorizada, se analizarán algunas decisiones administrativas-tributarias en las que se encuentren argumentos y motivaciones de la administración con las que se impidió el éxito de los recursos jerárquicos propuestos en los procesos administrativos-tributarios, específicamente en el campo de los tributos, para inferir o extraer los errores más frecuentes y así evitar su repetición en casos similares.

1.2.2. Objetivos específicos

1. Recopilar decisiones administrativas en materia tributaria que hayan resuelto recursos jerárquicos en sentido negativo a lo solicitado por los interesados en repertorios jurisprudenciales de diversos entes administrativos estatales.
2. Analizar un subconjunto de decisiones o jurisprudencias en materia de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e

Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, casos de SENIAT, INCES BANAVIH y de INDEPABIS.

3. Señalar los argumentos, respaldos y pruebas presentadas como fundamento de los recursos jerárquicos interpuestos.
4. Describir las causas que determinaron su fracaso.
5. Proponer sugerencias y recomendaciones sobre cada caso jurisprudencial estudiado.

1.3. Justificación de la investigación

Por ser de gran importancia y utilidad profesional el estudio del recurso jerárquico tributario previsto en los artículos 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254 y 255 del Código Orgánico Tributario, entendió como se dijo antes, en el medio legal del que disponen los administrados para la defensa de sus derechos e intereses subjetivos cuando les han sido conculcados por la administración, sea ésta nacional, estatal, municipal o comunal.

La administración, en sentido general, constantemente dicta actos administrativos que resuelven asuntos económicos o relaciones jurídicas de los usuarios de los servicios de la administración tributaria con los que, con frecuencia, desvían o lesionan sus derechos e intereses subjetivos en primer grado o instancia. Agotados los recursos contra tales decisiones de primer grado, entre ellos, el recurso de reconsideración cuando lo hay, sin resultado favorable para los recurrentes, queda abierta legalmente una segunda oportunidad con la cual la persona transgredida en sus derechos o intereses subjetivos recurre por escrito al superior jerárquico, en el tiempo útil

establecido en la ley, para que revise, modifique o revoque el acto administrativo de primer grado y se haga con ello justicia en los casos sometidos a su consideración.

Para interponer el recurso jerárquico es necesario satisfacer requisitos de fondo y de forma previstos en la ley; probar las razones de los hechos invocados; asistirse o representarse por un profesional del derecho o en algunos casos de las ciencias contables o financieras, y cumplir con todos los demás requerimientos establecidos en la ley. En esa lucha jurídica, son numerosos los casos reseñados en las decisiones administrativas-tributarias sobre los múltiples fracasos en la interposición de este recurso, lo que llama la atención de cualquier ciudadano a los fines de protegerles en el futuro en casos particulares que les pueden afectar. Por eso, no hay duda de que el estudio propuesto sobre tal recurso jerárquico, específicamente en materia tributaria impositiva, sería una contribución que ayudaría a establecer las recomendaciones y sugerencias al alcance de los administrados con el propósito de precaver, en lo posible, el éxito de futuras reclamaciones administrativas ínsitas en el recurso jerárquico tributario. Todo esto alimentará el beneficio de la comunidad en general y, especialmente, el de los afectados por actos administrativos impositivos en el campo del derecho tributario o administrativo. Se considera que esta tarea contribuiría a llenar un enorme vacío profesional y evitaría que futuros contribuyentes incurran en los errores descuertos, tanto más, si especialmente como contadores públicos, se tiene la posibilidad de trabajar con este recurso atendiendo a personas afectadas en sus derechos patrimoniales quienes buscan solucionarlos de la mejor manera.

1.4. Alcance y límites de la investigación

La presente investigación tiene como objetivo alcanzar el estudio doctrinario, jurisprudencial y normativo en la forma más amplia de todo lo relacionado al tema de recurso jerárquico tributario.

El estudio tiene una limitante significativa: la concreción en los diez casos de las decisiones administrativas-tributarias y jurisprudenciales tratadas en la presente investigación para obtener con ellas, todos y cada uno de los objetivos propuestos.

CAPÍTULO II: Marco referencial

2.1. Antecedentes de la investigación

No se encontraron otros trabajos de grado, bibliográficos ni monográficos en relación con el tema en estudio, lo que permite aseverar que el presente trabajo de investigación será inédito. Se han encontrado algunas decisiones administrativas-tributarias a través de la página web del SENIAT, INCES, BANAVIH y del INDEPABIS que constituyen el soporte y el instrumento de estudio para llevar a cabo el desarrollo de la presente investigación.

2.2. Bases teóricas

2.2.1. Recurso y acto administrativo

En la actualidad, existen numerosos casos de imposición de sanciones y multas a distintos contribuyentes formales, ordinarios u especiales que desarrollan actividades comerciales, industriales, afines y de otros géneros en nuestro país. Éstos deben cumplir con exigencias y requisitos formales para con la administración tributaria. A su vez, deben gozar de derechos y recursos legales frente a las actuaciones arbitrarias o abusivas de ésta. Dentro de esos derechos se encuentran los diferentes medios de defensa que permiten la interposición de los recursos administrativos que confieren las

leyes, entre ellos, los que se encuentran en el Código Orgánico Tributario (COT) y en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), entre otras. Se denominan recursos jerárquicos porque, frente a un acto administrativo arbitrario de primer grado, es posible su destrucción jurídica con la interposición de estos instrumentos. Pueden ser ejercidos por mandato o disposición de la ley, por no estar amparados en las presunciones de legalidad o porque son abusivos o ilegales. Aun cuando gocen de fuerza jurídica formal y material o sean reputados de legalidad con su natural eficacia jurídica, su sobrevivencia jurídica dependerá del uso jerárquico que se ejerza contra ellos. Sin el recurso jerárquico ejercido en su debida oportunidad, su legitimidad sería válida hasta tanto no se les declare la nulidad y la cesación de sus efectos en vía administrativa o judicial. Su mera existencia lesiona los derechos e intereses subjetivos de los particulares y por ello debe oponérsele el recurso jerárquico.

Para que el acto administrativo sea totalmente válido y eficaz, debe cumplir una serie de requisitos vinculados a los principios jurídicos constitucionales de separación de poderes, de legalidad, de respeto a las situaciones jurídicas subjetivas y de responsabilidad; principios éstos que constituyen los fundamentos del Estado de Derecho a los cuales debe someterse la actividad de toda administración. Cuando ésta, en ejercicio de sus potestades, actúa en desconocimiento de algunos de dichos principios, sus decisiones serán susceptibles de ser recurridas en vía administrativa o contencioso-administrativa, según los casos, por transgredir normas del ordenamiento jurídico dentro de las cuales deben desenvolverse y,

dependiendo de la gravedad del vicio que comporta, podrán ser declarados nulas o anulables.

2.2.2. Elementos estructurales del acto administrativo

Por otra parte, para la comprensión del trabajo a desarrollar se debe recurrir a la teoría de los elementos estructurales del acto administrativo-tributario que llegó a Venezuela, a través de la doctrina extranjera, especialmente francesa; luego fue desarrollada por la jurisprudencia y, finalmente, fue elevada a rango legal con la promulgación de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA). Previamente a la promulgación de la LOPA, en Venezuela, los reclamos tributarios se desarrollaban por las pautas del “recurso de reconsideración administrativa” que regulaba los artículos 121 y siguientes de la LISLR del 23 de Junio de 1978; después, por la Resolución número 037 de fecha 04/12/1991 que se aplicó a partir del 01 de enero de 1992 y que exigía que el recurrente estuviera asistido o representado por un profesional del derecho.

Así, tenemos que en nuestro derecho podemos distinguir los siguientes elementos del acto administrativo:

- La competencia, prevista en los artículos 18 ordinales 1, 2, 7 y 8 y 19 ordinal 4 de la LOPA.
- La forma en su concepción general que atiende a dos aspectos: la forma como expresión de la voluntad de la administración, prevista en los artículos 9 y 18 de la LOPA; y, la del procedimiento administrativo, previsto en los artículos 5, 19 ordinal 4, 48, 67 y 70 de la LOPA.
- El fin, establecido en los artículos 206 de la constitución y 12 de la LOPA.

- El objeto, regulado en los artículos 18 ordinal 6 y 19 ordinal 3 de la LOPA.
- La causa, consagrada en los artículos 18 ordinal 5, 62, 89 y 19 ordinal 2 de la LOPA.
- La discrecionalidad, proporcionalidad y adecuación, señalados en el artículo 12 de la LOPA.

La satisfacción de esos requisitos constituyen los medios legales propios del Derecho Administrativo Procedimental que les fueron concedidos a los administrados para la defensa de sus derechos e intereses subjetivos. Por eso, fueron puestos a su disposición para que la administración rectificara sus respectivas resoluciones y/o su proceder, y para que pudieran considerárseles como verdaderas garantías de los particulares ante situaciones jurídicas administrativas que le infrinjan o le lesionaban sus derechos subjetivos o sus intereses particulares.

Cuando un particular recurre al órgano superior jerárquico al que dictó la decisión impugnada (administración), con agotamiento o no del recurso de reconsideración a los fines de que se revise, se reforme, se modifique y/o se revoque una resolución o acto administrativo en particular o, excepcionalmente, un trámite o incidente procedimental resuelto por un funcionario inferior jerárquico con el que se le hayan lesionado derechos subjetivos o intereses legítimos, decimos que estamos frente a un recurso jerárquico administrativo que *sólo opera en la vía administrativa*. Su estudio es interesante, ya que a través de él se conocen y analizan los requisitos de forma y de fondo de su procedencia, entre ellos, como se dijo antes, la competencia del órgano, el tiempo útil para su interposición, la fecha de la notificación del acto recurrible, el lapso para la promoción y evacuación de las

pruebas, etc. y, en la mayoría de los casos, el agotamiento previo del recurso de reconsideración que, como medio de defensa, es estrictamente necesario en algunos casos para el nacimiento del recurso jerárquico tributario.

En este campo administrativo-tributario se le tiene como el medio legal al alcance de los administrados para interponerlo en todo caso, aun cuando no esté expresamente establecido en la ley. En caso contrario, si la ley lo prohíbe, el recurso citado no procede.

Este recurso es uno de los considerados de índole tributaria plena en todas sus fases. Es decir, se plantea ante la propia administración para que ésta revise el caso, lo analice en forma profunda y, con base en tal estudio, profiera una decisión de fondo ajustada a derecho teniendo en cuenta los datos, hechos, argumentos y pruebas suministrados por el administrado recurrente a lo largo del proceso.

También fue denominado por la doctrina tradicional como un “recurso de tipo vertical o de apelación” ya que éste se intenta ante un superior competente en jerarquía dentro de cualquier organización administrativa. Por ejemplo: en el caso de los municipios contra los actos de los concejales ante el alcalde, y en los casos de la administración pública nacional centralizada ante el ministro respectivo.

Se puede concluir que las decisiones que se dictan en el recurso jerárquico agotan la vía administrativa. Es decir, que las decisiones dictadas por la máxima autoridad de un ente administrativo de la organización de que

se trate, según el tipo de decisión, pueden dar o no lugar a la apertura de los recursos jurisdiccionales o contencioso-tributarios, quedando cerrada la administración para someter el mismo caso una vez más a su conocimiento.

2.2.3. Actuaciones en las que no procede el recurso jerárquico tributario

Es criterio universal de que en los siguientes casos no procede el recurso jerárquico tributario de conformidad al artículo 242, parágrafo único del C.O.T.

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

2.2.4. Interposición del recurso jerárquico tributario y sus efectos

La forma de interponer el recurso jerárquico tributario debe ser por escrito ante la oficina de la cual emanó el acto confutado (artículo 245 COT). El lapso para su interposición es de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna. Cuando la notificación se realiza mediante constancia escrita, correspondencia postal u otros medios, está surtirá efecto al quinto (05) día

hábil siguiente, después de incorporada el acta en el expediente respectivo (artículo 164 COT).

Algunos de los efectos de la interposición se refieren a la suspensión de los efectos del acto recurrido y queda a salvo la utilización de las medidas cautelares previstas en el Código Orgánico Tributario. Por ejemplo, la interposición del recurso jerárquico contra de una planilla de impuesto o contra un acto tributario sancionatorio, según la materia de que se trate, tiene el efecto de suspender lo que ordena dicho acto. La planilla no se cobrará, ni el acto se ejecutará mientras no se decida el recurso propuesto. Es decir, que el recurso tiene un efecto suspensivo que la administración debe respetar, a diferencia del contencioso tributario. A estos efectos existen excepciones dependiendo del tipo de sanción que se aplique.

Junto a lo anterior, se estudiarán las causales de inadmisibilidad del recurso, como son:

- 1.- La falta de cualidad o interés del recurrente.
- 2.- La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
- 3.- La 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.- La falta de asistencia o representación de abogado.

2.2.5. La inadmisibilidad del recurso jerárquico tributario

El primer tropiezo a superar será la figura de la inadmisibilidad del recurso jerárquico tributario por parte de la administración que necesariamente deberá ser motivada. Contra esa decisión incidental podrá ejercerse el Recurso Contencioso Tributario previsto en el Código Orgánico Tributario que no se estudiará aquí.

En todo caso, la decisión que se le dictará al administrado después de haber interpuesto un recurso jerárquico tributario será proferida por la autoridad administrativa inmediatamente superior, es decir, por el superior jerárquico, que, en un caso en concreto, podría ser la máxima autoridad de la administración. Dicho órgano contará con un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir dicho recurso contados desde la fecha de culminación del lapso probatorio. Si la causa no se abre a pruebas, el lapso previsto en el artículo 254 del COT se contará a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas.

Todo el universo jurídico del mencionado recurso jerárquico tributario llama la atención. Éste exige un estudio pormenorizado para determinar los argumentos del porqué fracasan tales recursos, especialmente los reseñados en las decisiones administrativas-tributarias a estudiar en contra de los administrados. Con este examen se aprenderán lecciones para plantear diversos modos de superar tal crisis en beneficio de una inmensa población

de usuarios-contribuyentes formales o no. Como ya se dijo anteriormente, este es el centro de la tesis.

En adición a lo anterior, será también materia de estudio el conjunto de los principios constitucionales establecidos en la *Carta Magna de la República Bolivariana de Venezuela* por ser de obligatoria mención en la defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes, entre ellos, los principios del debido proceso, de la justicia expedita, transparente, responsable y sin formalismos inútiles que lleven a la satisfacción de sus exigencias y a la obligatoriedad de las interpretaciones de los artículos pertinentes. Entre éstos se encuentran los siguientes del texto constitucional.

Artículo 26. Toda persona tiene derecho de acceder 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 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia: 1. La defensa y las asistencias jurídicas son inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. 2. 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. [...] 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; y, Quien no hable castellano, o no pueda comunicarse de manera verbal, tiene derecho a un intérprete. [...]

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. Asimismo, 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 a 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.

En tal sentido, los artículos mencionados anteriormente resaltan e imponen los principios y derechos que tienen los administrados al debido proceso, a la tutela judicial efectiva, a ser escuchados, notificados y a tener acceso al expediente, a presentar pruebas y alegatos en su defensa y a ser informados de los distintos medios de defensa que tienen, o a las que les proporcionan las leyes para su debida y completa defensa frente a los actos dictados por la administración.

En el *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos* podemos encontrar otros derechos que tienen los administrados en garantía de sus derechos frente al Estado, encabezados por la presunción de la buena fe en las declaraciones realizadas frente a diversos

organismos del Estado, además de los señalados desde el artículo 23 hasta el artículo 48 de tal decreto.

2.2.6. Vicios de anulabilidad de los actos administrativos

Existen otras causas que hacen anulables al recurso jerárquico tributario en los actos administrativos entre las cuales es importante señalar los diferentes vicios que afectan la legalidad de dichos actos y por ende, su validez; es por ello que se considera interesante el análisis de estos vicios.

Establecido lo anterior, es importante señalar previamente que el lenguaje y las características de los vicios no son del todo precisos. A veces se habla en la ley de nulidad relativa y/o de anulabilidad en el campo de las decisiones tributario-administrativas y, otras veces, de nulidad absoluta que conducen a dudas en el planteamiento de los casos aquí estudiados, entre ellos, los que se describirán en la continuación de la tesis.

Los criterios expuestos, la doctrina y la jurisprudencia sobre los vicios de anulabilidad de los actos administrativos se repiten con frecuencia en todas las decisiones sobre el recurso jerárquico tributario y aun sobre el recurso contencioso-tributario como se demuestra en las decisiones contenidas que aquí se analizan.

2.2.6.1. Vicio de incompetencia

Los actos administrativos adoptados fuera del lapso fijado adolecen de incompetencia *ratione temporis*, la cual puede viciar el acto de nulidad relativa cuando el tiempo es esencial para la emanación del acto (República Bolivariana de Venezuela, 2006).

Un ejemplo de ello sería cuando el acto administrativo es dictado después de haber vencido los lapsos de caducidad para su pronunciamiento de fondo o después de haber perimido el procedimiento; en el primer caso, porque el vencimiento del plazo para decidir produce el silencio administrativo cuyo efecto es la firmeza del acto en trámite y, en el segundo caso, porque la perención es de orden público conforme a la cual no puede dictarse una decisión distinta sobre el fondo del asunto. Si esto ocurriera en cualquiera de los dos casos, el pronunciamiento del órgano administrativo sería absolutamente nulo.

La competencia territorial es un presupuesto del acto administrativo cuya eventual falta no constituye un vicio de incompetencia manifiesta que produzca la nulidad absoluta, sino una simple nulidad relativa que puede ser convalidada a petición de parte o de oficio. Si el funcionario superior no tiene competencia para emitir determinados actos que han sido atribuidos a un funcionario subalterno o viceversa, nos encontraríamos frente a un caso de incompetencia funcional en razón del grado, la que no produce una nulidad absoluta sino relativa, siendo posible su subsanación aún de oficio. La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha distinguido entre incompetencia manifiesta “absoluta” y la incompetencia “simple o relativa”. Esta última se produce cuando el funcionario que dictó el acto pertenece al mismo organismo al que le 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 administrativa porque es anulable (artículo 20 LOPA), siempre y cuando medie petición de parte interesada; y agregó dicha sala de manera

congruente y complementaria que, 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 una autoridad judicial (República Bolivariana de Venezuela, 2006).

2.2.6.2. Violación del principio de globalidad de la decisión

Este principio de globalidad de la decisión también ha sido denominado principio de congruencia o de exhaustividad de la decisión, que consiste en el deber que tiene la administración en los artículos 62 de la LOPA (procedimiento constitutivo o de primer grado) y 89 de la LOPA (procedimiento de revisión o de segundo grado) de analizar y pronunciarse sobre todas las cuestiones –alegos 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 deba partirse para incluirlos en el supuesto previsto por el dispositivo legal, resulta imposible razonar cómo tales normas jurídicas lo imponen en la parte dispositiva de la resolución que se adopta haciendo que sea posible su anulabilidad. Los actos administrativos deben contener un análisis de todos los alegatos y pruebas de los interesados en el procedimiento y la decisión debe ser conforme a los hechos debatidos en el proceso; en caso contrario, el acto será anulable. La falta de consideración de todos los alegatos o pruebas por parte de la autoridad administrativa violaría el artículo 89 de la LOPA, cuya repercusión en la nulidad del acto no está predeterminada en la ley y, a juicio del funcionario dependerá si los alegatos

o pruebas no considerados son susceptibles de afectar la legalidad del acto en su elemento causal o en los motivos o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso justificaría la emisión del respectivo pronunciamiento (República Bolivariana de Venezuela, 2006).

2.2.6.3. 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. Equivale al excesivo celo, a la aplicación desmesurada, esto es, a todo aquello que rebase los límites del correcto y buen ejercicio de los poderes conferidos por la norma atributiva de competencia y funciones. Si la administración carece de esa competencia no puede por lógica, ejercer una facultad que no le ha sido acordada.

El abuso de poder se da cuando no existe proporción o adecuación entre los 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. Constituye una actuación excesiva y arbitraria del funcionario con respecto a la justificación sobre los supuestos de hecho a decidir. Se puede concluir que existirá abuso de poder cuando el funcionario actúa impulsado por un interés propio o de un tercero o por espíritu de venganza o por razones políticas pretendiendo con ello eludir la aplicación de una ley a un caso en concreto. 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, para inventar otros o para 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 (República Bolivariana de Venezuela, 2007).

2.2.6.4. Vicio de desviación de poder

Los actos administrativos se encuentran afectados del vicio de desviación de poder 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, 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. Hay desviación de poder cuando al acto le falta el fin propio del servicio al que está destinado el órgano administrativo, generalmente está oculto ante una apariencia de legalidad porque la administración procura que no se le descubra su verdadera intención, pero puede ponerse en evidencia el fin ilícito encubierto (República Bolivariana de Venezuela, 2006).

Este vicio pretende controlar la intención de la administración, algo que va más allá del simple examen de la apariencia del acto para impedir que se escudriñen 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. 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 (Hernández-Mendible, 2007).

2.3. Bases legales

En el caso de ésta investigación, se estudiarán complementariamente los derechos subjetivos violados a los administrados en las distintas decisiones administrativas-tributarias a examinar, la satisfacción o no de los requisitos legales, de forma y de fondo, para la interposición del mencionado recurso, los medios probatorios utilizados por los afectados y las motivaciones de la administración en cada caso concreto, para saber las causas o las razones de los fracasos o de la falta de su éxito con el apoyo del criterio doctrinal y jurisprudencial administrativo nacional a mi alcance. Dentro de esas bases legales, están:

- El estudio y análisis de los artículos 26, 49 y 143 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) antes citados.
- El estudio y análisis de los artículos previstos en el Código Orgánico Tributario (2006) referidos al recurso jerárquico citados anteriormente.
- El estudio y los análisis de los artículos previstos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos relativos al acto administrativo y al recurso jerárquico antes citados.
- El estudio y análisis de los tributos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISLR, 2001), en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos ISDYDC (1999) y en la Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA.

- El estudio y análisis de los derechos que tienen los administrados en cada caso en garantía, frente a las actuaciones del Estado, encabezados por la presunción de la buena fe en las declaraciones rendidas frente a los diversos organismos del Estado, contenidos en los artículos que van desde el 23 hasta el 48 del Decreto Con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos (2008).

A esta altura del proyecto, continuación se mencionarán algunas decisiones administrativo-tributarias sobre recursos jerárquicos tributarios interpuestos. Estas decisiones han sido escogidas para el desarrollo de la investigación.

2.3.1. Primer caso: Recurso jerárquico tributario contra el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)

El texto abreviado de esta decisión dice:

El 10 de marzo de 2003 la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA, C. A. consignó en el procedimiento administrativo, el correspondiente escrito de descargos. El 12 de enero de 2004, el entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) dictó la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo número 3363, declarando improcedentes los argumentos contenidos en el escrito de descargos, ratificó el contenido de las actas de reparo e impuso a la contribuyente “una multa de cuatrocientos cuarenta y dos millones seiscientos sesenta y tres [sic] cuatrocientos sesenta y seis bolívares (Bs. 442.566.634) [sic], supuestamente atendiendo a lo dispuesto por el Código Orgánico Tributario en materia de concurso de infracciones (folio 3 del expediente).

El 27 de febrero de 2004, la sociedad mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA C.A. interpuso un recurso jerárquico.

2.3.2. Segundo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por falta de motivación de la decisión

El recurso se interpuso contra la Resolución del Recurso Jerárquico N° GRLA/DJT/ARJ/2004-186, de fecha 08 de octubre de 2004, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT.

En fecha 01/02/2005 se tramitó el recurso y se ordenó la notificación al Gerente Jurídico Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT (Folios 59 al 68). En fecha 03/02/2005 se hizo presente en ese despacho el ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, parte actora en la presente causa, confirió Instrumento Poder Apud Acta al ciudadano Jesús Manuel Oliveros Márquez, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 53.278 (folios 68 al 69), y alegó:

- 1.- Que la Gerencia Jurídica Tributaria confunde la figura de asistencia con la de apoderado o representante del recurrente, por lo que mal puede dicho órgano declarar la inadmisibilidad del recurso jerárquico fundamentando su decisión en el numeral 3ro del artículo 250 del Código Orgánico Tributario, referido a la ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, cuando del escrito del recurso jerárquico se evidencia que la ciudadana Nidia Iraida Hernández Velazco, titular de la cédula de identidad N° N° V-5.675.376, en su carácter de profesional de la contaduría pública, actúa como asistente del representante legal de la empresa y no como apoderado de la contribuyente GANADERÍA OTOPUN C.A.
- 2.- Alegó el recurrente que la actuación de la administración violenta los principios y garantías constitucionales de la no formalidad a la defensa y al debido proceso, entendiendo que el principio de la no la formalidad se equipara a que el proceso en general y el procedimiento

administrativo en particular consiste en una serie de etapas rígidas que no se prestan a ningún tipo de sensibilización, cuando la moderna doctrina ha considerado que el antiformalismo es un principio jurídico que se deriva de la idea de eficacia administrativa y que contribuye a la consecución de la verdad material.

3.- Arguyó el recurrente que, al declarar inadmisibile el recurso jerárquico introducido por su representada, la administración tributaria le había causado un verdadero perjuicio al contribuyente al no proceder a revisar el fondo del recurso, que no era otro que la solicitud de nulidad de la Resolución de Imposición de Sanción N° 051001130001200, de fecha 16 de octubre de 2003.

2.3.3. Tercer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT

En fecha 25 de enero de 2007 el ciudadano Han Wen Sheng, titular de la cédula de identidad No. E-82.044.471 en su carácter de Director Gerente de la empresa FRUTERÍA, AREPERA, RESTAURANT LA CACHAMA, C.A., asistido por el abogado Horacio Montilla, matriculado en el Inpreabogado con el No. 7915, interpuso recurso jerárquico contra el acto administrativo contenido en la Resolución No. GGSJ/GR/DRAA/2006-2796 de fecha 30-11-2006, emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que lo declaró sin lugar, el que previamente había ejercido la prenombrada sociedad mercantil contra la Resolución (Imposición de Sanción) No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Capital (SENIAT) por monto de Bs. 288.000,⁰⁰ (Bs.F 288,⁰⁰). Dicha resolución fue motivada porque en fecha 15-07-1999 le fueron solicitados los documentos a la empresa para una

revisión específicamente del Libro de Licores, el cual no pudo ser entregado en ese momento por cuanto no se encontraba en el negocio el Sr. HAN WEN SHENG, Director Principal de la Compañía, quien es el único que puede resolver algún problema que se presente a la persona que se encuentra en el restaurante en el momento de la revisión y no está autorizado para entregar, ni es la persona idónea para asistir a una fiscalización. Es por esa razón que se rechazó la multa que se hizo del incumplimiento de un deber formal.

2.3.4. Cuarto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por ante el Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela por las empresas “Talleres, Repuestos y Representaciones Italven S.R.L” y “Volga Motors C.A contra INDEPABIS”

Las sociedades mercantiles VOLGAN MOTORS C.A. y TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L. interpusieron el recurso jerárquico en tiempo útil ante el Ministerio del Popular para las Industrias Ligeras, para que declararan nulas todas las actuaciones que se siguieron a la denuncia N° 064-07 de fecha 07/02/2007 en el expediente N° 2674-20007 archivando la presente causa y dando por terminado este procedimiento [...] así como para que declarara sin efecto la multa impuesta solidariamente en el Acto Administrativo impugnado de DOS MIL UNIDADES TRIBUTARIAS EQUIVALENTES A SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO BOLÍVARES FUERTES CON CERO CÉNTIMOS (Bs. 75.264,⁰⁰), ASÍ COMO TAMBIÉN QUE SE DEJARA SIN EFECTO LA RESPECTIVA PLANILLA DE LIQUIDACIÓN DE MULTA ILEGIBLE, CUYOS ÚNICOS DATOS ERAN: PLANILLA DE DEPÓSITO N°

69425957 DEL INDECU, BANCO DE VENEZUELA, QUE FUERA ANEXADA EN SU ORIGINAL A LOS FINES LEGALES CONSIGUIENTES.

2.3.5. Quinto caso: Recurso jerárquico tributario contra el SENIAT en materia sucesoral

“La recurrente, GLARIS MARGARITA DÁVILA QUINTERO identificada como mayor de edad, divorciada, venezolana, titular de la cédula de identidad N° V-3.992.851, con domicilio en esta ciudad de Mérida y civilmente hábil, asistida en este acto por la abogada en ejercicio IRAMA JOSEFINA CAMACHO CAMACHO, titular de la cédula de identidad N° V-3.916.522, inscrita en el Inpreabogado con el N° 35.915, por medio de la presente ocurrió para exponer: Que en fecha 18 de junio de 1997, falleció en esta ciudad de Mérida, su señora Madre JOSEFA MARÍA QUINTERO DE DÁVILA, quien fuera titular de la C.I. N° 660.898 presentándose su Declaración Sucesoral en la correspondiente Oficina del Seniat el día 04 de junio de 2008 tal y como se evidencia de la Forma 32 F07-N° 0072410-Expediente N° 0384, la cual se anexa a este escrito. El 25 de agosto de 2008, fue formalmente notificada de la Resolución N° RLA/STM/DRS/2008-0127 de fecha 13 de agosto del mismo año, emanada del Ministerio de Finanzas, Sector de Tributos Internos. Región Los Andes. SENIAT, la misma estaba acompañada con las siguientes planillas de liquidación:

<u>N° de formularios</u>	<u>N° de planillas</u>	<u>Fecha</u>	<u>Monto Bs.</u>
0168873	052001222000406	15-08-2008	2.893,10
0168872	052001221000067	15-08-2008	28.931,03

Se evidencia de dichas planillas, multas, recargos e impuestos que en opinión de la Oficina Recaudadora se deben cancelar, por aplicación de sanciones de conformidad con el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.”

2.3.6. Sexto caso: Recurso jerárquico Tributario interpuesto en base a la Ley del Impuesto al Valor Agregado contra el SENIAT

“El recurrente, RICHARD GRACIANO SCHWEIKERT VALERIO, mayor de edad, soltero, venezolano titular de la cédula de identidad, N° V-13.097.303, domiciliado en la ciudad de Mérida, estado Mérida, Urbanización Las Tapias, Calle 9, Quinta San Jacinto, N° 162, Rif. 13.097.303-1 y civilmente hábil, actuando en este acto en mi condición de Presidente de la Empresa R.S. AGROPECUARIA, C.A. debidamente inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Estado Mérida con sede en la ciudad de El Vigía con fecha 1ro de abril del 2008, bajo el N° 25, Tomo A-3 conforme se indica a las cláusulas 7 y 17 de los estatutos sociales que en copia se anexan a este escrito a los fines legales consiguientes y dotada del Rif. J-29572548-5, ante Ud. con todo respeto ocurro para interponer el recurso jerárquico respectivo en contra de la RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES DE FECHA 26 DE JUNIO DEL 2009, recibida por el recurrente el día 13 DE AGOSTO DEL 2009 dictada contra la empresa R.S. AGROPECUARIA C.A, RIF. J-295725485 ubicada en la Av. Carretera (*sic*) Carrera 3 BIS N° E- 24, Sector Sabaneta de la Ciudad de Tovar de este Estado Mérida.”

2.3.7. Séptimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por la empresa PAN´S HOUSE C.A. contra el SENIAT de fecha 29 de agosto de 2003

La Recurrente, la empresa "Pan's House, C.A.", Sociedad Mercantil inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 03 de junio de 1998, bajo el No. 28, Tomo 192-A-Sgdo, con su última modificación que consta del Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 31 de marzo de 2000, inscrita en la misma Oficina del Registro Mercantil, bajo el No. 70, Tomo 80-Sgdo en fecha 03 de mayo de 2000 cuyos estatutos fueron modificados según documento registrado ante la misma Oficina, bajo No. 80, Tomo 133-A-Sgdo, con Registro de Información Fiscal (RIF) No. J-30536074-0 mediante el Representante legal de la Contribuyente, el ciudadano José Antonio Pereira Enríquez, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad No. 12-094-382, actuando en su condición de director de la mencionada empresa, asistido en ese acto por la ciudadana Olga Cristina Vall Costas, venezolana, mayor de edad, abogada en ejercicio, inscrita en el Inpreabogado con el No. 20.464. interpuso recurso jerárquico contra la Resolución SNAT/INTI/GRTI/DJT/CRA/2008-000887 de fecha 26/08/2008 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, que fue declarado sin lugar, impugnando la Resolución Impositiva de multa RCA/DFTD/2003 0247 de fecha 29 de agosto de 2003, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT originada en el incumplimiento de deberes formales en materia del impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta por los siguientes hechos:

1. Por no llevar el registro de las operaciones en los Libros de Compras y de Ventas del Impuesto al Valor Agregado en forma debida, correspondiente al periodo de imposición mayo de 2002.
2. Por el hecho de que la máquina fiscal, marca Swmet de Venezuela, Modelo PS-2000, Serial 9701001185, carece del dispositivo de seguridad previamente troquelado con el sello fiscal.
3. Por mantener en su establecimiento una máquina fiscal, marca Swmet de Venezuela, Modelo PS-2000, Serial 9703000231, la cual carece de la etiqueta fiscal colocada por el enajenador cuando se instaló la referida máquina.
4. Por no tener el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento de las Máquinas Fiscales anteriormente señaladas.
5. Por no exhibir en lugar visible de su establecimiento el Registro de Información Fiscal (RIF).
6. Por no llevar en los Libros Contables (Diario, Mayor e Inventario) el registro de las operaciones en la forma debida;
7. Por no exhibir en sitio visible de su establecimiento la última declaración definitiva de rentas del año inmediatamente anterior al año en el cual se practicó la actuación fiscal.

Las multas impuestas fueron por la totalidad de 120 unidades tributarias de conformidad con los artículos 102, numerales 1 y 2; 104, numeral 4, del Código Orgánico Tributario, y se apreció en el caso la existencia de una concurrencia de ilícitos tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81 del mismo Código. Al declarar sin lugar el recurso interpuesto se confirmaron las mencionadas las multas.

Este recurso jerárquico fue interpuesto en tiempo útil contra la Resolución Impositiva de multa RCA/DFTD/2003 0247 de fecha 29 de agosto de 2003, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, con la cual se impusieron multas a la contribuyente por

incumplimiento de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado.

Dichas planillas fueron emitidas y la empresa afectada fue notificada de la resolución RCA/DFTD/2003/00247 el día 28-08-2003 impositiva de las multas antes referidas, después del año de haberse practicado y levantado el acta fiscal, por lo que fue considerada por la recurrente como extemporánea y nulo todo lo actuado (tanto el acta fiscal como la resolución impositiva de las multas) por eso pidió que las declararan inválidas y sin efecto alguno.

2.3.8. Octavo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el fondo de comercio denominado “HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA” contra el SENIAT de fecha 30/10/2003

El ciudadano EVARISTO CALLIMAN POSSOBÓN, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-14.023.639, en su carácter de representante legal del fondo de comercio denominado “HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA”, asistido por la abogada YHANET COROMOTO CORREDOR MOLERO, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 62.815, interpuso Recurso Jerárquico contra las Resoluciones Nros. RLA/DF/RIS/98/1853 y RLA/DF/PF/RIS/98/1854 ambas de fecha 07/09/1998, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

La recurrente buscaba la revocatoria de las sanciones impuestas por el SENIAT o de las multas impuestas en las Planillas de Liquidación con sus correspondientes planillas para su pago Nros: 0501626471, 0501626472, 0501626473, 0501626474, 0501626475, 0501626476, 0501626477, 0501626478, 0501626479, 0501626481, 0501626480, 0501626482, 0501626483, 0501626484, 0501626485, 0501626486, 0501626487, 0501626488, 0501626489, 0501626499, 0501626491, 0501629037, 0501629038, 0501629039, 0501626451, 0501626452, 0501626453, 0501626454, 0501626455, 0501626456, 0501626457, 0501626458, 0501626459, todas de fecha 16/11/1998 emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes, por los conceptos de Impuesto a los Activos Empresariales e Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor e Intereses originados de los mismos.

2.3.9. Noveno caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano Adrián Campos vicepresidente de la empresa “El Oso Bonchón, SRL” contra el SENIAT de fecha 06/12/2004

Con fecha 06 de diciembre de 2004 interpuso recurso jerárquico el ciudadano ANDRIAN CAMPOS, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-8.263.110, actuando en su carácter de Vice-Presidente de la empresa “EL OSO BONCHÓN, SRL.”, inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Anzoátegui en fecha 30 de noviembre de 1994, bajo el N° 49, Tomo B-25 y en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) bajo el N° J-30227678-0, domiciliada en la Calle San Carlos cruce con Calle Miranda, Urbanización El Palotal, Barcelona, estado Anzoátegui contra el Acto Administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Multa N° GRTI/RNO/DR/L/2001-000281 y Planilla de Liquidación y Pago de

Impuesto Sobre la Venta y Derechos de Licores N° 07010101247000370, número Pre Impreso N H9907 0033844 de fecha trece (13) de noviembre de 2001 por la cantidad de bolívares QUINIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL CON CERO CÉNTIMOS (Bs. 594.000,⁰⁰), emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

2.3.10. Décimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano Jairo Molero Ferrer, actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007

En fecha 7 de octubre de 2007 la contribuyente ejerció el recurso jerárquico con miras a la revocatoria del acta de reparo objetada y el reembolso de la cantidad de Bs. 131.436.694,05 pagados indebidamente, porque todo lo hizo para evitarse las graves consecuencias que podía acarrearle la falta de pago ante el temor fundado de que, la no cancelación de esa porción se convirtiera en un obstáculo para el otorgamiento de la solvencia de vivienda y hábitat que es requisito indispensable para obtener la solvencia laboral y para tramitar la solicitud de divisas a Cadivi, y por eso, procedió a cancelar bajo protesta la totalidad del reparo a reserva de ejercer los correspondientes recursos administrativos y jurisdiccionales.

CAPÍTULO III: Marco metodológico

3.1. Tipo de investigación

La tesis es de tipo documental. En su investigación se realizaron búsquedas de diversas decisiones administrativas-tributarias del SENIAT, INCES, BANAVIH e INDEPABIS, específicamente en el campo de la interposición de recursos jerárquicos tributarios. Esa búsqueda y esas investigaciones representan tanto un trabajo de campo, de recolección de datos, como un proceso de indagación a los fines de su análisis e interpretación de todos los medios de defensa y de la presentación de los resultados obtenidos.

El tipo de investigación se realizó aplicando el método analítico de las decisiones administrativas-tributarias del SENIAT, INCES, BANAVIH e INDEPABIS, específicamente en el campo del recurso jerárquico tributario con la finalidad de obtener respuestas a los objetivos planteados que pudiesen y, a la vez, servir de base para otras investigaciones en el futuro manteniendo la continuidad y armonía en el desarrollo de esta investigación con investigaciones futuras.

3.2. Carácter de la investigación

De acuerdo a la especificidad del objetivo y del análisis de la investigación, pudiera por adición pensarse en un estudio de tipo descriptivo según Cerda (2000), lo define así:

Más que un tipo de investigación, algunos sólo la consideran un método o una técnica para recoger o analizar datos [...] Según los teóricos de la investigación, la descripción prepara el paso a la explicación por medio de la cual se aclara y se hace comprender la información recolectada [...] A juicio de muchos investigadores la descripción y la explicación se hallan estrechamente ligadas y se transforman dialécticamente una en otra. Sin describir los hechos es imposible explicarlos (p. 74).

El nivel de investigación de este estudio se cumple cuando se analicen e interpreten las causas y el porqué de los fracasos en la interposición de los recursos jerárquicos tributarios y cuando los administrados consideran que se han violado sus derechos subjetivos a los fines de sus respectivas conclusiones.

3.3. Técnicas e instrumentos de recolección de información

La técnica de recolección de información utilizada en la presente investigación se basa en la revisión documental de las decisiones administrativas-tributarias en la página Web del SENIAT, INCES E INDEPABIS en materia de recurso jerárquico tributario que encuentren relación directa con la problemática propuesta. La asistencia a oficinas de la administración donde se encuentren archivos administrativos también ha sido uno de los recursos usados. Seguidamente, las decisiones administrativas-tributarias seleccionadas se sometieron a su análisis e interpretación con respaldo de la doctrina sobre dicho recurso y sobre los requisitos de forma y de fondo establecidos en el Código Orgánico Tributario o en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. De esta manera, se

buscó conseguir un alto nivel de validez y de confiabilidad en el estudio y se inferirán las respectivas conclusiones y recomendaciones.

3.4. *Diseño de la investigación*

El tratamiento de esta investigación se considera de importancia porque constituye un tema de constante utilización por profesionales del derecho, de la contaduría pública y de las ciencias financieras que despierta las inquietudes por conocer las respuestas a la pregunta “¿Por qué frecuentemente fracasa la interposición del recurso jerárquico tributario?”. La respuesta a esta pregunta se desarrolla tomando en cuenta la problemática y las interrogantes encontradas en los diversos casos estudiados aquí considerados, con fundamento en diversas revisiones bibliográficas y electrónicas sobre la materia. Todos los hallazgos en las decisiones administrativas-tributarias serán analizados y explicados en la medida de los conocimientos adquiridos, tratando de dar a comprender la temática general y presentar las respectivas conclusiones y recomendaciones. Es más, es un nuevo campo de trabajo profesional para los universitarios en contaduría pública, administración y ciencias financieras que se debe aprovechar y para el cual estos profesionales deben prepararse de lo mejor.

CAPÍTULO IV: Análisis de los resultados

4.1 Presentación de los resultados

En este capítulo se presentan los resultados obtenidos del estudio, aplicación e interpretación de las diez decisiones administrativo-tributarias antes reseñadas, objeto de la presente tesis que en resumen se indican a continuación.

4.1.1. Primer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) por la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA C. A. con fecha 27 de febrero de 2004.

4.1.2 Segundo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por falta de motivación de la decisión, por el recurrente Ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, actuando en su carácter de Presidente de la Sociedad Mercantil GANADERÍA OTOPUN C. A. con fecha 08 de octubre de 2004.

4.1.3. Tercer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT, por el recurrente Ciudadano Han Wen Sheng, en su carácter de Director Gerente de la empresa FRUTERÍA, AREPERA y RESTAURANT LA CACHAMA, C.A., de fecha 25 de enero de 2007.

4.1.4 Cuarto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por ante el Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela contra el INDEPABIS, por las empresas "TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L" y "VOLGA MOTORS, C.A.", de fecha 29 de octubre de 2009.

4.1.5. Quinto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT en materia Sucesoral, por la recurrente, Sra. GLARIS MARGARITA DÁVILA QUINTERO de fecha 22 de septiembre de 2008.

4.1.6. Sexto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto en base a la Ley de Impuesto al Valor Agregado contra el (SENIAT), por el

recurrente, RICHARD GRACIANO SCHWEIKERT VALERIO actuando en su condición de Presidente de la Empresa "R. S. AGROPECUARIA, C.A." de fecha 09 de diciembre de 2009.

4.1.7. Séptimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por la empresa PAN'S HOUSE C.A. contra el (SENIAT) de fecha 29 de agosto de 2003.

4.1.8. Octavo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el fondo de comercio denominado "HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA" contra el (SENIAT) de fecha 30/10/2003.

4.1.9. Noveno caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el Ciudadano ADRIAN CAMPOS Vicepresidente de la empresa "EL OSO BONCHÓN, SRL." contra el (SENIAT) de fecha 06/12/2004.

4.1.10. Décimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el Ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, mayor de edad, venezolano identificado con la cédula de identidad No. V-7.613.606 actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007.

4.2 Análisis de los resultados

Fue necesario el estudio de estas diez decisiones administrativo-tributarias para saber con propiedad si los recursos jerárquicos tributarios interpuestos cumplieron o no con la satisfacción de los requisitos formales y sustanciales de ley; los primeros para su admisión y los segundos para la declaración por el órgano superior administrativo-tributario de su procedencia o no. Se exponen los argumentos sobre cada uno de esos requisitos. Según la doctrina más autorizada, se encontró que los requisitos formales de admisibilidad del recurso jerárquico tributario son los siguientes:

1. Cualidad o interés legítimo en la persona del recurrente

La cualidad es entendida de la siguiente manera:

Como el derecho personal para ejercer el recurso jerárquico en una situación tutelada en forma exclusiva y excluyente por el orden jurídico o por el interés legítimo personal o concursal para quienes tienen una situación jurídica tutelada en forma concurrente como integrante o parte de un círculo definido y delimitado de personas. Allí pueden interponer el recurso jerárquico los diversos titulares de un mismo interés legítimo tanto en forma conjunta como individual. En todo caso, lo que se resuelva respecto de uno cualquiera de los integrantes del consorcio afectará naturalmente a los demás y será por ello necesario en su caso, citarlos como cointerésados. En el caso de varios interesados en una misma situación común, corresponde recordar que, en algunos ordenamientos sobre empleos públicos, suelen existir normas expresas que prohíben la presentación conjunta de los agentes o funcionarios públicos por considerarla una forma de presión o alzamiento contra el superior (Barra, Rodolfo, *RAP*, 11 p. 7).

El respaldo en algunos casos concretos se encuentra en el artículo 85 de la LOPA y en materia estrictamente tributaria en el artículo 242 del COT. La Corte Primera de lo Contencioso-administrativo en sentencia de fecha 13/10/1988 expresa lo siguiente: “el interés legítimo como la existencia de un interés directo o la necesidad de que el efecto del acto recaiga sobre el actor.”

2. Ejercer el recurso en el tiempo útil (caducidad)

La caducidad en derecho es una figura mediante la cual la inacción para interponer el recurso dentro del tiempo útil “mata” la acción. Ante la

existencia de una situación jurídica perjudicial, el sujeto afectado directamente tiene la potestad de ejercer contra el acto administrativo adverso los recursos de ley, si no los interpone dentro de un lapso perentorio legalmente establecido, pierde el derecho a entablar la acción correspondiente y el acto que fue proferido indebidamente queda definitivamente firme.

Por ejemplo, el COT en su artículo 244 estableció que “el lapso para interponer el recurso (jerárquico) será de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna”; y en la LOPA en su artículo 95, estableció que: “el interesado lo podrá intentar dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación del acto que se impugna”, en el caso de los numerales 2 y 3 del artículo 162 del COT, la notificación practicada “surtirá efecto al quinto (05) día siguiente a su verificación”. En ambos casos se trata de un lapso de caducidad del recurso.

El lapso de caducidad es perentorio y de orden público. No se puede interrumpir ni suspender en forma alguna, corre contra todo contribuyente o responsable y de antemano legalmente se sabe, con toda precisión, cuándo vence. La consecuencia más importante es que si no se interpone el recurso jerárquico dentro de estos lapsos preestablecidos, la decisión dictada por el órgano inferior sobre el recurso de reconsideración en los casos en que este exista o sobre los actos de efectos particulares de conformidad al COT queda definitivamente firme y cerrada la vía administrativa.

3. La legitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por tener la capacidad necesaria para recurrir o por tener la representación que se atribuye o porque el poder esté otorgado en forma legal

La legitimidad viene dada por la titularidad de un derecho subjetivo y personal del recurrente y por la profesionalidad, que en el caso de los abogados, lo es para todos los casos tanto administrativos como judiciales y para los contadores públicos, economistas, administradores y licenciados en ciencias fiscales, únicamente en los casos de los recursos interpuestos dentro de los límites de la administración tributaria. Todos los profesionales deben estar dotados legalmente de mandatos o poderes debidamente otorgados por vía de autenticación ante una notaría pública competente, o protocolizados en una oficina subalterna de registro público, en los que aparezcan como tales representantes en los estatutos sociales de la empresa o asociación afectadas, debidamente registrados. El texto de los poderes o mandatos debe hacer constar la representación y las facultades para interponer los recursos. No valen las cartas poderes a las que se refieren los artículos 25 y 26 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos. El instrumento-poder debe constar en el expediente. También puede utilizarse la figura de los llamados poderes apud-acta. Las insuficiencias, deficiencias y oscuridades que pueda tener el texto del poder no son objeto de esta tesis, pero es de advertir que cuando se interpone el recurso por medio de uno o varios mandatarios y no en forma personal, éstos deben tener esmero en revisar que el texto de los poderes no ofrezca ninguna duda en cuanto a la representación que se atribuyen. Si el poder es otorgado en el exterior deben cumplirse con las

normas que regularizan a estos instrumentos para que tenga validez en Venezuela.

4. Estar asistido o representado por abogado

Toda persona natural que no sea abogado o que no tenga como profesión la abogacía y que se encuentre afectado por una decisión administrativa-tributaria en un derecho subjetivo o interés personal directo, para interponer cualquiera de los recursos administrativos-tributarios en su defensa, lo debe hacer, bien por mandato expreso otorgado a un profesional del derecho o concurrir personalmente a la sede administrativa competente asistido de abogado con ese fin. Por eso se entiende la asistencia del profesional mencionado como el acto complementario a la capacidad de la cual carece en esta materia el que no es abogado o contador, administrador o licenciado en ciencias fiscales. El perito profesional señalado es necesario que actúe con el afectado en el uso de los recursos administrativos como requisito de la admisibilidad de los mismos. Puede acontecer en un caso concreto que el afectado utilice en el proceso administrativo-tributario distintos abogados asistentes como puede suceder que ocupe a un único abogado asistente en todo el proceso. En el caso de personas jurídicas se atenderán a lo establecido en los estatutos sociales sobre la representación de las mismas y también deben estar asistidas o representadas por los mismos profesionales antes mencionados. El dispositivo anterior olvidó que la asistencia y/o la representación en el recurso jerárquico tributario también la pueden hacer “los profesionales afines al área tributaria, entre ellos a los contadores públicos, administradores, licenciados en ciencias fiscales y economistas”

conforme lo establece el artículo 243 del COT. Hubo un antecedente sobre este particular en la Resolución N° 037 del 04/12/1.991 publicada en la Gaceta Oficial N° 34.857 del 06/12/1991.

4.3 Otros requisitos formales para la admisibilidad del recurso jerárquico en la LOPA

En la legislación venezolana, por ejemplo en el artículo 94 de la LOPA, se previó el recurso de reconsideración que procederá “contra todo acto administrativo de carácter particular y deberá ser interpuesto dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acto que se impugna, por ante funcionario que lo dictó”. La existencia de este recurso, también llamado de primer grado o instancia, es de obligatorio agotamiento para poder interponer el recurso jerárquico tributario conforme al artículo 95 de la misma LOPA que dice así: “El recurso jerárquico procederá cuando el órgano inferior decida no modificar el acto de que es su autor en la forma solicitada en el recurso de reconsideración”. En cambio, en el COT y otras leyes de carácter tributario, no se estableció el recurso de reconsideración. Por lo tanto, el recurso jerárquico tributario se interpone ante el respectivo superior jerárquico, en todo caso, en forma directa en escrito razonado dentro de los 25 días hábiles siguientes contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación del acto que se impugna y debe interponerse ante la misma oficina de donde emanó el acto impugnado.

Y por último, es necesario tomar en cuenta la competencia del órgano administrativo-tributario ante el cual se presenta el recurso jerárquico tributario para evitar el vicio de incompetencia. Si ésta es “manifiesta” nos

encontraremos en presencia de un vicio de nulidad absoluta según lo dice artículo 19 ordinal 4to de la LOPA; por argumento en contrario, en cualquier otro caso, cuando la incompetencia no sea “manifiesta”, el vicio de incompetencia será motivo de nulidad relativa según el artículo 20 de la LOPA. Más adelante se ampliará la explicación de este requisito.

Existe una jurisprudencia específica de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fechas del 9 de mayo de 2006, sentencia N° 957 y 20 de febrero de 2008 N° de expediente 07-1482, sentencia N° 130, que a raíz de la modificación del artículo 19 de la Ley Orgánica Corte Suprema de Justicia estableció mediante interpretación que no es obligatorio agotar este recurso para recurrir a la vía contencioso administrativa. Es decir a la vía jurisdiccional independientemente de los casos de denegación de este recurso señalados en el artículo 259, numerales 1º, 2º y 3º que hablan de subsidiariedad del recurso contencioso administrativo. Pero si el recurrente ha hecho uso del recurso jerárquico tributario para acceder a la vía jurisdiccional tiene que esperar la decisión de dicho recurso o su silencio u omisión negativa.

Estas jurisprudencias solamente se aplican cuando se trata de actos administrativos de efectos particulares. Al contrario, cuando se trata de actos administrativos de efectos generales para recurrir a la vía contencioso administrativa o jurisdiccional se debe agotar el recurso jerárquico tributario en la inmensa mayoría de nuestras normas legales o de esperar la denegatoria omisiva.

Por último, el artículo 250 del COT establece en forma expresa el cumplimiento de estos requisitos que son de orden público para evitar la inadmisibilidad del recurso jerárquico tributario.

4.4 Requisitos de fondo

El artículo 49 de la LOPA establece los requisitos de fondo para la procedencia del recurso, ellos son los siguientes.

1- El organismo al cual está dirigido

En el artículo 49 de la LOPA se establece que “cuando el procedimiento se inicie por solicitud de persona interesada” la única forma de interponer el recurso jerárquico es por escrito. No se admite la forma oral y específica que esa solicitud debe encabezarse señalando el organismo al cual está dirigido. Esto guarda relación con lo señalado en el artículo 86 *ibidem* que insiste en que debe intentarse por escrito y el artículo 95 *eiusdem* que indica que el recurso se interpondrá directamente ante el órgano inmediatamente superior a aquel que dictó la decisión que se impugna y ese órgano superior puede llegar a ser, en algunos casos, el ministro respectivo del ramo de la administración. Lo importante aquí es la competencia de ese órgano para su pronunciamiento.

2- La identificación del interesado o en su caso de la persona que actúe como su representante con expresión de los nombres y apellidos, domicilio, nacionalidad, estado civil, profesión y número de la cédula de identidad o pasaporte

La identificación del interesado, si es persona natural, se debe hacer como aparece en su respectiva cédula de identidad y, si es persona jurídica como en los casos de una compañía o una asociación, como se encuentra en el acta constitutiva o documento constitutivo de esa persona jurídica con la persona natural que lo representa la cual debe identificarse como aparece en los estatutos sociales, con su respectiva cédula de identidad o pasaporte. Allí a manera de información, se le indica al interesado que debe señalar sus nombres y apellidos completos, su domicilio personal, su nacionalidad, con su estado civil y su profesión.

3- La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes

La misma LOPA en el Capítulo IV del Título Tercero, artículo 73, que se refiere al procedimiento administrativo, señala que es deber de la administración notificar a los interesados de todo acto administrativo de carácter particular que afecte sus derechos y así lo repite el artículo 161 del COT. Debe contener la notificación el texto íntegro del acto e indicar si fuere el caso, los recursos que proceden con expresión de los términos para ejercerlos y los órganos o tribunales ante los cuales deberá interponerse. El artículo 74 *eiusdem* sanciona las notificaciones que no llenen todas estas menciones e indica claramente que no producirán ningún efecto. La misma ley en su artículo 75 establece la necesidad de indicar el domicilio del

recurrente a los fines de las notificaciones y de que, cuando resulte impracticable la notificación personal al interesado o a su apoderado, se procederá a la publicación del acto en un diario de mayor circulación de la entidad territorial donde la autoridad que conoce del asunto tenga su sede, quedando notificado el interesado 15 días después de la publicación, circunstancia ésta que será advertida en forma expresa. En caso de no existir prensa diaria en la referida entidad territorial, la notificación se hará en un diario de gran circulación de la capital de la república. Para evitar entonces estas dos últimas formas de practicar la notificación del interesado o de su apoderado debe hacerse constar en el escrito o solicitud del recurso jerárquico la dirección exacta para esos fines. En este recurso, como no hay contención entre partes ni contra terceros, no se habla de citación sino de notificación para hacerle saber la situación del proceso o de cualquier incidencia del mismo.

4. Los hechos, razones y pedimentos correspondientes expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud

El artículo 243 del COT señala que “se deberá interponer mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda [...] y deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o en su defecto, deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito”. Y el artículo 49 de la LOPA señala como deber a agotar el de indicar “los hechos, razones y pedimentos correspondientes, expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud”. Estas dos normas constituyen, tanto en el procedimiento administrativo en general como en el procedimiento tributario, la esencia o el corazón de la materia a tratar en esta

tesis. Vamos a detenernos en cuanto a la oración *“la narración precisa de los hechos que deben alegarse, en ambos casos, para la procedencia del recurso jerárquico”*. Los hechos deben precisarse o concretizarse lo mejor que se pueda. Ello depende de la destreza del narrador de los hechos que es el abogado o, en su caso, el contador, administrador o economista. Los hechos son objetivos en relación con el espacio y tiempo como sucedieron y todos están sujetos a la respectiva prueba. Mientras más claros, precisos y concretos sean los hechos, más se facilita su prueba. Los hechos deben ser veraces y exactos. El artículo 58 de la LOPA estableció que *“los hechos que se consideren relevantes para la decisión de un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba establecidos en el Código Civil, de Procedimiento Civil y de Enjuiciamiento Criminal (hoy Código Orgánico Procesal Penal) o en otras leyes. En la segunda parte artículo 269 del COT se estableció 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. Las pruebas se promueven conforme al artículo 269 *ejusdem* dentro de los primeros 10 días de despacho siguientes a la apertura del lapso probatorio. Existe a su lado un procedimiento de oposición a la admisión. El lapso de su evacuación para este último es de 20 días de despacho contados a partir desde su admisión y serán valoradas o apreciadas conforme lo establece el Código de Procedimiento Civil, el Código Civil y otras leyes de la república. Como se ve, en la LOPA no existe ninguna restricción o limitación en orden a las pruebas a utilizarse en el procedimiento administrativo, mientras que en el COT está la prohibición expresa de hacer*

uso de la prueba de juramento y de la confesión de funcionarios públicos cuando implique confesión de la administración.

Las pruebas en general son las siguientes: documentos públicos o privados; experticia; inspección administrativa, ocular o judicial; testifical; informativa y de exhibición de documentos. En materia administrativa en general, menos en el campo tributario en casos muy aislados, es admisible la prueba de juramento y confesión. Están prohibidas las pruebas ilegales y las impertinentes; pruebas ilegales son aquellas que no están en ninguna ley o están prohibidas por la ley; y las impertinentes son las que no tienen nada que ver con el caso que se discute.

Las razones de derecho

Las razones de derecho se encuentran en las normas jurídicas, específicamente aquellas que han sido objeto de violación para que se apliquen las sanciones correspondientes, se restablezca la legalidad preexistente y vuelva la armonía y la paz jurídica. En las razones de derecho puede incurrirse en los vicios de error en la interpretación o de falsa aplicación de las normas Asi como de otros vicios, entre ellos:

El falso supuesto

El falso supuesto constituye un vicio en la motivación del acto administrativo, que ocurre cuando son inciertos los supuestos de hecho o de derecho en los que se basó el organismo administrativo para dictar su decisión. La denuncia del vicio de falso supuesto requiere que se determine

con precisión en qué parte del acto impugnado se encuentra dicho vicio (República Bolivariana de Venezuela, 2008).

El falso supuesto como vicio en la causa del acto administrativo da lugar a la anulabilidad, pues, 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 o contrarios a los que debieron servir de fundamento a la decisión, los que no fueron tomados en cuenta o cuando existe ausencia total de los supuestos que deben servir de sustento del acto. Igualmente, este vicio consiste en una mala apreciación de los elementos jurídicos 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 la totalidad de ellos, 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 con la prueba de estos últimos se llega 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 totalmente distinta. La sola inexistencia de los motivos “relevantes” que dan lugar al acto conduce a la existencia del falso supuesto. El falso supuesto es un vicio que se refiere indistintamente tanto al error de hecho como al error de derecho. Es decir, a la falsa, inexacta o incompleta apreciación por parte de la administración del elemento causa del acto integralmente considerado no puede ser calificado de absolutamente nulo, sino de anulable. En otras palabras, este vicio se configura cuando la decisión se hace descansar sobre falsos hechos, sobre una errónea

fundamentación jurídica o cuando existe contradicción entre lo decidido por el órgano administrativo y las pruebas que reposan en el expediente, bien sea porque se le atribuyan a un documento o acta menciones que no contiene, o porque la administración dé como cierta la existencia de un documento que efectivamente no existe en el expediente, o hechos que no compruebe o que partan de la sola apreciación del funcionario. El falso supuesto es un vicio de anulabilidad relativa y el tiempo para reclamarlo comienza desde la fecha de la decisión. La correcta apreciación de los hechos que fundamentan las decisiones administrativas constituye un factor esencial para la legalidad y para la corrección de éstas y, consecuentemente, un medio adecuado para poder verificar el control de su legalidad con miras al mantenimiento de sus fines. En consecuencia, constituye una ilegalidad el que los órganos administrativos apliquen las facultades que ejercen a supuestos distintos de los expresamente previstos por las normas, o que distorsionen la real ocurrencia de los hechos, o el debido alcance de las disposiciones legales, para tratar de lograr determinados efectos sobre la base de realidades distintas a las existentes o acreditadas en el respectivo expediente administrativo. Cuando la administración tergiversa los hechos, los aprecia erróneamente o da por ciertas cuestiones no involucradas en el asunto que tengan influencia positiva para la resolución dictada, se produce el vicio de falso supuesto que incide en el contenido del acto y no en la forma (República Bolivariana de Venezuela, 2006).

Para que no se produzca ese vicio en la causa del acto administrativo es necesario que los presupuestos de hecho y los motivos de derecho sean comprobados, apreciados y calificados adecuadamente por la administración.

La errónea interpretación de la norma y su falsa aplicación

La base legal de un acto administrativo está constituida por los presupuestos y fundamentos de derecho, vale decir, por las normas legales en que se apoya. La ausencia de base legal puede ocurrir cuando el órgano que emite el acto interpreta erradamente determinada norma jurídica; cuando 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 cuál 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. Al contrario, el vicio de la falsa interpretación se origina cuando el funcionario concibe, crea, inventa caprichosamente o de mala fe una normativa para decidir el caso sin ningún basamento legal. Es una interpretación dañina e interesada que produce la anulabilidad absoluta de la decisión. Estos dos vicios deben encontrarse en la parte motivacional de la decisión y para afianzarla se acostumbra citar el uso de la doctrina y de la jurisprudencia (República Bolivariana de Venezuela, 2006).

5. Referencia a los anexos que lo acompañan, si tal es el caso

Utilizando por analogía lo señalado en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil en concordancia con lo señalado en el numeral 5° del artículo 49 de la LOPA debe entenderse “la referencia a los anexos que lo

acompañan si tal fuera el caso” como la necesidad de consignar conjuntamente con la solicitud del recurso jerárquico, los instrumentos, documentos y pruebas de los cuales se deriven inmediatamente el derecho deducido o reclamado. Si no se acompañan con la solicitud, debe al menos indicarse la oficina donde curse tal documentación como lo dice el artículo 54 de la LOPA. Esto se exige con el propósito de que la autoridad administrativa correspondiente que tramita el expediente solicite de las otras autoridades u organismos donde se encuentra esa documentación o antecedentes que se estiman convenientes para el mejor resultado del asunto. Esto no obsta para que el interesado lo consigne por su cuenta en el lapso legal de quince (15) días previstos en el artículo 55 de la LOPA. Si el solicitante no acompaña la documentación necesaria ni indica el lugar en donde se encuentra, entonces el funcionario competente que tiene a su cargo el caso podrá dictar un auto o despacho de saneamiento en el que notifique al interesado su omisión para que dentro de un plazo de quince (15) días proceda a subsanar el error, la deficiencia o la omisión y si, subsanada ésta, le declararan inadmisibile, podrá interponer el recurso jerárquico contra la segunda decisión o limitarse a corregir las insuficiencia o deficiencias existentes como lo dice el artículo 50 de la LOPA. En todo caso, iniciado el procedimiento administrativo, los documentos, informes, antecedentes y demás pruebas distintas a la prueba documental fundamental, que es de obligatoria consignación o señalización con el escrito jerárquico, serán evacuadas en el lapso probatorio de quince (15) días, si la solicitaran los mismos funcionarios administrativos o de veinte (20) días si las solicitaran los particulares interesados; este lapso puede ser aumentado hasta el doble si las circunstancias así lo requieren.

6. Cualesquiera otras circunstancias que exijan las normas legales o reglamentarias

Este numeral sexto del artículo 49 de la LOPA está dirigido a incorporar al texto de la solicitud o recurso todas las circunstancias de tiempo, lugar y modo que exijan otras leyes o reglamentos para satisfacer las exigencias de admisibilidad de dicho recurso o que tengan que ver de manera directa con todas las exigencias, recaudos y antecedentes exigidos de manera legal o reglamentariamente de acuerdo con la naturaleza del pedimento y del acto, lo que se resolverá en el procedimiento.

7- La firma de los interesados

Cuando el escrito o solicitud del recurso jerárquico no satisfaga las exigencias anteriores, la autoridad competente comunicará al presentante las omisiones o faltas observadas a fin de que en un plazo de quince (15) días hábiles proceda a subsanarlos. Si, hechas las correcciones, éstas fueren objetadas debido a nuevos errores u omisiones, el recurrente podrá interponer el recurso jerárquico contra la segunda negativa o subsanar de nuevo sus escritos y documentos conforme las indicaciones del funcionario. Así lo dice el artículo 50 de la LOPA. Todos los escritos deben estar firmados por el recurrente y por el abogado o profesional administrativo afín que sirve o actúa como asistente, con sus firmas autógrafas.

Finalmente, existe en la doctrina, pero no en la ley, el *recurso jerárquico de hecho* que consiste en acudir directamente al órgano superior administrativo competente e inmediato ante la negativa del órgano inferior

de admitir el recurso jerárquico y proponer el recurso de hecho pidiéndole que se ordene oír y tramitar el recurso jerárquico que ha sido negado. En todo caso, no hay un plazo para interponer este recurso. Pero aplicando por analogía lo previsto en el artículo 305 del Código del Procedimiento Civil lo será de cinco (05) días hábiles siguientes al vencimiento de los quince (15) días a que se refiere el artículo 95 *ejusdem*. El recurrente de hecho acompañará las copias de las actas conducentes para que el órgano superior ordene oírlo o admitirlo si fuera procedente.

4.5. Compilación de casos: Análisis sobre el fracaso de los recursos jerárquicos tributarios en las decisiones administrativo-tributarias antes mencionadas

4.5.1. Primer caso: recurso jerárquico tributario interpuesto contra el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) por la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA C. A. con fecha 27 de febrero de 2004

A continuación, se indica para éste y los demás casos un resumen de su contenido en los siguientes términos:

A. El texto del recurso

La Sociedad Mercantil Policlínica Metropolitana CA. interpuso el recurso jerárquico en fecha 27 de febrero de 2004 contra la actuación del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), pues mediante providencia administrativa número 013-02-483 de fecha 2 de octubre de 2002 autorizó la realización de una fiscalización a la Sociedad Mercantil Policlínica Metropolitana, C.A., “a los fines de estimar el gravamen correspondiente al periodo comprendido entre el cuarto trimestre del año 1996 y el tercer

trimestre del año 2002 [...] Los resultados de dicha fiscalización fueron asentados en las Actas de Reparación “números 050297” (*sic*) [léase núm. 050267] y 050268 del 10 de octubre de 2002 en las cuales se estableció un reparo por concepto de “aportes insolutos” por los siguientes montos: a) Por aportes del 2% (ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa), la cantidad [régimen monetario anterior] de TRESCIENTOS QUINCE MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CUATRO BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 315.566.634,⁰⁰) o de trescientos quince mil quinientos sesenta y seis bolívares con sesenta y tres céntimos (Bs. 315.566,63) en el régimen monetario actual; b) Por los aportes del ½ % (ordinal 2° del artículo 10 *eiusdem*), la cantidad [régimen monetario anterior] de SIETE MILLONES QUINIENTOS TREINTA MIL SETECIENTOS SETENTA Y SEIS BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 7.530.776,⁰⁰) o sea de siete mil quinientos treinta bolívares con setenta y siete céntimos (Bs. 7.530,77) en el régimen monetario actual. Alegando en su defensa entre otras cosas que “es conocido por la Administración Tributaria, además de ser público y notorio, que la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA, C.A., presta servicios médico-asistenciales...”, es decir, “ejerce actividades propias de la profesión liberal de la medicina y por ende, no es sujeto pasivo de la contribución parafiscal a la que se refiere el artículo 10 de la Ley del INCES”.

Denunciando la representación de la Sociedad Mercantil de que se omitió aplicar el precedente vinculante que la Sala Constitucional adoptó al establecer que la actividad realizada por personas naturales o jurídicas relativas a profesiones liberales es de carácter civil y no comercial o industrial

en las decisiones números 3241/2002; 781/2006; 1175/2006 y 1678/2007 por lo tanto, a ellas no le son inaplicables tales gravámenes; que es también inaplicable la obligación tributaria establecida en el artículo 10, ordinales 1° y 2° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE); de que es improcedente el reparo formulado por el INCES al aplicar las alícuotas y la base imponible para la determinación de las contribuciones especiales y de que son improcedentes las multas en contra de la contribuyente. Solicitando la nulidad de la determinación fiscal arrojada en las actas de reparo números 050567 y 050268 del 10 de diciembre de 2002, dictadas por la Unidad de Ingresos Tributarios del INCES; confirmadas a su vez, en el acto administrativo contenido en la denominada “Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Número 3.363 del 12 de enero de 2004, dictada por la entonces Gerencia General de Finanzas, Gerencia de Ingresos Tributarios del INCES”, que impuso la multa en contra de la contribuyente así como del propio acto CJ-210.100-488-671 del 13 de agosto de 2004, dictado por el entonces Comité Ejecutivo del INCES, en virtud de no tener la Recurrente, la condición de contribuyente. En tal escrito recursivo no apareció la asistencia ni la representación de un profesional del derecho ni de un profesional en materia tributaria (contador público, administrador, economista, ni licenciado en ciencias fiscales). La omisión de tal exigencia legal fue causa de inadmisibilidad del recurso.

B. Objeto del recurso

Fue la nulidad de la determinación fiscal arrojada en las actas de reparo números 050567 y 050268 del 10 de diciembre de 2002, dictadas por la Unidad

de Ingresos Tributarios del INCES; confirmadas a su vez, en el acto administrativo contenido en la denominada “Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo”, Número 3.363 del 12 de enero de 2004, dictada por la entonces Gerencia General de Finanzas, Gerencia de Ingresos Tributarios del INCES”, que impuso la multa en contra de la contribuyente así como del propio acto CJ-210.100-488-671 del 13 de agosto de 2004 dictado por el entonces Comité Ejecutivo del INCES, en virtud de no tener la recurrente la condición de contribuyente o de no ser sujeto pasivo de la contribución parafiscal.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

Las razones alegadas por el recurrente fueron: que la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA, C.A. presta servicios médicos asistenciales, es decir, que “ejerce actividades propias de la profesión liberal de la medicina y por ende, no es sujeto pasivo de la contribución parafiscal a la que se refiere el artículo 10 de la Ley del INCE”; que la administración omitió aplicar, aun cuando le fue alegado, el precedente vinculante que la Sala Constitucional adoptó, al establecer que la actividad realizada por personas naturales o jurídicas relativas a profesiones liberales es de carácter civil y no comercial o industrial y no están sujetas a tales contribuciones, en atención a las decisiones números 3241/2002; 781/2006; 1175/2006 y 1678/2007; que el acto administrativo objeto del recurso de nulidad aplicó erróneamente el artículo 10 de la entonces aplicable Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), así como infringió la definición de actividades mercantiles; que aún para el supuesto negado de que pudiera

considerársele como sujeto pasivo de la contribución especial, la determinación del tributo fue errónea ya que se pretendió incluir las utilidades pagadas a los trabajadores como parte de la base imponible en contraposición a lo establecido en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone que “el salario cuando sea fuente de cálculo de un tributo se empleará el salario normal”, posición amparada por la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; que las multas pretendidas son improcedentes por cuando la sociedad mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA, C.A. no causó una disminución ilegítima de ingresos tributarios; que no existió dolo o culpa, elementos necesarios conforme al artículo 73 del Código Orgánico Tributario para la procedencia de sanciones; que el INCES pretendió la inclusión de circunstancias agravantes sin motivación que las sustente y utilizó un falso supuesto de derecho para el cálculo de los supuestos aportes dejados de cancelar y que ello, se extiende y afecta la determinación de las sanciones.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

El recurso jerárquico propuesto fue declarado inadmisibile. Por lo tanto, no hubo pronunciamiento alguno sobre el fondo de los alegatos de la recurrente. La inadmisibilidad del recurso se debió a la violación del numeral 4° del artículo 250 del COT que exige como formalidad de orden público la asistencia o representación en el escrito recursivo de un abogado o, en su defecto, de un profesional de la contaduría pública o en materia tributaria y, en el caso estudiado, hubo omisión en el cumplimiento de tal requisito,

ratificándose en todas sus partes la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 3363, del 12 de enero de 2004, dictada por la entonces Gerencia General de Finanzas, adscrita a la Gerencia de Ingresos Tributarios del INCES. Tal declaratoria se dictó de conformidad con lo dispuesto en los artículos 243 y 250 numeral 4 del Código Orgánico Tributario que establecen que para la interposición del recurso jerárquico que el contribuyente debe estar representado o asistido de abogado.

En ese contexto, y específicamente en cuanto a la solicitud formulada por la contribuyente de desaplicación de los artículos 243 y 250 del Código Orgánico Tributario vigente, dijo la Administración que “la Sala Político Administrativa al estudiar los requisitos para la interposición del recurso jerárquico que derivan de una concatenación de normas contenidas en el Capítulo II del Título V del Código Orgánico Tributario vigente y no de una sola norma en forma aislada, pues los derechos constitucionales encuentran límites precisos a su ejercicio en la ley y es en ese sentido que el artículo 250 del Código Orgánico Tributario vigente, antes transcrito, que establece las causales de inadmisibilidad del recurso jerárquico como taxativas y de estricto orden público, entre ellas la de estar el recurrente obligatoriamente asistido o representado por un profesional del derecho, licenciado en contaduría pública, administración o en ciencias fiscales. Si no se satisface el requisito mencionado, el recurso jererquico será declarado inadmisibile.

En efecto, el mecanismo de admisión del recurso jerárquico en vía administrativa y del recurso contencioso tributario en vía judicial representan el límite legítimo del derecho fundamental al libre acceso a la justicia, en el

entendido de que sólo la ley determina y regla los extremos básicos que apuntalan la viabilidad del proceso. De esta manera, las previsiones contenidas en los artículos 243 y numeral 4° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario constituyen las exigencias legales para la interposición del recurso jerárquico, y de ningún modo contravienen el espíritu del Constituyente de 1999 ya que cuando en su artículo 49 establece el alcance del derecho al debido proceso en los ámbitos judicial y administrativo, también consagra, en su numeral 1°, la defensa y asistencia jurídica como derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso, así como el reconocimiento de las excepciones, tanto constitucionales como legales respecto al derecho a recurrir del fallo.

Por lo antes expuesto, mal puede considerarse la exigencia del requisito de estar asistido o representado por abogado o cualquier otro profesional afín en el área tributaria para la interposición del recurso jerárquico, violación alguna del derecho a la defensa y a ser oído; por el contrario, tal requisito es prácticamente un desarrollo del texto constitucional y configura más bien una garantía para el particular en la defensa de sus derechos el que esté asistido de abogado o de un profesional afín al área tributaria, que redundaría en su propio beneficio. A esto se une el hecho de que tales causales de inadmisibilidad pueden ser consideradas como los límites o excepciones que la ley ha establecido para el ejercicio del referido recurso.

E. Comentarios

1.- La Empresa Mercantil Policlínica Metropolitana C. A. cometió el grave error de interponer el recurso jerárquico sin la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín en el área tributaria sabiendo que ese requisito previsto en el numeral 4° del artículo 250 del COT es de orden público y de estricto cumplimiento. Su omisión acarrea la sanción de inadmisibilidad del recurso sin discusión alguna.

2.- La Empresa Policlínica Metropolitana C. A., por su sola culpa, perdió la oportunidad de que la propia administración conociera en grado jerárquico el fondo de los pedimentos formulados en el recurso.

3.- La Empresa Policlínica Metropolitana C. A. perdió un tiempo irrecuperable y debió haber hecho gastos innecesarios e inútiles.

4.- La exigencia de la ley de la asistencia o representación de un abogado o de cualquier otro profesional afín en el área tributaria, en lugar de limitar u obstaculizar el derecho a la defensa, lo que hace es mejorarlo en virtud de que un lego en derecho o en materia tributaria no tiene los conocimientos, destrezas ni habilidades para manejar el recurso jerárquico. La Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ante continuos casos similares, mediante el oficio No. DCR-5-12062-2393 del 06/06/2002, al dar respuesta a la consulta elevada por la Gerencia de la Aduana Principal de la Guaira, en la que solicitó opinión acerca de "la posibilidad de declarar inadmisibles los recursos jerárquicos cuando se interpongan sin la asistencia o representación de abogado o profesional del área tributaria de conformidad

con lo establecido en el artículo 243 del Código Orgánico Tributario [...] estableció *“que los profesionales que pueden asistir o representar a los contribuyentes o responsables son únicamente los “abogados, licenciados en Ciencias Fiscales, economistas, contadores públicos y Licenciados en administración”*. Con esto despejó la duda que traía dicho artículo en aras de la mejor defensa de los afectados.

5.- Los errores cometidos, unidos a la falta de conocimiento de las normas que rige el recurso jerárquico hicieron que éste fracasara; al contrario, si hubiesen cumplido con el requisito de representación de abogado o la asistencia de éste o de cualquier otro profesional afín en el área tributaria, era posible con toda seguridad, que el recurso interpuesto hubiese prosperado.

6.- La decisión fue dictada por el órgano competente, no está afectada de ninguno de los vicios que se explicaron antes y por ser una decisión definitiva del órgano administrativo, ésta, obviamente, se encontró ajustada a derecho.

4.5.2 Segundo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por falta de motivación, en la decisión por el recurrente Ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, actuando en su carácter de Presidente de la Sociedad Mercantil “GANADERÍA OTOPUN C. A.” de fecha 08 de octubre de 2004

A. Texto del recurso

La Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT emitió la Resolución del Recurso Jerárquico GRLA/DJT/ARJ/2004-186 por medio de la cual declaró inadmisibles tal recurso jerárquico interpuesto por el ciudadano Jorge Antonio Carrero Necker, titular de la cédula de identidad V-3.623.897, en su carácter de Vicepresidente de la

contribuyente “GANADERÍA OTOPUN C.A”, asistido por la Licenciada Nidia Iraida Hernández Velazco, inscrita en el Colegio de Contadores Públicos del Estado Táchira bajo el N° 12.657, lo que hizo con los siguientes razonamientos:

1.- En primer lugar, que la tal gerencia calificó el recurso como jerárquico de conformidad con lo establecido en el artículo 243 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 242 *eiusdem*.

2.- Igualmente la administración, en uso de sus potestades de autotutela prevista en el artículo 241 del Código Orgánico Tributario, procedió a subsanar el vicio de incompetencia del cual adolecía la resolución recurrida.

3.- Finalmente, analizando la admisibilidad del recurso, explicó que en el caso estudiado se observó que en el Auto de Recepción N° 133, de fecha 19/12/2003 que lleva la División Jurídica Tributaria, Área de Recursos Jerárquicos, la autorización (o poder) conferido a la ciudadana Nidia Iraida Hernández Velasco no estaba otorgado en forma legal. Este hecho, a su juicio, puso de manifiesto la falta de cualidad con la que actuó la recurrida, por lo que declaró inadmisibile el recurso.

B. Objeto del recurso

En fecha 31/01/2005 se recibió, presentado personalmente por sus firmantes, el recurso jerárquico interpuesto por el ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-3.428.937, actuando en su carácter de Presidente de la Sociedad Mercantil “GANADERÍA OTOPUN C.A.” identificada con el Registro de Información Fiscal N° J-07000850-4, domiciliada en San Cristóbal, Estado

Táchira e inscrita en el Registro Mercantil del Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 16 de febrero de 1960, bajo el N° 45, Tomo 6-A, debidamente asistido por el abogado Jesús Manuel Oliveros, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 53.278, contra la Resolución del Recurso N° GRLA/DJT/ARJ/2004-186, de fecha 08 de octubre de 2004, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

1.- El recurso jerárquico propuesto supuestamente carecía del instrumento poder del profesional que asistió al representante de la “GANADERÍA OTOPUN C.A.” al momento de introducir el recurso jerárquico; situación que calificó como totalmente anómala, puesto que el profesional asistente no necesitaba de poder precisamente por no tratarse de un apoderado o mandatario, sino que se trataba simplemente de la asistencia de un profesional afín al área tributaria por disposición del artículo 243 del Código Orgánico Tributario.

2.- Que la Gerencia Jurídica Tributaria confundió la figura de asistencia con la de apoderado o representante de la recurrente, por lo que mal puede dicho órgano declarar la inadmisibilidad el recurso propuesto fundamentando su decisión en el numeral 3° del artículo Código Orgánico Tributario, referido a la ilegitimidad *de la persona que se presenta como apoderado o representante del recurrente*, cuando del escrito del recurso jerárquico se evidenció que la ciudadana Nidia Iraida Hernández Velazco, titular de la cédula de identidad

N° V-5.675.376, en su carácter de profesional de la Contaduría Pública, actuaba como asistente del representante legal de la empresa y no como apoderada de la contribuyente "GANADERÍA OTOPUN C. A."

3.- Alegó la recurrente que la actuación de la administración violenta los principios y garantías constitucionales de la no formalidad, de la defensa y del debido proceso, entendiendo que el principio de la no la formalidad se equipara a que el proceso en general y el procedimiento administrativo en particular, deben reducir al mínimo la serie de etapas rígidas que no se prestan a ningún tipo de sensibilización, cuando la moderna doctrina ha considerado que el antiformalismo es un principio jurídico que se deriva de la idea de eficacia administrativa y que contribuye a la consecución de la verdad material.

4.- Arguyó el recurrente que, al declarar inadmisibile el recurso jerárquico introducido por su representada, la Administración Tributaria le ha causado un verdadero perjuicio al no proceder a revisar el fondo del recurso, que no era otro que la solicitud de nulidad de la Resolución de Imposición de Sanción N° 051001130001200 de fecha 16 de octubre de 2003.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

La Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT emitió la Resolución del Recurso Jerárquico GRLA/DJT/ARJ/2004-186 por medio de la cual declaró inadmisibile tal recurso interpuesto por el ciudadano Jorge Antonio Carrero Necker, titular de la cédula de identidad V-3.623.897, en su carácter de Vicepresidente de la contribuyente

“GANADERÍA OTOPUN C.A”, asistido por la Licenciada Nidia Iraida Hernández Velazco, inscrita en el Colegio de Contadores Públicos del Estado Táchira bajo el N° 12.657, que realizó bajo la base de los siguientes razonamientos:

1.- En primer lugar, la gerencia calificó el recurso jerárquico de inadmisibile de conformidad con lo establecido en el artículo 243 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 242 *eiusdem*; y

2- La declaratoria de inadmisibilidad del recurso se basó en que en el Auto de Recepción N° 133, de fecha 19/12/2003 que llevó la División Jurídica Tributaria, Área de Recursos Jerárquicos, se constató que la *autorización o poder* conferido a la ciudadana Nidia Iraida Hernández Velasco, no estaba otorgado en forma legal. A su juicio, este hecho puso de manifiesto la *falta de cualidad* con la que actuó. De allí que lo declaró inadmisibile.

E. Comentarios

1.- Se puede afirmar que la administración tributaria, al analizar el recurso jerárquico propuesto, incurrió en un grave error de derecho en el sentido de confundir lo que era la asistencia de la profesional de la contaduría pública en la redacción y presentación por el vice-presidente de la empresa “GANADERÍA OTOPUN C.A.” que, de acuerdo con los estatutos de dicha compañía, tenía legalmente la representación de la empresa, con la representación derivada del otorgamiento de un poder o mandato con base en lo previsto en el ordinal cuarto del artículo 250 del COT, en concordancia con lo establecido en el artículo 243 *eiusdem*. El error de derecho se distingue y separa del falso supuesto de derecho, que pueden parecerse, porque el

primero está referido a la interpretación jurídica de lo que se entiende por asistencia o por representación; y el segundo está referido a la interpretación sobre las exigencias del escrito del recurso jerárquico o del poder, pero ni el escrito del recurso jerárquico ni el poder constituyen normas jurídicas sino medios probatorios. Además, la empresa estaba legalmente asistida por una contadora pública y cumplió así con la formalidad prevista en el numeral 4to del artículo 250 del COT.” Por eso la decisión fue injusta, arbitraria e ilegal; hubo, por parte del órgano superior administrativo, error de derecho en cuanto a lo que debe entenderse en términos jurídicos por asistencia y por representación.

2.- La errónea decisión del superior jerárquico administrativo, considerando inadmisibles al recurso jerárquico interpuesto, le causó a la empresa recurrente daños y perjuicios al ponerle fin ilegalmente a tal recurso y la obligó a hacer uso del recurso contencioso para demostrar en la vía jurisdiccional tal error en el cual incurrió la administración tributaria.

3.- La administración tributaria también incurrió en el vicio de errónea interpretación de la ley al equiparar el supuesto incumplimiento de requisito señalado en el numeral 4º con lo establecido en el numeral 1º del artículo 250 y al equiparar la falta de asistencia o representación de abogado o profesional afín en materia tributaria con la falta de cualidad del recurrente, cosas que son totalmente dispares, porque la falta de cualidad del recurrente está referida a no ser titular de un derecho subjetivo personal y directo para recurrir y la empresa recurrente por medio de su representante legal claramente ejercía su derecho subjetivo para interponer el recurso jerárquico en forma directa y personal. En eso se perjudicó a esa persona jurídica. Por

eso se dice que son inaceptables tales errores en una sana y sabia administración.

4.5.3. Tercer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por el recurrente ciudadano Han Wen Sheng, en su carácter de Director Gerente de la empresa FRUTERÍA, AREPERA, RESTAURANT LA CACHAMA, C.A., de fecha 25 de enero de 2007

A. Texto del recurso

En fecha 25 de enero de 2007 el ciudadano Han Wen Sheng, titular de la cédula de identidad No. E-82.044.471, en su carácter de Director Gerente de la empresa “FRUTERÍA, AREPERA, RESTAURANT LA CACHAMA, C. A.”, asistido por el abogado Horacio Montilla, matriculado en el Inpreabogado con el No. 7915, interpuso recurso jerárquico contra el acto administrativo contenido en la Resolución No. GGSJ/GR/DRAA/2006-2796 de fecha 30-11-2006 emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que declaró sin lugar el recurso de reconsideración previamente ejercido por la prenombrada sociedad mercantil contra la Resolución (Imposición de Sanción) No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Capital (SENIAT), por monto de Bs. 288.000,00 (Bs. F 288,00).

B. Objeto del recurso

La contribuyente interpuso recurso jerárquico y, subsidiariamente, recurso contencioso tributario. El primero fue decidido sin lugar mediante Resolución

No. GGSJ/GR/DRAAT/2006-2796 del 30-11-2006 y constituyó objeto de su impugnación, el segundo.

El recurso jerárquico previamente ejercido por la prenombrada sociedad mercantil contra la Resolución (Imposición de Sanción) No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Capital (SENIAT), por monto de Bs. 288.000,00 (Bs. F 288,00) es el que se analiza aquí.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

La contribuyente expuso para su defensa los siguientes alegatos: “Nos dirigimos a Uds. muy respetuosamente, con la finalidad de remitirles la Planilla de Liquidación y Pago de Impuesto sobre la Renta y Derechos de Licores No. H-97-07-No. 0098022, Forma 50 por un monto de DOSCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL BOLÍVARES CON OO/100 (Bs. 288.000,00), dicha devolución es motivada a que en fecha 15-07-1999 fueron solicitados los documentos de la empresa para una revisión específicamente en el Libro de Licores, el cual no pudo ser entregado en ese momento por cuanto no se encontraba en el negocio el Sr. HAN WEN SHENG, Director Principal de la Compañía, quien es el único que puede resolver algún problema que se le presente a la persona que se encuentra en el restaurante en el momento de la revisión, ya que no está autorizada para entregar, ni es la persona idónea para asistir a una fiscalización, es por esa razón que rechazamos la multa que se nos hace del incumplimiento de un deber formal. En el procedimiento, la

Recurrente no promovió pruebas de ningún género en el lapso probatorio que le permitiera afianzar su defensa.”

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

En vista de que el hecho narrado contraviene lo establecido en el artículo 126, numeral 1, literal a) del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, en concordancia con lo establecido en el artículo 47 de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas y el artículo 251 de su Reglamento por constituir incumplimiento de los deberes formales conforme lo prevé el artículo 103 del citado Código, tipificado y sancionado en el artículo 108 *eiusdem*, la Administración Tributaria, mediante Resolución No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001, aplicó la pena pecuniaria con multa de treinta unidades tributarias (30 U.T.), cada una en Bs. 9.600,⁰⁰ lo que hace un equivalente de Bs. 288.000,⁰⁰.

Analizados cómo han sido los argumentos de las partes, estima esta Administración Tributaria que la presente controversia se circunscribe a revisar la legalidad o no de la sanción aplicada a la contribuyente por no presentar las guías que amparan los Libros de Registro de Especies Alcohólicas, en la oportunidad de la visita fiscal.

En este orden de ideas, valga mencionar que la recurrente reconoce, efectivamente, la no presentación de dichos documentos al momento de su requerimiento justificándose en razones de jerarquía dentro de la empresa, al no encontrarse la persona facultada y autorizada para tales fines como es el

Director Principal de la compañía; si bien en ese momento no fue posible la consignación de los recaudos exigidos por la administración tributaria, perfectamente en la sustanciación del procedimiento administrativo pudo ser subsanada, al aportar dichos documentos a fin de enervar y desvirtuar las aseveraciones del ente tributario en cuestión que la recurrente tampoco hizo.

E. Comentarios

1.- La decisión fue dictada por el órgano competente y fue debidamente motivada, carece de vicios de forma y de fondo y no se observa en ella abuso ni desviación de poder de los funcionarios.

2.- La empresa recurrente confesó en el procedimiento haber incumplido los deberes formales al no presentar ni en el momento de la visita fiscal ni en el transcurso del proceso de la segunda instancia que es el jerárquico, los documentos requeridos en el acta No. GGSJ/GR/DRAA/2006-2796 de fecha 30-11-2006 y la segunda acta de No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001. La empresa recurrente fracasó en esa intención en virtud de los errores cometidos de anteponer una cuestión privada a la normativa tributaria que es de orden público y esto hizo que el recurso fuera declarado sin lugar con toda razón. La sanción contenida en la resolución No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001 declarada válida en todas y en cada una de sus partes obligó a la empresa recurrente a pagar la suma de Bs. 288.000,⁰⁰. Obsérvese la veracidad del enorme descuido profesional en el profesional del derecho que atendía la defensa de la empresa sancionada, al no cumplir con el deber formal de presentar al fiscal del SENIAT la documentación requerida por el órgano fiscal, escudándose en

argumentos secundarios tales como: “fueron solicitados los documentos de la empresa para una revisión específicamente al Libro de Licores, el cual no pudo ser entregado en ese momento, por cuanto no se encontraba en el negocio el Sr. HAN WEN SHENG, Director Principal de la Compañía, quien es el único que puede resolver algún problema que se presente a la persona que se encuentra en el Restaurant en el momento de la revisión no está autorizada para entregar, ni es la persona idónea para asistir a una fiscalización, es por esa razón que rechazamos la multa que se nos hace del incumplimiento de un deber formal”, lo que tampoco fue probado por la recurrente ni aparece en la ley como medio para eludir el cumplimiento de los deberes formales. Por estos dos errores de la defensa el recurso jerárquico fracasó.

4.5.4 Cuarto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por ante el Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela por las empresas “Talleres, Repuestos y Representaciones Italven S.R.L.” y “Volga Motors C.A. contra INDEPABIS de fecha 29 de octubre de 2009

A.- Texto del recurso

“El Instituto Autónomo para la Defensa y Educación del Consumidor y del Usuario, entonces INDECU, estableció: a). Que recibió en las oficinas de la ciudad de Mérida una denuncia presentada por los ciudadanos GIMMY JOSE MALDONADO, titular de la cédula de identidad N° V-8.038.547 en su calidad de propietario del vehículo Marca LADA, Modelo SAMARA identificado con las placas VCA18W y ROSA E. MALDONADO C.I. N° V-8.024.417 en su condición de poseedora y autorizada para transitar (conducir)

dicho vehículo, identificado con las placas VCA18W y demás datos señalados tanto en la denuncia como en la factura de compra respectiva N° 0413 que riel en los autos del expediente N° 2674-2.007 y, después en el proceso, tal denuncia se siguió con la sola actuación de la ciudadana ROSA E. MALDONADO MALDONADO. b). En el auto de admisión de la mencionada denuncia N° 064-07 que corre al folio 46 de fecha 07 de febrero del 2007 se ordenó formar el expediente N° 2674-2.007, allí el entonces INDECU hoy INDEPABIS hizo constar que la denuncia fue formalizada por la ciudadana ROSA EMILSE MALDONADO *quien actuaba en su propio nombre*. En el acta o informe sobre la inspección ordenada por el INDECU que corre a los folios 47, 48 y 49 aparece firmando como denunciante en su propio nombre, la ciudadana ROSA E. MALDONADO. En el acta o informe del INDECU de la misma fecha 07 de febrero del 2007 (folios 49) aparece firmado por el ciudadano GIMMY JOSE MALDONADO y la ciudadana ROSA E. MALDONADO. Al folio 50 del expediente existe una comunicación dirigida al INDECU, concretamente al Inspector, Abogado NERIO BALZA y a la funcionaria YORLEY MOLINA acerca de los errores existente en la póliza N° 65661 de "SEGUROS ALTAMIRA, C.A." para el uso de la grúa que trasladaría al vehículo objeto de la investigación a la ciudad de Mérida firmada por ROSA E. MALDONADO *actuando en su propio nombre*. Lo mismo existe al folio 52 firmado por ROSA E. MALDONADO. Al folio 54 existe el "Informe" de fecha 14/06/07 levantado en el establecimiento comercial de "VOLGA MOTORS C.A.", ubicado en la Av. 3, esquina con la calle 28 de la ciudad de Mérida firmado por ROSA E. MALDONADO en su propio nombre. El 18/06/07 se levantó otra acta en el taller "ITALVEN" autorizado por "VOLGA MOTORS C.A." ubicado en la Av. Los Próceres frente a las

Salas Velatorias "LA INMACULADA" de la Ciudad de Mérida para realizar una revisión al vehículo de autos y allí firmó ROSA E. MALDONADO en su propio nombre. Al folio 65 existe un oficio dirigido a la Coordinadora Regional del INDECU con fecha 20/06/07 haciéndole la entrega del informe realizado al vehículo de autos por "ITALVEN" firmado por ROSA E. MALDONADO en su propio nombre; y, finalmente al folio 71 del expediente existe "una autorización privada del propietario del vehículo en cuestión, GIMIMY JOSÉ MALDONADO MALDONADO a ROSA EMILSEN MALDONADO (ARQUITECTO), para que ésta última en su nombre y representación "asista y participe en todos los actos administrativos en los cuales pueda hacer acto de presencia relacionados con el vehículo antes referido, especialmente en lo relacionado con las empresas "VOLGA MOTORS C.A." y "Grupo AYMESA VENEZOLANO C.A." y cualquier taller autorizado por el grupo "AYMESA VENEZOLANO C.A." para el cumplimiento de la garantía y servicios del antes mencionado vehículo, haciendo las observaciones que crea conveniente por los problemas que ha presentado y presenta dicho vehículo".

La denuncia se fundamenta en que la ciudadana Rosa Maldonado, solicitó a la empresa "VOLGA MOTORS C.A." identificada antes, corregir los errores en la documentación del vehículo ya identificado y cumplir con la garantía que lo ampara, siendo el mismo marca LADA, placas VCA-18W, ya que, hasta la presente fecha no ha tenido solución a su denuncia".

"La administración antes, del INDECU ahora del INDEPABIS (Caracas) estableció al folio 262 "que era obligación legal y constitucional de los

proveedores prestar servicios de calidad, es decir, los prestadores de servicios deben cumplir con prestar el servicio de forma eficiente. En el caso que nos ocupa la empresa antes mencionada, no cumplió a cabalidad con la garantía otorgada al vehículo marca LADA, Placas: VCA18W, modelo SAMARA, color Blanco Perla (omissis)". Por lo que resultó procedente en su contra la imposición de la multa solidaria de DOS MIL UNIDADES TRIBUTARIAS EQUIVALENTES A SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO BOLIVARES FUERTES CON 00/100 CENTIMOS (Bs. 75.264,⁰⁰) a la que se refiere la PLANILLA DE DEPÓSITO N° 69425957 DEL INDECU, HOY INDEPABIS, PAGADERA EN EL BANCO DE VENEZUELA ANEXA EN SU ORIGINAL A LOS FINES LEGALES CONSIGUIENTES dictada con fundamento en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reconversión Monetaria, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela con el Nro. 38.638 de fecha 06 de Marzo del 2007 contra las sociedades mercantiles: "VOLGAN MOTORS C.A.", "TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L", "CONTINAUTO" (antiguo Grupo Aymesa Venezolana C.A.) y contra el Grupo Aymesa Venezolana C.A.). Más adelante, dijo haberse comprobado los hechos plasmados en el Informe Técnico realizado por la compañía "TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L", que cursa en los documentos que corren a los folios 62, 63, 66 y 67 del expediente, los que analizó y apreció conforme a la Ley para hacer finalmente la calificación de los presupuestos de hecho de los mismos y fundamentar legalmente la sanción impuesta.

B. Objeto del recurso

Denunció la falta de motivación de la decisión. Esta omisión se llama en derecho también “carencia de motivación” o en extremo “silencio de pruebas” y es causa de nulidad del acto. En consecuencia, todas las omisiones que afectan la constatación, apreciación, comprobación y calificación de los hechos origina vicios en la causa, los que en algunos casos, conforme a jurisprudencia reiterada, se han denominado “vicios por abuso o exceso de poder”; por tanto, ese acto administrativo del INDECU hoy INDEPABIS (Caracas) impugnado por la falta de apreciación y comprobación de los hechos denunciados que provocan como consecuencia, que la decisión recurrida esté viciada en la *causa*; además, la administración al sancionar con multa solidaria a la empresa que representa el ciudadano PEDRO GARDELIANO CONTRERAS, identificado en autos, por unas faltas que no cometió, erró en la apreciación y comprobación de los presupuestos de hecho contenidos en la experticia que generaron un informe técnico sobre el vehículo en cuestión. Ese acto emanado del poder discrecional del Presidente del INDECU hoy INDEPABIS (Caracas), con omisión de la valoración de los presupuestos de hecho que no los comprobó, vicia la *causa* del acto y lo hace nulo. Es por ello que el poder discrecional de la administración tiene sus límites y uno de esos está previsto en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), que entre otros, establece: “la debida proporcionalidad entre el Acto Administrativo, en este caso, el impugnado y los elementos de hecho que lo originaron por eso denunciaron su no apreciación ni adecuación a los presupuestos de hecho”. El citado artículo 12 cuando trata de la *discrecionalidad*, exige que haya una adecuación

entre el contenido del acto administrativo impugnado y los supuestos de hecho del mismo. Tal adecuación se centra en la *causa* que debe ser completamente probada y calificada por la administración sancionadora, que en el caso de autos aparece omitida en todas sus partes.

La misma administración INDECU en su errada fundamentación, explanada al folio 262, parte final, dice: “De la norma transcrita o del principio constitucional referente a que es obligación de los proveedores prestar servicios de calidad, es decir, los prestadores de servicios deben cumplir con prestar el servicio de forma eficiente, en el caso que nos ocupa la empresa antes mencionada, no cumplió a cabalidad con la garantía otorgada al vehículo marca LADA, Placas: VCA18W, modelo SAMARA, color Blanco Perla (omissis)”. Esa afirmación resultó a los ojos del expediente ser también un falso supuesto, en virtud de que la co-representada TALLERES, RESPUESTOS y REPRESENTACIONES ITALVEN, SRL, no fue una prestadora de servicios sino realizadora de la experticia solicitada por INDECU hoy INDEPABIS y esto último fue omitido por la administración.

La administración INDECU hoy INDEPABIS (Caracas), tampoco indicó a cuál empresa se refería la sanción cuando dijo: “la empresa antes mencionada”, si lo fue a la co-representada “TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L”, o, al GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.,” que no fueron las denunciadas ni formaron parte del proceso, porque la acepción a “ésta última” es la antes mencionada empresa en un sano castellano, según lo expone la administración al punto: “La empresa que represento, adquirió el vehículo de la empresa denominada

“GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.”; pues, así la “antes mencionada” sería el “GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.”, no existe otra empresa más que ésta, ni esta última comprende a la empresa: “Talleres, Repuestos y Representaciones Italven S.R.L.”. Pero lo más grave es que ambas empresas no fueron denunciadas ni emplazadas o citadas para defenderse en este proceso y finalmente pidieron que estas últimas denuncias fueran declaradas con lugar.

Por tanto, la administración INDECU hoy INDEPABIS (Caracas) violó los principios de *discrecionalidad, causa o motivación y partes*, y se desvió hacia el irracional abuso y exceso de poder prohibidos en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con los artículos 92, 93 y 99 de la Ley Orgánica de Protección al Consumidor y al Usuario (2004) para sancionar lo insancionable contra las empresas antes mencionadas y aun contra la otra, la empresa “VOLGA MOTORS, C.A.” en virtud de que la denuncia en su contra provino de una persona que no tuvo ni tiene con ella relaciones legales ni contractuales por no haber adquirido el vehículo de autos en dicha empresa ni ser la denunciante propietaria del mismo. Por todas las razones antes expuestas solicitaron de ese despacho la nulidad absoluta del acto administrativo recurrido antes especificado.

Solicitaron además del honorable ministro competente que fueran declaradas CON LUGAR las presentes defensas, en cuanto se refiere a la co-representada “TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L” la que simplemente emitió una opinión, evacuó una experticia no fue parte en el proceso. Sólo emitió una opinión bajo la figura jurídica de un “Informe

Técnico” calificado como una experticia administrativa, sin ser parte denunciada ni tercera persona actuante en ese proceso, por lo que no pudo ser objeto de sanción alguna o en todo caso, debe dejarse frente a ella, sin efecto la multa impuesta solidariamente en el Acto Administrativo impugnado de DOS MIL UNIDADES TRIBUTARIAS EQUIVALENTES A SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO BOLÍVARES FUERTES CON 00/100 CENTIMOS (Bs. 75.264,⁰⁰), ASÍ COMO TAMBIÉN QUE SE DEJE SIN EFECTO LA RESPECTIVA PLANILLA DE LIQUIDACIÓN DE MULTA ILEGIBLE, CUYOS ÚNICOS DATOS SON: PLANILLA DE DEPÓSITO N° 69425957 DEL INDECU, BANCO DE VENEZUELA, QUE SE ANEXA EN SU ORIGINAL A LOS FINES LEGALES CONSIGUIENTES. Denunció igualmente la carencia de base legal del acto, señalando que es requisito para la validez de los actos administrativos, “*la base legal del acto*” que consiste en la necesaria e ineludible concordancia entre las reglas que definen la competencia o sea, aquellos poderes de la Administración Pública frente a las situaciones de hecho necesarias para motivar la decisión. La *competencia* entendida como la aptitud para obrar de las personas en el campo del derecho público y particularmente de los sujetos pasivos del derecho administrativo, la que deberá tener una concordancia, coherencia o afinidad correlativa con la situación de hecho que da origen al acto en cuestión.

La “base legal del acto” es la norma o normas previstas en el ordenamiento jurídico que autorizan la actuación de la administración en un caso concreto, la que en definitiva constituye los denominados supuestos legales o los fundamentos de derecho del Acto Administrativo como requisitos de fondo

del mismo y que condicionan la “motivación” como requisito de forma, tal como lo prevén los artículos 9 y 18, numeral 5 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que disponen: 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 18.5: “expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes (*omissis*)”. Ergo, no podrá dictar la administración acto administrativo alguno sin que tenga una *base legal* y de que, en ésta haya una verdadera concordancia con el caso concreto que se analiza y aprecia, debiendo en todo caso, aplicarse los fundamentos legales correctamente. En consecuencia, aquélla no puede aplicar otra norma sino la adecuada al caso ventilado que según la propia expresión de la administración en el Acto Administrativo sancionatorio impugnado *ab initio*, *no se correspondía precisamente con el que en ese caso existía, allí*, exponiendo que: “En la referida denuncia se dejó constancia de lo siguiente: “*La denunciante solicita que la empresa corrija los errores en la documentación entregada y cumpla con la garantía del vehículo*” (*sic*), Frente a esa indebida acusación, en todo caso, sin exigencias legales y de buena fe *pero a todo evento*, hicieron saber al señor ministro que sus representadas no estando legal ni contractualmente obligadas frente a la denunciante, atendieron correctamente y con la diligencia necesaria y oportuna a la satisfacción de la misma por vía de gracia. Por otra parte, complementa la administración en el acto administrativo sancionatorio que “la presente denuncia se fundamenta en que la ciudadana Rosa Maldonado solicitó a la empresa antes identificada corregir los errores

en la documentación entregada y cumplir con la garantía del vehículo marca LADA, placas VCA-18W, ya que, hasta la presente fecha no ha tenido solución a su denuncia.”

Tanto la denuncia como la sanción, lo dijeron antes, es, aparte de inadmisibile, absolutamente nula e improcedente porque la realizó la ciudadana ROSA EMILSEN MALDONADO MALDONADO en su propio nombre y representación, no siendo adquirente del vehículo “Lada” identificado en autos de ninguna de las empresas mencionadas, ni tiene derechos legales ni contractuales de protección sobre el mismo a tenor de lo establecido en los artículos 96 y 99 de la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario. La administración pasó por alto este hecho y le atribuyó a la errónea denunciante en el Acto Administrativo impugnado una condición que legalmente no tenía ni tiene en ese caso: de ser titular de derechos de protección sobre el vehículo de autos. Allí hubo un falso supuesto por parte de la administración no convalidable en forma alguna por la parte denunciada por ser de orden público, al darle a la ciudadana ROSA EMILSEN MALDONADO MALDONADO la titularidad de unos derechos de protección sobre el vehículo de autos que nunca tuvo ni era suyo; además, de confundir o mezclar en el acto sancionatorio de fecha 20 de febrero del 2008, la narrativa con la motiva omitiendo particularizar las exigencias del artículo 18 numeral 5 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cuando dijo que EL EXPEDIENTE 2674-07 SE INICIÓ POR LA DENUNCIA N° O64-07 DE FECHA 07/02/2007 interpuesta por ROSA MALDONADO [...] contra el establecimiento denominado “VOLGA MOTORS, C.A. repitiendo en el acto decisorio todas las actuaciones erróneas e ilegales de la Ciudadana ROSA

E. MALDONADO ante denunciadas y aplicándole a las mismas los artículos, entre otros, 117 de la Constitución Bolivariana que no le corresponde, por no ser la errónea denunciante, titular de garantía alguna frente a un vehículo totalmente ajeno, pues el vehículo “Lada” de autos no fue ni es propiedad de Ella ni la Denunciante probó haberlo adquirido de las empresas denunciadas ni corre en autos mandato alguno para hacerlo. La anterior disposición y todas las disposiciones transcritas en el folio 261 sobre: *“El objeto de la Ley de Protección al Consumidor y del Usuario (2004), continuando con el artículo 117 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el anuncio de otras disposiciones especiales previstas en la citada Ley, sin concretarlas, concatenarlas ni concordarlas con el improcedente pedimento, ni con lo establecido en los artículos 93, 96 y 99 de Ley de Protección al Consumidor y al Usuario para el caso de autos, donde no tienen aplicación alguna, obligándoles a concluir que todos los errores de hecho y de derecho antes denunciados contenidos en el texto de la decisión impugnada deben ser inmediatamente corregidos en aras de la justicia, el buen ejemplo administrativo y de la legalidad mediante la reposición de la presente causa al estado de dejar sin efecto el auto de admisión de la denuncia formulada por la ciudadana ROSA EMILSEN MALDONADO MALDONADO el día 07/02/2007, identificada en autos, por inadmisibles e improcedentes y contrarias al orden público administrativo, así como todos los actos posteriores al Mismo, por no ser titular de ningún derecho ni garantía legal o contractual sobre el vehículo marca “Lada” identificado en los autos, por parte de las denunciadas antes identificadas y por lo tanto, de declarar nulas todas las actuaciones que se siguieron a la denuncia N° 064-07 de fecha 07/02/2007 en el*

expediente N° 2674-2007 archivando la presente causa y dando por terminado este procedimiento.”

Las sociedades mercantiles “VOLGAN MOTORS, C. A.” y “TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L.” interpusieron el recurso jerárquico en tiempo útil ante el ciudadano Ministerio Popular para las Industrias Ligeras para que Declararan nulas todas las actuaciones que se siguieron a la denuncia N° 064-07de fecha 07/02/2007 en el expediente N° 2674-2007 archivando la presente causa y dando por terminado este procedimiento así como para que declarara sin efecto la multa impuesta solidariamente en el Acto Administrativo impugnado de DOS MIL UNIDADES TRIBUTARIAS EQUIVALENTES A SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO BOLIVARES FUERTES CON CERO CENTIMOS (Bs. 75.264,⁰⁰), ASI COMO TAMBIÉN QUE SE DEJARA SIN EFECTO LA RESPECTIVA PLANILLA DE LIQUIDACIÓN DE MULTA ILEGIBLE, CUYOS ÚNICOS DATOS SON: PLANILLA DE DEPÓSITO N° 69425957 DEL INDECU, BANCO DE VENEZUELA, QUE fuera ANEXADA EN SU ORIGINAL A LOS FINES LEGALES CONSIGUIENTES.

C. Las razones y defensas alegadas por los recurrentes sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

Las empresas “VOLGAN MOTORS C.A.” y “TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L alegaron en su defensa lo que “se llama en derecho “falta de motivación” o en extremo “silencio de pruebas” y es causal de nulidad del acto el primer vicio que afecta esa decisión. En consecuencia, la falta de constatación, apreciación, comprobación y calificación de los hechos originan vicios en la causa, los que en algunos casos,

conforme a la constante jurisprudencia, se han denominado “*vicios por abuso o exceso de poder*”; por tanto, el acto administrativo del INDECU hoy INDEPABIS (Caracas) impugnado por la falta de apreciación y comprobación de los hechos denunciados provoca como consecuencia legal que la decisión recurrida esté viciada en la *causa* y la administración al sancionar con multa solidaria a la empresa que representa el ciudadano PEDRO GARDELIANO CONTRERAS, identificado en autos, por unas faltas que no cometió, erró en la apreciación y comprobación de los presupuestos de hecho contenidos en la experticia que generaron el Informe Técnico del caso. Ese acto emanado del poder discrecional del Presidente del INDECU HOY INDEPABIS (Caracas), con omisión de la valoración de los presupuestos de hecho que no los comprobó, lo hace nulo. Tienen razón al decir que el poder discrecional de la Administración tiene sus límites y uno de esos está previsto en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), que establece: “la debida proporcionalidad entre el Acto Administrativo, en este caso, el impugnado y los elementos de hecho que lo motivaron o que originaron su no apreciación o adecuación a los presupuestos de hecho”. El artículo 12 cuando trata de la *discrecionalidad*, exige que haya una adecuación entre el contenido del acto administrativo impugnado y los supuestos de hecho del mismo; y, tal adecuación, se centra en una *causa que debió ser probada* y calificada por la administración sancionadora, que en el caso de autos aparece omitida en todas sus partes.

La misma administración INDECU (Caracas) en su errada fundamentación, explanada al folio 262, parte final, dice: “de la norma transcrita o del principio constitucional referente a que es obligación de los *proveedores* prestar servicios

de calidad, es decir, los prestadores de servicios deben cumplir con prestar el servicio de forma eficiente, en el caso que nos ocupa la empresa antes mencionada, no cumplió a cabalidad con la garantía otorgada al vehículo marca LADA, Placas: VCA18W, modelo SAMARA, color Blanco Perla (omissis)". Esta afirmación resultó ser un falso supuesto, en virtud de que la co-sancionada no fue una prestadora de servicios sino realizadora de la experticia solicitada por INDECU y esto último fue omitido por la administración.

La administración INDECU (Caracas) tampoco indicó a cuál empresa se refería la sanción cuando dijo: "la empresa antes mencionada", si lo fue a la co-sancionada "TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L", o al GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.," que no fueron ninguna de las dos denunciadas ni citadas ni formaron parte del proceso, porque la acepción a "ésta última" es la antes mencionada empresa en un sano castellano, según lo expone la administración al punto: "*La empresa que represento, adquirió el vehículo de la empresa denominada "GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.,"*; pues, así la "antes mencionada" sería el "GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.". no existe otra empresa mas que ésta ni esta última comprende a la empresa "TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L.". Pero lo más grave es que ambas empresas no fueron denunciadas ni llamadas a defenderse en este proceso y así pidieron que lo declararan.

Por tanto, la administración INDECU HOY INDEPABIS (Caracas) violó los principios de *discrecionalidad, causa, motivación y partes*, y se desvió hacia el

irracional abuso y exceso de poder prohibidos en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con los artículos 92, 93 y 99 de la Ley Orgánica de Protección al Consumidor y al Usuario (2004), al sancionar lo insancionable contra las empresas antes mencionadas y aún contra "VOLGA MOTORS C.A." en virtud de que la denuncia en su contra provino de una persona que no tuvo ni tiene con ella relaciones legales ni contractuales por no haber adquirido el vehículo de autos, ni ser la denunciante propietaria del mismo. Por todas las razones antes expuestas solicitaron del despacho del Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio, la nulidad absoluta del acto administrativo recurrido antes especificado.

Solicitaron además del ministro que fueran declaradas CON LUGAR las presentes defensas, en cuanto se refiere a la co-representada "TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L" la que simplemente emitió una opinión un "Informe Técnico o Experticia Administrativa" sin ser parte denunciada ni tercera persona actuante en ese proceso, por lo que no pudo ser objeto de sanción alguna o en todo caso, debe dejarse frente a ella sin efecto la multa impuesta solidariamente en el Acto Administrativo impugnado de DOS MIL UNIDADES TRIBUTARIAS EQUIVALENTES A SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO BOLÍVARES FUERTES CON CERO CÉNTIMOS (Bs. 75.264,⁰⁰), ASÍ COMO TAMBIÉN QUE SE DEJARA SIN EFECTO LA RESPECTIVA PLANILLA DE LIQUIDACIÓN DE MULTA ILEGIBLE, CUYOS ÚNICOS DATOS SON: PLANILLA DE DEPÓSITO N° 69425957 DEL INDECU, BANCO DE VENEZUELA, QUE RIELA EN SU ORIGINAL EN EL EXPEDIENTE.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

El ciudadano Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela no dio respuesta alguna al recurso jerárquico interpuesto el día 29 de octubre de 2009. Por eso, no hubo apertura del lapso probatorio ni el recurrente promovió prueba alguna a pesar de que se respetó el lapso de pruebas y transcurrieron 60 días continuos desde la fecha de la culminación del lapso probatorio que era el tiempo útil para decidirlo, quedando denegado por el silencio administrativo u omisión administrativa como dice el artículo 255 del COT.

E. Comentarios

1.- Los recurrentes plantearon, como se dijo antes, que la decisión sancionatoria contenía los siguientes vicios que provocaban la nulidad absoluta de la multa impuesta de dos mil unidades tributarias equivalentes a setenta y cinco mil doscientos sesenta y cuatro bolívares fuertes con cero céntimos (bs. 75.264,⁰⁰), así como también que se dejara sin efecto la respectiva planilla de liquidación de multa (ilegible), cuyos únicos datos son: planilla de depósito nº 69425957 del INDECU, banco de venezuela, que se anexó en su original. Los vicios denunciados fueron la violación de:

A) Los artículos: 93, 96 y 99 de Ley de Protección al Consumidor y al Usuario que, en el caso del estudio, no tenían aplicación alguna que los obligó a concluir que todos los errores de hecho y de derecho denunciados y contenidos en el texto de la decisión impugnada debían ser inmediatamente subsanados en aras de la justicia, el buen ejemplo administrativo y de la

legalidad mediante la reposición de la causa al estado de dejar sin efecto el auto de admisión de la denuncia formulada por la ciudadana ROSA EMILSEN MALDONADO MALDONADO el día 07/02/2007, identificada en autos, por inadmisibile e improcedente y contraria al orden público administrativo, así como a todos los actos posteriores al mismo, por no ser la denunciante titular de ningún derecho ni garantía legal o contractual sobre el vehículo marca "Lada" identificado en los autos por parte de las denunciadas antes identificadas y por lo tanto, que declarase nulas todas las actuaciones que se siguieron a la denuncia N° 064-07de fecha 07/02/2007 en el expediente N° 2674-2007 archivando la presente causa y dando por terminado este procedimiento."

B) Que es cierto que toda decisión administrativa debe ser motivada. Sin eso el acto es inválido como lo establecen los artículos 9 de la LOPA y el artículo 123 de la Ley de INDEPABIS a excepción de las normas de simple tramitación. En el caso de estudio, como no hubo decisión sobre el vicio denunciado de falta de motivación, no podríamos imaginar lo que no existía en autos y como la motivación es de orden público, su violación obliga a declarar nula la resolución sancionatoria.

C) Todo el poder que tiene un funcionario de la administración por muy discrecional que sea, no es ilimitado ya que la adecuación, proporcionalidad y discrecionalidad que se hallan establecidos en todas las leyes administrativas a los fines de que el hecho denunciado se corresponda con lo decidido o en una palabra que sea congruente lo petitionado y lo decidido. De no ser así el acto sería igualmente nulo.

En este caso de ser cierta la denuncia contenida en el recurso jerárquico, de no estar amparada la ciudadana Rosa E. Maldonado Maldonado por la ley del INDEPABIS, por no ser sujeto activo ni pasivo de ningún beneficio establecido en dicha ley, por una parte y, por la otra, porque en el proceso aparecieron dos empresas más, “GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.,” importadora del vehículo LADA objeto de la sanción y “CONTINAUTO” en su condición de representante de la empresa Grupo Aymesha Venezolana C.A., las que nunca fueron citadas para defenderse, no obstante fueron sancionadas y se violó con ellas el derecho constitucional a la defensa y a ser oídos en todo estado y grado de la causa; y finalmente, la empresa TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L” se limitó a realizar una experticia sobre el vehículo objeto de la denuncia, por lo que ciertamente, no tenía ninguna vinculación con el comprador ni con a vendedora del vehículo referido, por lo tanto, no se le podía aplicar a esta última empresa la sanción o multa cuya nulidad pidió; por eso, de ser ciertos los hechos denunciados, el recurso jerárquico interpuesto debió prosperar en forma expresa.

4.5.5. Quinto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT en materia sucesoral, por la recurrente, Sra. GLARIS MARGARITA DÁVILA QUINTERO de fecha 22 de septiembre de 2008

A. Texto del recurso

“La ciudadana GLARIS MARGARITA DÁVILA QUINTERO, mayor de edad, divorciada, venezolana, titular de la cédula de identidad N° V-3.992.851, con domicilio en la ciudad de Mérida y civilmente hábil, asistida en este acto por

la abogada en ejercicio IRAMA JOSEFINA CAMACHO CAMACHO, titular de la cédula de identidad N° V- 3.916.522, inscrita en el Inpreabogado con el N° 35.915, por medio de la presente ocurro para interponer el presente recurso jerárquico: En fecha 18 de Junio de 2003, falleció en esta ciudad de Mérida, mi señora Madre JOSEFA MARÍA QUINTERO DE DÁVILA, quien fuera titular de la C.I. V- N° 660.898 presentándose su Declaración Sucesoral en la correspondiente oficina del Seniat el día 04 de Julio de 2008 como se evidencia de la Forma 32 F07-N° 0072410-Expediente N° 0384, la cual se anexa a este escrito.

El 25 de agosto de 2008, fui formalmente notificada de la Resolución N° RLA/STM/DRS/2008-0127 de fecha 13 de agosto del mismo año, emanada del Ministerio de Finanzas, Sector de Tributos Internos, Región Los Andes. SENIAT. Estaba acompañada con las siguientes planillas de liquidación:

N° de formularios	N° de planillas	Fecha	Monto Bs.
0168873	052001222000406	15-08-2008	2.893,10
0168872	052001221000067	15-08-2008	28.931,03

Se evidencia de dichas planillas, multas, recargos e impuestos que, en opinión de la oficina recaudadora se deben cancelar, por aplicación de sanciones de conformidad con el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. Agotado el recurso de reconsideración que fuera negado, se intentó el recurso jerárquico ante el mismo órgano, cuyo texto fue parcialmente antes copiado.

B. Objeto del recurso

La recurrente manifestó que “desde el fallecimiento de la causante, JOSEFA MARÍA QUINTERO DE DÁVILA ocurrida el día 18/06/2003 hasta la fecha de la Declaración Sucesoral que el día 04/07/2008, transcurrieron más de cinco (05) años tal y como se evidencia de copia de la Partida de Defunción y la copia del planilla de Declaración Sucesoral que anexaron a ese escrito, es decir, que transcurrió más del tiempo establecido en la ley para que dichas obligaciones tributarias fueran consideradas prescritas a favor de la declarante, es por lo que interpuso como en efecto lo hizo recurso jerárquico de conformidad con el artículo 242 del Código Orgánico Tributario y solicitó expresamente que ese despacho declarara extinguidas por prescripción tanto la acción para imponer las sanciones antes indicadas o sea las penas o sanciones pecuniarias, tanto principales (impuesto) como accesorias, (multas y recargos) que se corresponden a las planillas Nos. 052001222000406 por un monto de Bs. F.2.893,10 y 052001221000067, por un monto de Bs.F. 28.931,03, conforme a la declaración sucesoral de la mencionada causante.”

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

“La recurrente alegó que para el momento del fallecimiento de la causante JOSEFA MARÍA QUINTERO DE DÁVILA el día 18 de junio de 2003 la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos que regía el caso, era la de 1966, la cual en su artículo 76 decía: “Los Derechos que correspondan al Fisco Nacional, en virtud de esta Ley y las multas

correspondientes prescriben por cinco (5) años contados a partir de la fecha del acto o documento de los cuales se originan.”

De esto se desprende, aplicando la normativa de esa ley, que para el 06 de julio de 2002 los derechos que pudieran corresponderle al fisco nacional prescribieron. En este caso, habían transcurrido más de cinco (5) años desde el fallecimiento de la causante y la fecha de la declaración, por una parte, y por otra, La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos era la de 1999 pues era la vigente, la que entre sus disposiciones transitorias y finales, en sus artículos 98 y 102, señalan textualmente: “artículo 98. Hasta tanto entre en vigor el Código Orgánico Tributario, regirán las disposiciones sobre prescripción establecidas en la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos del 26 de diciembre de 1966.”; y, artículo 102 dice: “Las prescripciones que hubieren comenzado a correr antes de la vigencia de esta Ley, se regirán por las leyes bajo cuyo imperio principiaron, pero si desde que esta Ley estuviere en vigor, transcurriere todo el tiempo en el requerido para las prescripciones, surtirán estas su efecto aunque por dichas leyes se requiera mayor lapso.” Por eso alegó la prescripción de todos los cobros y planillas.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

La administración tributaria declaró sin lugar el recurso jerárquico en virtud de que la recurrente olvidó que de acuerdo al Decreto N° 360 de fecha 05 de octubre de 1999, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria con el N° 5.391 había entrado en vigencia una nueva ley de Impuesto sobre Sucesiones,

Donaciones y demás Ramos Conexos que estableció para la prescripción de los derechos y acciones del fisco nacional en el caso del numeral dos (02) del artículo 55 del COT en el término de seis (06) años como lo dice el artículo 56 *eiusdem* en su numeral 1° que a continuación se copia “En los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 55, el término establecido se extenderá a seis (06) años cuando el sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados”. Y la manera de computar ese término de prescripción fue previsto en el numeral segundo (2do) del artículo 60 del mismo COT así: “En el caso previsto en el numeral segundo (02) del artículo 55 desde el primero de Enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió el ilícito sancionable”.

E. Comentarios

1.- La decisión fue dictada por el órgano competente y fue debidamente motivada, carente de vicios de forma y de fondo y no se observó en ella, abuso ni desviación de poder que pudiera ser objeto de un recurso contencioso tributario.

2.- La recurrente planteó la prescripción de todos los derechos y acciones originadas en la declaración sucesoral de fecha 04 de julio de 2008 como se evidencia de la Forma 32 F07-Nº 0072410-Expediente Nº 0384, contenidas en las planillas 052001222000406 de fecha 15-08-2008 y 052001221000067 de la misma fecha, cometiendo el error de derecho de haber fundamentado su petición en una ley derogada como lo era la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966 cuando estaba en

vigencia la ley de su mismo nombre de 1999 donde su artículo 102 ordena que en materia de prescripción rige la normativa del COT, contenida en los artículos 55, 56 y 60 como lo estableció la resolución denegatoria de fecha 15 de enero de 2004.

3.- Como lo solicitado por el recurrente fue la prescripción de las sanciones contenidas en las planillas antes descritas, se revisó en el Código Civil lo que era la prescripción y se encontró que en el artículo 1.952 la estableció así: *“la prescripción es un medio de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones, determinadas por la Ley”*. Es decir que, la recurrente pedía que se declarara la extinción de los derechos del fisco reflejados en las citadas planillas fiscales; y de que la prescripción extintiva alegada no había sido suspendida ni interrumpida por la administración tributaria en forma alguna ni por los declarantes.

4.- Finalmente, aquí se llega a la conclusión de que la decisión estaba ajustada a derecho y de que es criticable la conducta de la recurrente de no haber estudiado con detenimiento las leyes vigentes para ese caso.

4.6.6. Sexto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto en base a la Ley de Impuesto al Valor Agregado contra el SENIAT por el Recurrente, RICHARD GRACIANO SCHWEIKERT VALERIO actuando en su condición de Presidente de la Empresa “R. S. AGROPECUARIA, C.A.” de fecha 09 de diciembre de 2009

A. Texto del recurso

Yo, RICHARD GRACIANO SCHWEIKERT VALERIO, mayor de edad, soltero, venezolano, titular de la cédula de identidad, N° V-13.097.303, domiciliado en la ciudad de Mérida, Estado Mérida, Urbanización Las Tapias, Calle 9, Quinta San Jacinto, N° 162, Rif. 13.097.303-1 y civilmente hábil,

actuando en este acto en mi condición de Presidente de la Empresa “R.S. AGROPECUARIA, C.A.” debidamente inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Estado Mérida con sede en la Ciudad de El Vigía con fecha 1ro de abril del 2008, bajo el N° 25, Tomo A-3 conforme se indica a las cláusulas 7 y 17 de los Estatutos Sociales que en copia se anexan a este escrito a los fines legales consiguientes y dotada del Rif. J-29572548-5, ante Ud. con todo respeto ocurro para interponer el recurso jerárquico respectivo en contra de la RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES DE FECHA 26 DE JUNIO DEL 2009, recibida por mí el día 13 DE AGOSTO DEL 2009 dictada contra la empresa “R.S. AGROPECUARIA. C.A.”, RIF. J-295725485 ubicada en la Av. Carretera (sic) Carrera 3 BIS N° E-24, Sector Sabaneta de la ciudad de Tovar del estado Mérida.

B. Objeto del recurso

El recurso estuvo contenido en los siguientes términos: Primero. El Seniat por intermedio de la funcionaria ISABEL TERESA VIVAS CALDERÓN, titular de la cédula de identidad N° V-11.952.550, profesional tributario la que, según la Providencia N° 2.600 de fecha 20/05/2009 se apersonó a las 11.30 a.m. del día 21 de mayo del presente año 2009 en la sede de la empresa que representó informándole de viva voz que en su condición de funcionaria del Seniat estaba realizando un “operativo extraordinario” de verificación de documentación que interesaban a dicho organismo. Segundo. De inmediato le puso a su disposición a la empresa que representó, procediendo: 1º). A levantar de su puño y letra el Acta N° RLA/DFPF/ 2600/2009/03 con fecha 21 de enero del año 2009 por medio de la cual ordenó la clausura del

establecimiento por el lapso de tres (3) días que vencían el día 24/05/2009 a las 11:30 a.m. según el texto de dicha acta que fue firmada por ambas partes al pie de la Misma pero con la fecha del 21/05/2009, la que no coincide con la fecha primeramente señalada que está puesta en su encabezamiento; 2º). Después levantó con fecha 21 de abril del 2009 una segunda acta distinguida con el N° GRTI/RLA/DFPF/2006/2009/01 llamada (ACTA DE REQUERIMIENTO) exigiendo la documentación allí señalada e incluyendo las declaraciones definitivas del impuesto sobre la renta con sus respectivos pagos de los ejercicios gravables 2007 y 2008, cuando la empresa que sancionada inició su giro comercial conforme al registro de comercio de la misma ya señalado y a los datos señalados por la propia funcionaria en las otras actas, el día 01 de abril del 2008, es decir, un año después; 3º). En esta misma acta hace constar además, lo señalado en vía de resumen, que requirió las declaraciones estimadas de los dos periodos mencionados; las facturas de ventas y comprobantes fiscales del respectivo reporte global diario (reporte z) de los días del mes de marzo 2009, presentándole solo las fotocopias de los documentos solicitados; las facturas de compra, etc. y los comprobantes fiscales que correspondían a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual de la empresa para los días de marzo del 2009; los comprobantes de retenciones al "I.V.A" emitidos y recibidos para los días de marzo del 2009; el Libro de Compras y el Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado del cual presentaron fotocopias; las declaraciones y pagos del impuesto al "I.V.A" para los días de marzo del 2009. Esa acta que aparece firmada por ambas partes tiene otra fecha, la del 21/05/2009 lo que contradice a la fecha del encabezamiento de la misma antes indicada; Tercero. Así mismo, levantó (el acta de recepción y verificación) con fecha 21 de mayo del

2009 a las 10:00 a.m. y dejó constancia que la empresa no le presentó la declaración estimada del ISLR del ejercicio gravable 01/01/2008 al 31/12/2008 cuando para los meses de enero, febrero y marzo del 2008 la empresa no existía y de no conservar la emisión manual de la factura serial de fecha 03/06/10/19Z1 N° 498/500/502/533/535/544; y de que los libros diario, mayor y de inventario no se encontraban en el establecimiento. Tal acta fue firmada por ambas partes ese mismo día 21/05/2009. Cuarto. No obstante los errores denunciados antes sobre las diferentes fechas que aparecen en las actas mencionadas que son suficientes para anularlas de oficio por las complicaciones legales que de ellas se puedan derivar, eso no se hizo; en su lugar, la Jefa de División de Fiscalización, Gerencia Regional de Tributos Internos. Región los Andes siglas: SNAT/GGA/GRH/DCT/2008/D-504-007543 de fecha 22/10/2008. Punto de Cuenta N° 2.455 de fecha 21/10/2008 dictó con fecha 26 de Junio del presente año 2009, la “RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN CONTRA LA EMPRESA QUE REPRESENTO “R.S. AGROPECUARIA. C. A.”, RIF. J295725485 ubicada en la Carretera (sic) Carrera 3 bis N° E- 24 Sector Sabaneta de la Ciudad de Tovar del Estado Mérida. Con tales argumentos pidió la nulidad de todas las actuaciones antes mencionadas.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

Frente a tales sanciones, denunció los errores en ellas cometidos y las defensas de fondo siguientes: *1ro*). Que lo procedente no eran las sanciones explanadas en dicha resolución porque debiendo negar y rechazar en todas y en cada una de sus partes el señalamiento de que la empresa que representó,

“R.S. AGROPECUARIA. C.A.” no llevaba los libros y registros contables y especiales sin cumplir las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, que fue lo que erróneamente en criterio de la Administración, le sirvió de base para aplicar injustamente la sanciones previstas en el artículos 102, numeral 2 del Código Orgánico Tributario, en donde no hubo dolo ni culpa de la empresa de ninguna clase ni de sus directivos, sino que lo que ocurrió fue la omisión o falta de presentación del libro de compra de I.V.A. y del libro de venta del I.V.A, en forma inmediata a la exigencia de la funcionaria, lo que es sancionable en cada caso conforme a la ley, con la multa establecida en el artículo 104, numeral 1° del Código Orgánico Tributario de diez (10) unidades tributarias y serían estas las sanciones que debió aplicar el ente administrativo tributario, pero en ningún caso, las previstas en los artículo 102, Numeral 2, Segundo Aparte del Código Orgánico Tributario, por lo tanto, solicitó que se anularan todas las sanciones impuestas antes impugnadas y porque, de ser procedente el hecho verificado, que se le impongan en su lugar las previstas en el artículo 104, numeral 1ro del C.O.T. en armonía con lo señalado por el artículo 81 *ejusdem*; y, 2do). Para el caso negado de ser rechazada la petición anterior, le recordó a esa administración haber señalado al folio 2 de la resolución impugnada que “por cuanto en el presente caso existe concurrencia de ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplica la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, en virtud de lo cual esta administración tributaria procedió a determinar la multa resultante, aplicando el concurso de acuerdo a la sumatoria de la totalidad de las sanciones aplicables por cada tipo de ilícitos al efecto de establecer el ilícito cuya sumatoria arroje la sanción

más cuantiosa". *Esto tampoco lo hizo la administración, al contrario, en su lugar, aplicó la multa de 25 Unidades Tributarias por cada uno de los calificados hechos ilícitos reseñados en los tres primeros casos al folio 1 de dicha Resolución, en forma independiente y autónoma cada uno, al extremo de extender, para cada uno de ellos, las planillas de pago "Forma 9", con los Nros: 9059001160; 9059001161 y 9059001162 para pagarlas de inmediato haciendo caso omiso a lo dispuesto por el artículo 81 *iusdem*, planillas que en su original se presentaron y entregaron a la oficina que conoció del recurso con ese escrito a los fines legales consiguientes; y, para el último supuesto ilícito tributario reseñado al folio 2 de la resolución, aplicó la mitad (1/2) del monto de la multa a la que se refiere el artículo 107 *iusdem*, la dejó en treinta (30) unidades tributarias y extendió, por separado, la planilla de pago, "Forma 9", N° 9059000376 para su inmediata cancelación. Es decir, que la administradora tributaria no aplicó correctamente al caso de autos el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, que señala que, cuando haya concurso de dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, *se aplicará la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones. En nuestro caso, la más grave fue la multada con treinta (30) unidades tributarias a la que había de sumarse la mitad de las otras multas y eso no lo hizo esa administración.* En consecuencia, solicitó mediante el recurso jerárquico que se anularan todas y cada una de las cuatros planillas de pago antes mencionadas y que se procediera a aplicar de ser procedente a este petitorio con la mayor exactitud posible, lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario; con base en los señalamientos anteriores quedó impugnada en todas y en cada una de sus partes, así en los hechos como en el derecho, la resolución de imposición de sanción de fecha 26 de junio del 2009, distinguida con el N°*

GRTI/RLA/DF/2006/2009-00378 en contra la empresa sancionada antes identificada, a los fines de que se decretara su nulidad en la forma como se ha señalado, por lo cual pidió que el recurso jerárquico fuera declarado con lugar con todos sus pronunciamientos, y se dejó constancia de que el capital de la empresa es de diez mil bolívares (Bs. 10.000,⁰⁰) para ser tomado en cuenta en comparación con la aplicación de tan injustas e improcedentes sanciones.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

La administración tributaria negó sin motivación alguna los alegatos y defensas expuestos por el recurrente declarando sin lugar el recurso y ordenando el pago de las sanciones impositivas señaladas en esas resoluciones.

E. Comentarios

En el presente caso se observa que la decisión del órgano administrativo no fue motivada como lo ordena el artículo 55 del COT en concordancia con lo establecido en el artículo 18 numerales 5° y 9° de la LOPA. La motivación es de orden público; no puede dejar de existir en ningún caso y cuando el acto administrativo está viciado de inmotivación se produce la nulidad del acto. El recurrente deberá ahora acudir a la vía contenciosa administrativa alegando la existencia a tal vicio para que jurisdiccionalmente revoque la decisión negativa por falta de motivación.

Se entiende por motivación el conjunto de los razonamientos de hecho y de derecho sobre el caso planteado que sirven para justificar la parte dispositiva de la decisión. Si el acto hubiese sido parcial, insuficiente, erróneo o ambiguo, el acto estaría motivado, es decir, sería válido. En cambio, si la motivación hubiese sido falsa, ininteligible o totalmente contradictoria o hubiese carencia de motivación, se diría que el acto es nulo por falta de motivación. Nada de esto último ocurrió en la decisión, sino que en ella hubo absoluta inmotivación para ser alegada en el recurso contencioso administrativo con todo éxito.

También se puede notar que la inmotivación se escondió en el abuso del poder del funcionario, que impuso su voluntad caprichosa por encima de los argumentos de la defensa que en mi criterio eran correctos.

4.5.7. Séptimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por la empresa Pan's House, C.A. contra el SENIAT de fecha 29 de agosto de 2003

A. Texto del recurso

La recurrente, la empresa "Pan's House, C.A.", sociedad mercantil inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y estado Miranda, en fecha 03 de junio de 1998, bajo el No. 28, Tomo 192-A-Sgdo, siendo su última modificación la que consta del Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 31 de marzo de 2000, la cual fue inscrita en la misma Oficina del Registro Mercantil, bajo el No. 70, Tomo 80-Sgdo, en fecha 03 de mayo de 2000 cuyos estatutos fueron modificados según documento registrado ante la misma Oficina, bajo No. 80,

Tomo 133-A-Sgdo, con Registro de Información Fiscal (RIF) No. J-30536074-0 mediante el representante legal de la contribuyente el ciudadano José Antonio Pereira Enríquez, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad No. 12-094-382, actuando en su condición de director de la mencionada empresa, asistido en ese acto por la ciudadana Olga Cristina Vall Costas, venezolana, mayor de edad, abogada en ejercicio, inscrita en el Inpreabogado con el No. 20.464; interpuso recurso jerárquico contra la Resolución SNAT/INTI/GRTI/DJT/CRA/2008-000887 de fecha 26/08/2008 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, que fue declarado sin lugar, impugnando la resolución impositiva de multa RCA/DFTD/2003 0247 de fecha 29 de agosto de 2003, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT por incumplimiento de deberes formales en materia del impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta por los siguientes hechos:

1. No llevar el registro de las operaciones en los Libros de Compras y de Ventas del Impuesto al Valor Agregado en forma debida, correspondiente al periodo de imposición mayo de 2002.
2. El hecho de que la máquina fiscal, marca Swmet de Venezuela, modelo PS-2000, serial 9701001185, carece del dispositivo de seguridad previamente troquelado con el sello fiscal.
3. Mantener en su establecimiento una máquina fiscal, marca Swmet de Venezuela, modelo PS-2000, serial 9703000231, la cual carece de la etiqueta fiscal colocada por el enajenador cuando se instaló la referida máquina.
4. No tener el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento de las Máquinas Fiscales anteriormente señaladas.

5. No exhibir en lugar visible de su establecimiento el Registro de Información Fiscal (RIF).
6. No llevar en los Libros Contables (Diario, Mayor e Inventario) el registro de las operaciones en la forma debida.
7. No exhibir en sitio visible de su establecimiento la última declaración definitiva de rentas del año inmediatamente anterior al año en el cual se practicó la actuación fiscal.

Las multas impuestas fueron por la totalidad de 120 unidades tributarias de conformidad con los artículos 102, numerales 1 y 2; 104, numeral 4, del Código Orgánico Tributario, y se apreció, en el caso, la existencia de concurrencia de ilícitos tributarios de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 81 del mismo Código. Al declarar sin lugar el recurso interpuesto se confirmaron las mencionadas las multas.

B. Objeto del recurso

El recurso jerárquico fue interpuesto en tiempo útil contra la Resolución Impositiva de multa RCA/DFTD/2003 0247 de fecha 29 de agosto de 2003 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, con la cual se impusieron multas a la contribuyente por incumplimiento de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado por los siguientes conceptos:

1. Por no llevar el registro de las operaciones en los Libros de Compras y de Ventas del Impuesto al Valor Agregado en forma debida, correspondiente al periodo de imposición mayo de 2002.
2. Por el hecho que la máquina fiscal, marca Swmet de Venezuela, modelo PS-2000, serial 9701001185, carece del dispositivo de seguridad previamente troquelado con el sello fiscal.
3. Por mantener en su establecimiento una máquina fiscal, marca Swmet de Venezuela, modelo PS-2000, serial 9703000231, la cual carece de la etiqueta fiscal colocada por el enajenador cuando se instaló la referida máquina.
4. Por no tener el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento de las Máquinas Fiscales, anteriormente señalada.
5. Por no exhibir en lugar visible de su establecimiento el Registro de Información Fiscal (RIF).
6. Por no llevar en los Libros Contables (Diario, Mayor e Inventario) el registro de las operaciones en la forma debida.
7. Por no exhibir en sitio visible de su establecimiento la última declaración definitiva de rentas del año inmediatamente anterior al año en el cual se practica la actuación fiscal.

Las multas impuestas alcanzaron la totalidad de 120 unidades tributarias de conformidad con los artículos 102, numerales 1 y 2; 104, numeral 4, del Código Orgánico Tributario, apreciando en el caso la existencia de concurrencia de ilícitos tributario de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 81 del mismo Código.

Ahora bien, por el hecho de haber sido emitida y notificada la resolución RCA/DFTD/2003/00247 de fecha 28-08-2003 impositiva de las multas antes referida, después del año de haberse practicado y levantado el acta fiscal, ésta es extemporánea y todo lo actuado (tanto el acta fiscal como la Resolución impositiva de las multas) debieron declararse inválidas y sin efecto alguno.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

En la oportunidad de interponer el Recurso Jerárquico, la recurrente hizo las siguientes alegaciones y defensas. A) Que la Resolución RCA/DFTD/2003/00247 de fecha 28-08-2003, con la cual se culminó el sumario administrativo y se impusieron las multas como consecuencia de las Actas de Requerimiento No. 7049 de fecha 28-06-2002, Acta de Recepción No. 7049, de fecha 15/07/2002 y Acta de Verificación Inmediata No. 7049 de fecha 15-07-2002 que le fueron notificadas el día 22 de enero de 2004, es decir, fuera del año que señala el artículo 192 del Código Orgánico Tributario para emitir y notificar la Resolución culminatoria del sumario administrativo. B) Que con la Resolución RCA/DFTD/2003/00247 de fecha 28-08-2003 se le notifica la imposición de las multas sin haber dado la oportunidad previa de presentar descargos. C) Que por el hecho de haber sido emitida y notificada la RCA/DFTD/2003/00247 de fecha 28-08-2003, impositiva de las multas, después del año de haberse practicado y levantado el acta fiscal, ésta es *extemporánea* y todo lo actuado (tanto el acta fiscal como la Resolución impositiva de las multas) deben ser invalidadas.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

El superior jerárquico observó que la contribuyente planteó como defensa de fondo que la resolución impositiva de las multas le fue notificada después del año que tenía la administración tributaria para emitir y notificar la resolución culminatoria del sumario administrativo abierto como consecuencia de las actas de las Actas de Requerimiento No. 7049 de fecha 28-06-2002, Acta de Recepción No. 7049 de fecha 15/07/2002 y Acta de Verificación Inmediata No. 7049 de fecha 15-07-2002 previstas en el artículo 192 del Código orgánico Tributario y que las multas le fueron impuestas sin permitirle presentar descargos en su contra antes de ser decididas.

La Administración advirtió la confusión en el caso en concreto en la que incurrió la contribuyente al identificar el caso dentro de un procedimiento de fiscalización y determinación previstos en los artículos 177 al 190 del Código Orgánico Tributario en el que, una vez notificada del Acta de Reparación, la contribuyente no se allanó a su contenido y se le abre el sumario administrativo durante el cual la contribuyente tendría el derecho a presentar descargos en contra del reparo y la administración la obligación de producir una resolución culminatoria de ese sumario, ciertamente dentro del término de un año contado a partir del vencimiento del plazo establecido para presentar los descargos; y esto no fue así porque con el *procedimiento de verificación fiscal previsto en los artículos 172 al 176* a través del cual la administración tributaria, además de verificar las declaraciones presentadas por los contribuyente o responsables a los fines de realizar los ajustes

respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar puede, al mismo tiempo, verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código Orgánico Tributario y demás disposiciones de carácter tributario y los deberes de los agentes de retención y percepción e imponer las sanciones a que haya lugar. En este procedimiento no hay lugar a descargos; en consecuencia, tampoco se abre un sumario administrativo, ni mucho menos la administración tributaria está obligada a emitir y notificar la resolución de que trata el artículo 192 *eiusdem*.

Al respecto, señala el artículo 173 del Código Orgánico Tributario que “En los casos en que se *verifique* el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable, conforme a las disposiciones de este Código.”

En el presente caso, observó la administración que el procedimiento a través del cual la administración tributaria constató el incumplimiento de los deberes formales por parte de la contribuyente, *fue el de verificación fiscal*, tal como se evidencia de las Actas de Requerimiento No. 7049 de fecha 28-06-2002, de Recepción No. 7049 de fecha 15/07/2002 y de *Verificación Inmediata* No. 7049 de fecha 15-07-2002 y; posteriormente, emitió la Resolución de Imposición de Sanción RCA/DFTD/2003/00247 de fecha 28-08-2003, la cual le fue notifica el 22 de enero de 2004.

Ahora bien, no habiendo utilizado la administración tributaria *el procedimiento de fiscalización y determinación* apreció que no había lugar a levantar un acta de

reparo, la posibilidad de abrir un sumario administrativo, la oportunidad para presentar descargos, ni la emisión de una resolución culminatoria de sumario administrativo en los términos del artículo 192 del Código Orgánico Tributario, tal cual como ha sido alegado por la contribuyente. En consecuencia, el superior jerárquico consideró improcedente esta alegación y así lo declaró.

En virtud de esa declaratoria y por cuanto ninguna otra alegación planteó la contribuyente, el administración tributaria consideró procedente las multas impuestas por incumplimiento de los deberes formales antes indicados en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta y declaró *sin lugar* el recurso jerárquico interpuesto por el ciudadano José Antonio Pereira Enríquez, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad No. 12-094-382, actuando en su condición de director de la contribuyente “**Pan’s House, C.A.**”, sociedad mercantil, inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 03 de junio de 1998, bajo el No. 28, Tomo 192-A-Sgdo, siendo su última modificación la que consta del Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista, de fecha 31 de marzo de 2000, la cual fue inscrita en la misma oficina de Registro mercantil, bajo el No. 70, Tomo 80, Sgdo, en fechas 03 de mayo de 2000 cuyos estatutos fueron modificados según documento registrado ante la misma oficina, bajo No. 80, tomo 133-A-Sgdo, con Registro de Información Fiscal (RIF) No. J-30536074-0 y fue asistido por la Ciudadana Olga Cristina Vall Costas, venezolana, mayor de edad, abogada en ejercicio, inscrita en el Inpreabogado con el No. 20.464, en contra de la Resolución SNAT/INTI/GRTI/DJT/CRA/2008-000887 de fecha 26/08/2008, emanada de la

Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT contra la Resolución Impositiva de multa RCA/DFTD/2003 0247 de fecha 29 de agosto de 2003, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT.

E. Comentarios

1.- Al estudiar el caso se observó que, ciertamente, los artículos que van del 172 al 176 del COT están referidos al procedimiento de verificación. En ese procedimiento no hay sumario alguno y por lo tanto tampoco una resolución culminatoria del sumario.

2.- El artículo 192 del COT está referido al proceso de fiscalización y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Éste se inicia con una providencia de la administración tributaria como lo dice el artículo 178 *ejusdem* y culmina con una resolución culminatoria del sumario declarando si son procedente o no las obligaciones tributarias fiscalizadas, los ilícitos que se le imputan, las sanciones pecuniarias y la intimación de los pagos que fueran procedentes. Esa decisión culminatoria debe terminarse y notificarse al afectado en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de la presentación del escrito de descargo.

3.- En el procedimiento de verificación donde no hay sumario el incumplimiento de los deberes formales se hace mediante resolución que se le notificará al afectado y está únicamente referida a constatar las diferencias que puedan existir en las declaraciones de autoliquidación o cantidades pagadas por el contribuyente y las calculadas por la administración y no

tienen nada que ver con el incumplimiento de los deberes formales que son propios del procedimiento de fiscalización porque no está sujeta a impugnación según lo establecido en el artículo 214 del COT; y,

4.- La decisión de la administración tributaria de haber declarado sin lugar el recurso jerárquico fue legal y correcta desde el punto de vista de esta tesis porque existiendo dos procedimientos administrativos simultáneos completamente distintos, uno referido a la verificación y otro a la fiscalización que tienen objetivos totalmente diferentes como se dijo antes, el segundo, estuvo destinado a “fiscalizar” los hechos sancionados que se refirieron a ilícitos formales. Por lo tanto, debió el profesional del derecho separarlo en su defensa y exigir la aplicación de las normas tributarias sobre fiscalización a ese caso. No lo hizo así, lo cual constituye un desconocimiento por parte de la profesional del derecho que asistió a la empresa mercantil “Pan House, C.A.” en hacer una mejor defensa contra las sanciones impuestas. Es censurable la conducta abogadil porque hubo oportunidad para aclarar los dos actos administrativos simultáneos (verificación y fiscalización) con dos procedimientos distintos y aclarar la situación jurídica planteada que permitía alegar una mejor defensa.

4.5.8. Octavo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el fondo de comercio denominado “HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA” contra el SENIAT de fecha 08/03/1999

A. Texto del recurso

El ciudadano EVARISTO CALLIMAN POSSOBON, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-14.023.639, en su carácter de representante legal del fondo de comercio denominado “HOTEL BAR

RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA”, asistido por la abogada YHANET COROMOTO CORREDOR MOLERO, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 62.815, interpuso recurso jerárquico contra las Resoluciones Nros. RLA/DF/RIS/98/1853 y RLA/DF/PF/RIS/98/1854, ambas de fecha 07/09/1998, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En fecha 30/10/2003, la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria lo declaró inadmisibles por extemporáneo en virtud de haber interpuesto con fecha 08/03/1999 el escrito contentivo del recurso ante la Gerencia de Tributos Internos de la Región los Andes Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). La empresa presentó el certificado provisional de Inscripción Registro de Contribuyente de fecha 22/09/1994 y el Registro de Información Fiscal de fecha 29/04/1996, correspondiente al Ciudadano Evaristo Calliman Possobon, representante legal de la recurrente, con lo cual prueba la debida inscripción ante la Dirección General de Rentas hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); copia simple del Registro de Comercio N° 43 del Fondo de Comercio denominado “Hotel, Bar, Restaurant y Bomba Venezia”, que deduce el carácter de propietario que tiene el ciudadano Evaristo Calliman Possobon para interponer el mencionado recurso jerárquico contra la imposición de sanciones tributarias notificadas de fecha 15/12/1998, practicada en la persona del ciudadano Evaristo Calliman Possobon, con las que se le informó de los

actos administrativos contenidos en las Planillas de Liquidación Nros. 6471 al 6491; 6451 al 6459 y del 9037 al 9039 a las que se refieren el texto de las Resoluciones Nros. RLA/DF/PF/RIS/98/1853 y RLA/DF/PF/RIS/98/1854 ambas de fecha 07 de septiembre de 1998, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), donde aparecen las multas impuestas. Conforme a las Planillas de Liquidación con su correspondientes planillas para su pago Nros: 0501626471, 0501626472, 0501626473, 0501626474, 0501626475, 0501626476, 0501626477, 0501626478, 0501626479, 0501626481, 0501626480, 0501626482, 0501626483, 0501626484, 0501626485, 0501626486, 0501626487, 0501626488, 0501626489, 0501626499, 0501626491, 0501629037, 0501629038, 0501629039, 0501626451, 0501626452, 0501626453, 0501626454, 0501626455, 0501626456, 0501626457, 0501626458, 0501626459, todas de fecha 16/11/1998, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes y donde se evidencian las multas impuestas al ciudadano Evaristo Calliman Possobon por conceptos de Impuesto a los Activos Empresariales e Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor y Intereses originados de los mismos actos administrativos.

Todos los documentos anteriores fueron valorados de conformidad con el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil y de los cuales se demuestra que, en efecto, el recurrente ejerció el recurso jerárquico cumpliendo con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, formándose el correspondiente expediente administrativo.

B. Objeto del recurso

La recurrente buscaba la revocatoria de las sanciones impuestas por el SENIAT o las multas impuestas en las Planillas de Liquidación con su correspondientes planillas para su pago Nros 0501626471, 0501626472, 0501626473, 0501626474, 0501626475, 0501626476, 0501626477, 0501626478, 0501626479, 0501626481, 0501626480, 0501626482, 0501626483, 0501626484, 0501626485, 0501626486, 0501626487, 0501626488, 0501626489, 0501626499, 0501626491, 0501629037, 0501629038, 0501629039, 0501626451, 0501626452, 0501626453, 0501626454, 0501626455, 0501626456, 0501626457, 0501626458, 0501626459, todas de fecha 16/11/1998 emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes, por los conceptos de Impuesto a los Activos Empresariales e Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor e Intereses originados de los mismos.

Dijo la administración que todos los documentos incorporados al proceso fueron valorados de conformidad con el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil y con los cuales se demostró que, en efecto, el recurrente ejerció el Recurso Jerárquico y que se cumplió con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, formándose el correspondiente expediente administrativo.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

La empresa sancionada interpuso recurso jerárquico de conformidad con los artículos 164 y 185 del Código Orgánico Tributario de 1994 vigente para esa

época contra las Resoluciones Nros. RLA/DF/RIS/98/1853 y RLA/DF/PF/RIS/98/1854, ambas de fecha 07/09/1998, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y pidió la nulidad de las sanciones impuestas porque no se correspondía con lo establecido en el COT para cada una de ellas y de que se encontraba dentro del lapso para interponerlo.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

El órgano administrativo hizo constar en autos que, con el artículo 187 del Código Orgánico Tributario de 1994 vigente para el momento de la sanción, estaba prevista la causal de inadmisibilidad de la caducidad conformidad con el artículo 192, literal a, *ejusdem*, que prevé: “Son causales de inadmisibilidad del recurso: a) La caducidad del plazo para ejercer el Recurso.”

Por lo antes expuesto, se puede afirmar que en el lapso de veinticinco (25 días) hábiles a los que hace referencia la norma es fatal, es preclusivo tanto para las partes como cualquier tercero que tenga interés en hacerse parte en el procedimiento administrativo del recurso, pues las causales de inadmisibilidad no pueden estar abiertas indefinidamente porque se crearía un desorden procesal de increíbles desproporciones y un gran vacío legal.

Igualmente de conformidad con la sentencia N° 392 de la Sala Político Administrativo de la extinta Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal

Supremo de Justicia de fecha 02 de julio de 1998 dejó sentado que, aun cuando los requisitos de inadmisibilidad previstos en los artículos 84 y 124 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia son propios de la naturaleza jurídica del recurso administrativo de nulidad, éstos también se aplican al Recurso Contencioso Tributario, por cuanto éste constituye la especie y aquél el género. Ahora bien, la novísima Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia estableció en el artículo 19, quinto aparte las mismas disposiciones señaladas en los artículos derogados; a saber:

ARTÍCULO 19:

Se declarará inadmisibile la demanda, solicitud o recurso cuando así lo disponga la ley; (negritas de este despacho) o si el conocimiento de la acción o recurso compete a otro tribunal; **o si fuere evidente la caducidad** o prescripción de la acción o recurso intentado; o cuando se acumulen acciones o recursos que se excluyan mutuamente o cuyos procedimientos sean incompatibles; o cuando no se acompañen los documentos indispensables para verificar si la acción o recurso es admisible; o cuando no se haya cumplido el procedimiento administrativo previo a las demandas contra la República, de conformidad con la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República; o si contiene conceptos ofensivos o irrespetuosos; o es de tal modo ininteligible que resulte imposible su tramitación; o cuando sea manifiesta la falta de representación o legitimidad que se atribuya al demandante, recurrente o accionante; o en la cosa juzgada.

Para concluir, debe señalarse que la causal de inadmisibilidad verificada y analizada en el caso sub-administrativo es suficiente para declarar

inadmisible el recurso sin que sea necesario pronunciamiento alguno sobre las restantes causales de inadmisibilidad y así se decide. En consecuencia se declaró sin lugar dicho recurso.

E. Comentarios

1.- El recurso jerárquico fue interpuesto ante el órgano administrativo inferior de la Gerencia de Tributos Internos del SENIAT que es el órgano competente conforme al COT de 1994 para su presentación con el cumplimiento de todas las formalidades de ley. Ciertamente, el artículo 187 del COT entonces vigente establecía, al igual que el artículo 244 del COT actual, que el lapso para interponer el recurso jerárquico era de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación del acto que se impugna.

2.- Que consta del texto del recurso jerárquico que la empresa sancionada antes identificada fue notificada de las sanciones o multas impuestas por el SENIAT el día 15/12/1998, que interpuso el respectivo recurso jerárquico el día 08/03/1999 y que, hecho el cómputo de los días transcurridos entre esas dos fechas exclusive, quedó claro que los veinticinco días hábiles (25) vencieron el 20 /01/1999. Por lo tanto, la decisión administrativa superior fue correcta al declarar inadmisibile el recurso propuesto por extemporáneo.

3.- Fue correcta también la decisión del órgano superior de la administración tributaria al declarar la inadmisibilidad del recurso por haberle caducado o fenecido el plazo de veinticinco (25) días hábiles para su interposición de acuerdo a lo establecido en el numeral 2do del artículo 134 COT de 1994 vigente para esa época.

4.- Se observó que la labor profesional del abogado que atendía la defensa del caso como perito en derecho incurrió en un craso desconocimiento de la normativa que regulaba la admisibilidad de tal recurso para esa época y por eso el fracaso del mismo.

4.5.9. Noveno caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano ADRIAN CAMPOS Vicepresidente de la empresa “EL OSO BONCHÓN, SRL.” contra el SENIAT de fecha 06/12/2004

A. Texto del recurso

Con fecha 06 de diciembre de 2004 interpuso recurso jerárquico el ciudadano ANDRIAN CAMPOS, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-8.263.110, actuando en su carácter de Vice-Presidente de la empresa “EL OSO BONCHÓN, SRL.”, inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del estado Anzoátegui en fecha 30 de noviembre de 1994, bajo el N° 49, Tomo B-25 y en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) bajo el N° J-30227678-0, domiciliada en la Calle San Carlos cruce con Calle Miranda, Urbanización El Palotal, Barcelona, estado Anzoátegui contra el Acto Administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Multa N° GRTI/RNO/DR/L/2001-000281 y Planilla de Liquidación y Pago de Impuesto Sobre la Venta y Derechos de Licores N° 07010101247000370, número Pre Impreso N H9907 0033844 de fecha trece (13) de Noviembre de 2001 por la cantidad de bolívares QUINIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL CON CERO CÉNTIMOS (Bs. 594.000,⁰⁰), emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Alegó la contribuyente “EL OSO BONCHÓN, SRL”, en la sede del órgano administrativo competente para conocer el recurso jerárquico, que procedía el deber del órgano emisor de la multa sustanciar y procesar el recurso reconsideración correspondiente entablado y pudo con meridiana claridad determinar que el ente administrativo respectivo no procesó ni, menos, sustanció dicho recurso, e incurrió en consecuencia en una conducta omisiva y de que, con tal proceder por el incumplimiento de esas formalidades que son esenciales para el normal desarrollo del procedimiento administrativo tributario porque constituyen garantías del derecho a la defensa de los contribuyentes en general, perjudicó a la empresa recurrente.

Indicó que los artículos 249 y 250 del Código Orgánico Tributario de manera expresa determinan cuál es el comportamiento que debe asumir la administración tributaria, una vez que se presente en su sede natural como el caso en concreto, cualquier recurso; por lo tanto, la administración tributaria de la región nor oriental debió adecuar su actuación administrativa ciñéndose estrictamente a lo que las normas que rigen la conducta tributaria indican al respecto, porque no se encontró, auto o providencia administrativa alguna donde la Gerencia de Tributos Internos tantas veces mencionada, se haya pronunciado expresamente admitiendo o negando el recurso interpuesto por la contribuyente sancionada, siendo ello un requisito imperativo sine quanon para pasar al estadio subsiguiente en el ámbito administrativo tal decisión; el cumplimiento era necesario para crear certeza del comienzo de su trámite, si fuere el caso en la esfera tributaria; por lo que no puede pasar por alto el advertir a este órgano superior y revelar, como en efecto se lo ha hecho, el

exigir el cumplimiento por parte de la Gerencia de Tributos de la Región Nor-Oriental citada, del deber de pronunciarse afirmativa (Art.249 C.O.T.) o negativamente (Art.250 C.O.T.) en lo atinente al recurso planteado en su sede administrativa por la contribuyente "EL OSO BONCHÓN, SRL" identificada en las actas, ordenando el cumplimiento de ese deber administrativo, siendo esta razón más que suficiente para que tal superioridad ordene a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) adscrito al Ministerio de Finanzas pronunciarse por auto expreso admitiendo o negando el recurso jerárquico propuesto a los fines de ley.

B. Objeto del recurso

Con fundamento en la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, que pauta en su artículo 10, numeral 6° que el (la) Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria tiene las siguientes atribuciones: "6. Conocer, resolver y avocarse sobre las solicitudes, reclamaciones, recursos administrativos y consultas que interpongan los interesados, de conformidad con la normativa vigente."

A su vez, la Resolución N° 32 de fecha 24-03-95 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 4.881 Extraordinario, de fecha 29 de marzo de 1995, sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, estatuye en su artículo 39 numeral 23° que:

“La Gerencia Jurídica Tributaria tiene las siguientes funciones: 23° Supervisar, controlar, coordinar y evaluar *la tramitación* de los recursos administrativos, *jerárquicos* y de revisión, velando por su adecuado *procesamiento* y decisión dentro de los lineamientos de interpretación y plazos legales consiguientes;” (cursivas añadidas); y finalmente, con base en el contexto legal que rige los Procedimientos Administrativos, hallaron en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos algunos estamentos jurídicos atribuibles al caso en comento, a saber: el artículo 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, dice que “toda persona interesada podrá, por sí o por medio de su representante dirigir instancias o peticiones a cualquier organismo, entidad o autoridad administrativa”. Éste deberá resolver las instancias o peticiones que se les dirijan bien por auto o por providencia administrativa donde la Gerencia de Tributos Internos tantas veces mencionada decida lo correspondiente; la recurrente, “EL OSO BONCHÓN, SRL”, solicitó expresamente la reposición de la causa al estado del respectivo pronunciamiento sobre la admisibilidad del recurso propuesto.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

Las razones y defensas de la recurrente fueron todas de legalidad y de orden público además del derecho constitucional a la defensa consagrada en el artículo 49 de la Carta Fundamental transcribiendo su contenido así: “1. *la defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso*”, y de los artículos 249 y 250 del COT cuyos textos se dejaron antes mencionados.

Con tales argumentos pidió la reposición de la causa al estado de que la administración se pronunciara sobre la admisión o no del recurso propuesto y la nulidad de todas las actuaciones que se siguieron en el proceso, sin cumplir con este requisito de orden público y legal.

D. La respuesta del órgano administrativo superior tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

La respuesta fue darle la razón a la recurrente pues fue verdad que el órgano administrativo que conoció del recurso de reconsideración lo había negado sin haberlo admitido. Este fue un error grosero de la administración, que llama la atención de los administrados quienes esperan que ese error jurídico no se vuelva a repetir en ningún caso.

E. Comentarios

Se trajo a colación este caso excepcional donde el recurso jerárquico prosperó para justificar la curva de aprendizaje relacionada con estos procesos. Para la experiencia de los profesionales de la contaduría, es importante poder describir los errores de la administración que sí tienen correctivos dentro de la misma administración o en el campo jurisdiccional, donde el error no fue del recurrente ni de su abogado.

4.5.10. Décimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el ciudadano JAIRO MOLERO FERRER actuando en su carácter de apoderado judicial de la de la recurrente, la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007

A. Texto del recurso

El ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, mayor de edad, venezolano identificado con la cédula de identidad No. V-7.613.606 actuando en su carácter de Apoderado Judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., e inscrito en el INPREABOGADO bajo el No. 75.251 en ese carácter de Apoderado Judicial de la Sociedad Mercantil JOHN CRANE VENEZUELA, C.A., inscrita inicialmente en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Lara en fecha 16 de noviembre de 1976, bajo el No. 427; Tomo 41fte al 48 fte del Libro de Registro Adicional No. 5, actualmente domiciliada en la Ciudad de Maracaibo del Estado Zulia en fecha 3 de marzo de 1999, bajo el No. 06, Tomo 9-A, interpuso en fecha 7 de octubre de 2007 recurso jerárquico contra BANAVIH con el objeto de impugnar el Acta de Fiscalización S/N de fecha 03 de septiembre de 2007 emanada del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), solicitando la revocatoria del acta de reparo objetada y el reembolso de la cantidad de Bs. 131.436.694,05 pagados indebidamente para evitarse las graves consecuencias que podía acarrearle la supuesta falta de pago para obtener la solvencia de Cadivi. Todo en virtud de que el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) le formuló un reparo por la cantidad de CIENTO SETENTA Y UN MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO BOLÍVARES CON VENTISEIS CÉNTIMOS (Bs. 171.285.365,26) por no haber calculado esa contribución con base en el 3% de los ingresos totales mensuales de sus trabajadores.

Dicha Acta de Fiscalización de fecha 03 de septiembre de 2007 emanada del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) constató que los recibos de pago no contemplan la institución bancaria donde son depositados los haberes del fondo de ahorro obligatorio de vivienda y su saldo acumulado; que las planillas de liquidación no contemplan la institución bancaria donde son depositados los haberes del fondo de ahorro obligatorio de vivienda y su saldo acumulado; que el depósito No. 1899221 de fecha 06-12-2001 del Banco Mercantil por Bs. 2.212.076,13 está referido al Contrato No. 0000000855, siendo lo correcto abonarlo al contrato No. 1204431; de que faltan fotocopias de varios depósitos bancarios; y de que, la compañía tiene una deuda conformada por capital e intereses, así:
CAPITAL E INTERESES TOTALES ADEUDADOS.

Año 2001 Deuda Bs. 2.212.076,13 53.089,83 2.265.165,96

Año 2002 Deuda Bs. 88.341,47 -88.341,47

Año 2003 Deuda Bs. 144.740,71- 144.740,71

Año 2004 Deuda Bs. -166,85 112.913,27 112.746,42

Año 2005 Deuda Bs. 38.030.500,40- 2.698.595,26 - 40.729.095,66

Año 2006 Deuda Bs. 107.123.918,12 10.246.598,97 117.370.517,08

Año 2007 Deuda Bs. 10.574.757,96 - 10.574.757,96

Total Deuda

Valores históricos $147.366.327,79 + 23.919.037,47 = \text{Bs. } 171.285.365,26.$

BANAVIH declaró Improcedente el Recurso Jerárquico interpuesto por el Ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, identificado con la cédula de identidad No. V-7.613.606 actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A, en razón de que la expresada empresa ha debido intentar primero el recurso de reconsideración conforme

lo previsto en el artículo 95 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

B. Objeto del recurso

En fecha 7 de octubre de 2007 la contribuyente ejerció el recurso jerárquico con miras a la revocatoria del acta de reparo objetada y el reembolso de la cantidad de Bs. 131.436.694,05 pagados indebidamente para evitarse las graves consecuencias que podía acarrearle la falta de pago ante el temor fundado de que la no cancelación de esa porción se convirtiera en un obstáculo para el otorgamiento de la solvencia de vivienda y hábitat que es requisito indispensable para obtener la solvencia laboral y para tramitar la solicitud de divisas a Cadivi, procedió a cancelar bajo protesta la totalidad del reparo a reserva de ejercer los correspondientes recursos administrativos y jurisdiccionales.

C. Las razones y defensas alegadas por el recurrente sobre la ilegalidad de la decisión administrativa

La recurrente alegó en su defensa que los depósitos bancarios se habían hecho conforme a la ley; que no faltaba ninguna planilla y que había pagado la suma de dinero de Bs. 131.436.694,05 en exceso y sin deberla por lo que pedía su devolución.

D. La respuesta del órgano administrativo tanto en la parte motivacional como en la parte dispositiva

La Presidencia del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat del Ministerio del Poder Popular para la Vivienda y Hábitat dictó la decisión No. PRE/J/R/2-/29

en virtud de la cual declaró improcedente el recurso jerárquico interpuesto por el ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, identificado con la cédula de identidad No. V-7.613.606 actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., en razón de que la expresada empresa ha debido intentar primero el *Recurso de Reconsideración* conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que dice así: “El Recurso Jerárquico procederá cuando el órgano inferior decida no modificar el acto de que es autor en la forma solicitada en el recurso de reconsideración. El interesado podrá dentro de los quince (15) días siguientes a la decisión a la cual se refiere el párrafo anterior, interponer el recurso jerárquico directamente para ante el ministro”. Resulta inadmisibles el presente Recurso Jerárquico interpuesto por la sociedad mercantil “JOHN CRANE VENEZUELA, C.A.” dada la inexistencia del agotamiento de la vía administrativa, en consecuencia, se declara inadmisibles dicho recurso presente causa. Bájese el expediente.

E. Comentarios

- 1.- El recurso jerárquico procede en principio, en todo caso, aunque no esté expresamente consagrado en la ley. Se necesita de texto expreso que niegue el recurso para decir que éste no existe.
- 2.- En la LOPA está prevista la necesidad del agotamiento del recurso de reconsideración para acceder al recurso jerárquico. En el COT no sucede esto porque el recurso de reconsideración no existe allí. De ahí que el afectado en materia tributaria puede interponer el recurso jerárquico sin el agotamiento del recurso de reconsideración.

3.- De acuerdo con lo reclamado por el ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, identificado con la cédula de identidad No. V-7.613.606, actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A. tuvo por objeto impugnar el Acta de Fiscalización S/N de fecha 03 de septiembre de 2007 emanada del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH). Se puede, con la simple lectura de la ley, comprender que el caso mencionado no se refería a un aspecto tributario; es decir, no era un hecho imponible tipificado en el COT sino que se trataba del cobro de la deuda de Bs. 171.285.365,26 que la empresa le adeudaba a esa institución por el concepto de no haber calculado esa contribución con base en el 3% de los ingresos totales mensuales de sus trabajadores y sus respectivos intereses, por lo tanto, estuvo acertada la decisión de la presidencia de dicho banco de negar el recurso jerárquico interpuesto.

4.- El recurso jerárquico interpuesto fracasó, ya que en el caso de estudio se pedía primero que se agotará el recurso de reconsideración antes de la interposición del recurso jerárquico, lo que no se dio, por la falta de conocimiento de las normas que rigen el recurso jerárquico fuera del COT.

5.- La decisión fue dictada en este caso por el órgano competente, la Presidencia del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat del Ministerio del Poder Popular para la Vivienda y Hábitat, la cual no se encuentra afectada de ninguno de los vicios explicados a lo largo del desarrollo de la investigación, la que por ser una decisión definitiva, en mi opinión, se encontró ajustada a derecho.

Capítulo V: Sugerencias, recomendaciones y conclusiones

5.1. Sugerencias y recomendaciones

1.- El propósito en los casos estudiados fue el de sugerir a los profesionales del área tributaria, especialmente, que cuando representen o asistan a un cliente en materia tributaria, dediquen tiempo especial para la aplicación correcta en lo posible de las leyes vigentes en materia tributaria y/o administrativa para mejorar la defensa del contribuyente. La mayoría de los recursos jerárquicos fracasan por la desinformación de las normas aplicables a los casos.

2.- Se observó en uno de los casos estudiados que la administración tributaria no cumplió con el deber de cumplir con las atribuciones y funciones establecidas en la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en cuanto a conocer, tramitar, resolver y avocarse a las solicitudes, reclamaciones, recursos administrativos y consultas que interpusieran los interesados, recurrentes y/o contribuyentes para la admisión o no de los recursos administrativos propuestos. En estos casos se sugiere estudiar y revisar con detenimientos todos y cada uno de los actos que se llevan en un procedimiento administrativo tributario a los fines de detectar cualquier violación al orden público en esos procedimientos.

3.- En los casos de actuar por representación de los administrados, los profesionales legitimados para interponer los recursos jerárquicos deben proveerse de mandatos o poderes autenticados o protocolizados legalmente, en donde deben aparecer todos los requisitos previstos en el COT y referidos antes en forma clara y precisa para tal representación con las facultades expresas que tenga el mandatario o apoderado, para evitar las deficiencias, insuficiencias, defectos o errores que pongan en duda la representación. Por eso se sugiere que se revise con detenimiento tanto el contenido como las formalidades cumplidas en estos instrumentos para que no dejen duda alguna sobre éstos particulares.

4.- Los recurrentes deben interponer el recurso jerárquico o cualquier otro recurso por ante la administración, asistidos o representados por profesionales del derecho o de las ciencias administrativas, contables o financieras sin lo cual están destinados desde el inicio a la pérdida de los casos. La sugerencia, ante la atroz caída de los recursos estudiados, es que, en muchísimos casos, los recurrentes interpusieron dichos recursos sin la asistencia o representación de dichos profesionales por desconocimiento de la normativa o por considerarse autosuficientes en su manejo y, por olvidar que la presencia de los profesionales mencionados es un requisito formal de orden público para su admisión. Por eso, se recomienda que los recurrentes escojan a una de esas personas con capacidad para representarlo o asistirlo en todo caso.

5.- Se recomienda a los profesionales en el área tributaria la mejor preparación académica y científica en dichas ramas del derecho para evitar errores futuros y subsanar el alto nivel de fracasos encontrados en la

interposición de los recursos jerárquicos ante los entes administrativos tributarios.

6.- En los casos estudiados se observó que muchos de los fracasos anotados en la interposición de tal recurso se debieron a que las decisiones de los órganos administrativos, que carecieron de motivación, no la supieron atacar. Esto, como se sabe, trae como consecuencia la nulidad del acto por lo que se recomienda revisar el cumplimiento de esta formalidad legal, ya que toda decisión debe ser motivada como lo ordena en el artículo 55 del COT en concordancia con lo establecido en el artículo 18 numerales 5° y 9° de la LOPA sin olvidar que la motivación es un requisito de orden público.

7.- En los casos estudiados se observó que los recurrentes no cumplieron con los deberes formales como contribuyentes de la administración tributaria, a veces por falta de información, por lo cual se sugiere a los profesionales en el área tributaria que los pueda representar o asistir, informarles sobre sus derechos y deberes como contribuyentes del fisco nacional y así preverles en lo posible sobre los riesgos y consecuencias de contraer multas por hechos imposables y evitar los futuros fracasos a la hora de interponer algún recurso para su defensa.

8.- Se observó que los profesionales del área tributaria incurren en crasos errores a la hora de interponer el recurso jerárquico con respecto a la causal de inadmisibilidad por caducidad, ya que el tiempo para la interposición según el COT es de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación del acto que se impugna y según la LOPA es de quince (15) días hábiles; y, muchas veces, se equivocan en el cómputo de los lapsos. Se recomienda verificar las fechas o lapsos

anticipadamente ante el órgano administrativo y evitar así el fracaso del recurso.

5.2. Conclusiones

5.2.1. Por parte de los recurrentes

Se concluyó que el recurso jerárquico es un importante medio legal administrativo-tributario para la defensa de los afectados. Está al alcance de cualquier persona que ha sido lesionada en sus derechos subjetivos, directos y personales por un acto administrativo. Para defenderse de ese acto es necesaria su interposición escrita y razonada en donde se indiquen los hechos atribuidos por la administración y se presenten las razones de hecho y de derecho en su defensa, que la administración tributaria debe conocer, procesar y decidir en segundo grado o instancia. Por eso, se le conoce también como el ejercicio de una apelación administrativa, recurso jerárquico o de segundo grado.

En el desarrollo de la presente investigación se estudió todo lo relativo al tema del recurso jerárquico, los requisitos para su admisión y para su procedencia; requisitos éstos de forma y de fondo ampliamente detallados en este texto.

Se pudo evidenciar que el fracaso en la mayoría de los casos en la interposición de los recursos jerárquicos viene dado por el incumplimiento de requisitos formales para su admisibilidad o de fondo para su procedencia; entre éstos se pueden identificar los siguientes motivos: 1.- Por la falta de representación o de la asistencia de abogado o profesional afin en el área tributaria; 2.- por la ilegitimidad de las personas que se presenten como

apoderados o representantes del recurrente; 3.- por no tener la capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado de forma legal o sea insuficiente; 4.- por la caducidad del lapso para ejercer el recurso; 5.- por la falta de cualidad o interés del recurrente; 6.- por no agotarse previamente el recurso de reconsideración cuando éste es requerido expresamente por la ley.

Con respecto al petitorio del recurrente, que es lo más importante, pues allí debe constar con precisión qué es lo que quiere, lo que exige y lo que solicita del órgano superior administrativo: si no hay petitorio, el recurso fracasará, a menos que en el caso en concreto haya un asunto de orden público que de oficio lo resuelva el jerárquico de conformidad a la ley.

Además, el desconocimiento y desinformación de las leyes administrativas y tributarias venezolanas por parte de los profesionales del área tributaria, se ha sumado al constante fracaso del recurso que se está estudiando.

5.2.2. Por parte del órgano que decide

En el desarrollo del trabajo y en el análisis de los casos de estudio, los recursos fracasan por errores cometidos tanto por el mismo recurrente o sus representantes como por no atacar los vicios y errores cometidos por la administración entre éstos: *A)* Por la falta de motivación en la decisión; *B)* por la incompetencia del órgano; *C)* por el abuso o desviación de poder; *D)* por la existencia de falso supuesto en la decisión; *E)* por la errónea

interpretación o falta de aplicación de las normas; F) por las contradicciones en el dispositivo de las decisiones o por ser inejecutables y por otros vicios que escaparon al objeto de la tesis.

Cualquiera sea la decisión que tome la administración en el recurso jerárquico, aun el de la negativa, no se puede prohibir ni impedir que el afectado ocurra a la vía jurisdiccional o contenciosa-tributario-administrativo según el caso.

Referencias

- Asamblea Constituyente de la República de Venezuela (1999). "Constitución de la República Bolivariana de Venezuela." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453 (Extraordinaria, marzo 24, 2000).
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2000). "Código Orgánico Tributario." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.350 (enero 4, 2006).
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2000). "Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 2.818 (Extraordinaria, julio 1, 1981).
- Brewer Carías, A, (1974). *Jurisprudencias de la corte suprema y estudios de derecho administrativo*. Caracas: Arte.
- García de Entierra, E. (1992). *Hacia una nueva justicia administrativa*. Madrid: CIVITAS S.A

Referencias electrónicas

Barra, Rodolfo (s/f). *La Situación Jurídica del Administrado. Derecho Subjetivo e Interés Legítimo*. Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública, consultado el 02 de junio del 2010:

<http://www.revistarap.com.ar/web724/rap/derecho/DOCUMENTOS/+AUTOR1,10/+REVISTA,RNACIONAL/+CA,1ADM0119040894000/1ADM0119040894000.html>

República Bolivariana de Venezuela (2009). *Asunto Negativa de Admisión de Recurso*. Juez Ponente: Dr. Rodolfo Luzardo Batista. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas 2009. Véase También (fecha de consulta: 05 de junio del 2010): <http://lara.tsj.gov.ve/decisiones/2009/enero/792-14-872-08-004-2009.html>

República Bolivariana de Venezuela (2006). *Asunto N° KP02-N-2005-115*. Juez Ponente: Jesús Eduardo Cabrera Romero. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas 2006. Véase También (fecha de consulta: 05 de junio del 2010) <http://jca.tsj.gov.ve/decisiones/2006/septiembre/648-22-KP02-N-2005-115-KP02-N-2005-115.html>

República Bolivariana de Venezuela (2007). *Expediente N° 4955*. Juez Ponente: Edgar J. Moya Millan. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas 2007. Véase También (fecha de consulta: 05 de junio del 2010) <http://jca.tsj.gov.ve/decisiones/2007/diciembre/2108-4-4955-.html>

Hernández-Mendible, Víctor Rafael (s/f). *Los vicios de Anulabilidad en el Derecho Administrativo*. Publicaciones jurídicas venezolanas, consultado el 02 de Junio del 2010: <http://www.zur2.com/fcjp/articulos/vrhm99.htm>

República Bolivariana de Venezuela (2008). *Asunto N° 11.777*. Juez Ponente: Nubia Josefina Cordoba de Mosqueta. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas 2008. Véase También (fecha de consulta: 02 de junio del 2010): <http://jca.tsj.gov.ve/decisiones/2008/octubre/1897-7-11.777-.html>

Bibliografía preliminar (del proyecto inicial de tesis)

- Asamblea Constituyente de la República de Venezuela (1999). "Constitución de la República Bolivariana de Venezuela." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453 (Extraordinaria, marzo 24, 2000).
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2000). "Código Orgánico Tributario." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.350 (enero 4, 2006).
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2000). "Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 2.818 (Extraordinaria, julio 1, 1981).
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2000). "Ley de Impuesto Sobre la Renta." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.566 (Extraordinaria, diciembre 28, 2001).
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2000). "Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos." *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.391 (Octubre 22, 1999).
- Brewer Carías, A. (1974). *Jurisprudencias de la corte suprema y estudios de derecho administrativo*. Caracas: Arte.
- García de Entierra, E. (1992). *Hacia una nueva justicia administrativa*. Madrid, CIVITAS S.A.
- Pierre Tapia, O. (1999). *Jurisprudencia de la corte suprema de justicia*. Caracas: Pierre Tapia, SRL.

ANEXOS
ANEXO 1: CUADRO DE VARIABLES

Objetivo General: Con respaldo en la doctrina tributaria más autorizada, se analizarán algunas decisiones administrativas-tributarias en las que se encuentren argumentos y motivaciones de la administración con las que se impidió el éxito de los recursos jerárquicos propuestos en los procesos administrativos-tributarios, específicamente en el campo de los tributos, para inferir o extraer los errores más frecuentes y así evitar su repetición en casos similares.

Objetivos Específicos	Variables	Dimensión	Indicador	Subindicador	Instrumentos
Recopilar decisiones administrativas en materia tributaria que hayan resuelto recursos jerárquicos en sentido negativo a lo solicitado por los interesados en repertorios jurisprudenciales de diversos entes administrativos estatales.	Decisiones administrativas en materia tributaria	Administrativa	Respuestas Negativas. Materia Tributaria. Procedencia Admisibilidad	Inobservancia del Interés Legítimo. Las Sanciones Pecuniarias. Multas. Requisitos de Fondo. Requisitos de Forma.	Recopilación Bibliográfica Análisis de la Información bibliográfica
Analizar un subconjunto de decisiones o jurisprudencias en materia de Impuesto Sobre la Renta,	Materia de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre Sucesiones y	Legislativa	Decisiones Administrativas Tributarias	Cualidad o interés legítimo. Caducidad. Legitimidad.	1. Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) por la Sociedad

<p>Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, casos de SENIAT, INCES, BANAVIH y de INDEPABIS.</p>	<p>Donaciones, casos de SENIAT, INCES, BANAVIH y de INDEPABIS.</p>			<p>Representación o Asistencia.</p> <p>Competencia.</p> <p>Identificación del Interesado.</p> <p>Lugar de Notificaciones.</p> <p>Los hechos, razones y pedimentos.</p> <p>Referencia a los anexos.</p> <p>Circunstancias.</p> <p>Firma de los interesados.</p> <p>Vicios.</p>	<p>Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA C. A. con fecha 27 de febrero de 2004.</p> <p>2. SENIAT por falta de motivación de la decisión, por el recurrente Ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, actuando en su carácter de Presidente de la Sociedad Mercantil GANADERÍA OTOPUN C. A. con fecha 08 de octubre de 2004.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

					<p>3. SENIAT, por el recurrente Ciudadano Han Wen Sheng, en su carácter de Director Gerente de la empresa FRUTERÍA, AREPERA y RESTAURANT LA CACHAMA, C.A., de fecha 25 de enero de 2007.</p> <p>4. INDEPABIS, por las empresas "TALLERES REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN</p>
--	--	--	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

					<p>S.R.L” y “VOLGA MOTORS, C.A.”, de fecha 29 de octubre de 2009.</p> <p>5. SENIAT en materia Sucesoral, por la recurrente, Sra. GLARIS MARGARIT A DÁVILA QUINTERO de fecha 22 de septiembre de 2008.</p> <p>6. SENIAT, por el recurrente, RICHARD GRACIANO SCHWEIKE RT VALERIO actuando en su condición de Presidente</p>
--	--	--	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

					<p>de la Empresa "R. S. AGROPECUARIA, C.A." de fecha 09 de diciembre de 2009.</p> <p>7. SENIAT de fecha 29 de agosto de 2003.</p> <p>8. SENIAT de fecha 30/10/2003.</p> <p>9. SENIAT de fecha 06/12/2004.</p> <p>10. JAIRO MOLERO FERRER, actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A.,</p>
--	--	--	--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

					contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007.
Señalar los argumentos, respaldos y pruebas presentadas como fundamento de los recursos jerárquicos interpuestos.	Fundamento de los recursos jerárquicos	Legal	CRBV COT Leyes	Reglamentos. Resoluciones. Decretos.	CRBV Código Orgánico Tributario. Ley de ISR. Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Ley del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos

					<p>Conexos ISDYDC.</p> <p>Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA.</p> <p>Decreto Con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.</p>
Describir las causas que determinaron su fracaso.	Causas que determinaron su fracaso	Investigativo	Sistematización	Conclusiones.	Analítico. Deductivo.
Proponer sugerencias y recomendaciones sobre cada caso jurisprudencial estudiado.	Sugerencias y recomendaciones	Investigativo	Aportes Teóricos	Sugerencias y Recomendaciones.	Analítico. Deductivo.

Nota: Elaboración Propia (2011).

ANEXO 2: CUADRO ANALÍTICO

DECISIONES ADMINISTRATIVAS-TRIBUTARIAS	CONCLUSIONES
<p>Primer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) por la Sociedad Mercantil POLICLÍNICA METROPOLITANA C. A. con fecha 27 de febrero de 2004.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1.- La Empresa Mercantil Policlínica Metropolitana C. A. cometió el grave error de interponer el recurso jerárquico sin la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín en el área tributaria sabiendo que ese requisito previsto en el numeral 4° del artículo 250 del COT es de orden público y de estricto cumplimiento. Su omisión acarrea la sanción de inadmisibilidad del recurso sin discusión alguna. 2.- La Empresa Policlínica Metropolitana C. A., por su sola culpa, perdió la oportunidad de que la propia administración conociera en grado jerárquico el fondo de los pedimentos formulados en el recurso. 3.- La Empresa Policlínica Metropolitana C. A. perdió un tiempo irrecuperable y debió haber hecho gastos innecesarios e inútiles. 4.- La exigencia de la ley de la asistencia o representación de un abogado o de cualquier otro profesional afín en el área tributaria, en lugar de limitar u obstaculizar el derecho a la defensa, lo que hace es mejorarlo en virtud de que un lego en derecho o en materia tributaria no tiene los conocimientos, destrezas ni habilidades para manejar el recurso jerárquico. 5.- Los errores cometidos, unidos a la falta de conocimiento de las normas que rige el recurso jerárquico hicieron que éste fracasara; al contrario, si hubiesen cumplido con el requisito de representación de abogado o la asistencia de éste o de

	<p>cualquier otro profesional afín en el área tributaria, era posible con toda seguridad, que el recurso interpuesto hubiese prosperado.</p> <p>6.- La decisión fue dictada por el órgano competente, no está afectada de ninguno de los vicios que se explicaron antes y por ser una decisión definitiva del órgano administrativo, ésta, obviamente, se encontró ajustada a derecho.</p>
<p>Segundo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT por falta de motivación de la decisión, por el recurrente Ciudadano Francisco Caracciolo Carrero Necker, actuando en su carácter de Presidente de la Sociedad Mercantil GANADERÍA OTOPUN C. A. con fecha 08 de octubre de 2004.</p>	<p>1.- Se puede afirmar que la administración tributaria, al analizar el recurso jerárquico propuesto, incurrió en un grave error de derecho en el sentido de confundir lo que era la asistencia de la profesional de la contaduría pública en la redacción y presentación por el vice-presidente de la empresa "GANADERÍA OTOPUN C.A." que, de acuerdo con los estatutos de dicha compañía, tenía legalmente la representación de la empresa, con la representación derivada del otorgamiento de un poder o mandato con base en lo previsto en el ordinal cuarto del artículo 250 del COT, en concordancia con lo establecido en el artículo 243 <i>eiusdem</i>. El error de derecho se distingue y separa del falso supuesto de derecho, que pueden parecerse, porque el primero está referido a la interpretación jurídica de lo que se entiende por asistencia o por representación; y el segundo está referido a la interpretación sobre las exigencias del escrito del recurso jerárquico o del poder, pero ni el escrito del recurso jerárquico ni el poder constituyen normas jurídicas sino medios probatorios. Además, la empresa estaba legalmente asistida</p>

	<p>por una contadora pública y cumplió así con la formalidad prevista en el numeral 4to del artículo 250 del COT.” Por eso la decisión fue injusta, arbitraria e ilegal; hubo, por parte del órgano superior administrativo, error de derecho en cuanto a lo que debe entenderse en términos jurídicos por asistencia y por representación.</p> <p>2.- La errónea decisión del superior jerárquico administrativo, considerando inadmisibile al recurso jerárquico interpuesto, le causó a la empresa recurrente daños y perjuicios al ponerle fin ilegalmente a tal recurso y la obligó a hacer uso del recurso contencioso para demostrar en la vía jurisdiccional tal error en el cual incurrió la administración tributaria.</p> <p>3.- La administración tributaria también incurrió en el vicio de errónea interpretación de la ley al equiparar el supuesto incumplimiento de requisito señalado en el numeral 4° con lo establecido en el numeral 1° del artículo 250 y al equiparar la falta de asistencia o representación de abogado o profesional afín en materia tributaria con la falta de cualidad del recurrente, cosas que son totalmente dispares, porque la falta de cualidad del recurrente está referida a no ser titular de un derecho subjetivo personal y directo para recurrir y la empresa recurrente por medio de su representante legal claramente ejercía su derecho subjetivo para interponer el recurso jerárquico en forma directa y personal. En eso se perjudicó a esa persona jurídica. Por eso se dice que son inaceptables tales errores en una sana y sabia administración.</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tercer caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT, por el recurrente Ciudadano Han Wen Sheng, en su carácter de Director Gerente de la empresa FRUTERÍA, AREPERA y RESTAURANT LA CACHAMA, C.A., de fecha 25 de enero de 2007.

1.- La decisión fue dictada por el órgano competente y fue debidamente motivada, carece de vicios de forma y de fondo y no se observa en ella abuso ni desviación de poder de los funcionarios.

2.- La empresa recurrente confesó en el procedimiento haber incumplido los deberes formales al no presentar ni en el momento de la visita fiscal ni en el transcurso del proceso de la segunda instancia que es el jerárquico, los documentos requeridos en el acta No. GGSJ/GR/DRAA/2006-2796 de fecha 30-11-2006 y la segunda acta de No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001. La empresa recurrente fracasó en esa intención en virtud de los errores cometidos de anteponer una cuestión privada a la normativa tributaria que es de orden público y esto hizo que el recurso fuera declarado sin lugar con toda razón. La sanción contenida en la resolución No. SENIAT-GRTI-RC-DF-1-1052-LIC-2001-2286-3-00043 del 28-02-2001 declarada válida en todas y en cada una de sus partes obligó a la empresa recurrente a pagar la suma de Bs. 288.000,⁰⁰. Obsérvese la veracidad del enorme descuido profesional en el profesional del derecho que atendía la defensa de la empresa sancionada, al no cumplir con el deber formal de presentar al fiscal del SENIAT la documentación requerida por el órgano fiscal, escudándose en argumentos secundarios tales como: “fueron solicitados los documentos de la empresa para una revisión específicamente al Libro de Licores, el cual no pudo ser entregado en ese momento, por cuanto no se encontraba en el

	<p>negocio el Sr. HAN WEN SHENG, Director Principal de la Compañía, quien es el único que puede resolver algún problema que se presente a la persona que se encuentra en el Restaurant en el momento de la revisión no está autorizada para entregar, ni es la persona idónea para asistir a una fiscalización, es por esa razón que rechazamos la multa que se nos hace del incumplimiento de un deber formal”, lo que tampoco fue probado por la recurrente ni aparece en la ley como medio para eludir el cumplimiento de los deberes formales. Por estos dos errores de la defensa el recurso jerárquico fracasó.</p>
<p>Cuarto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por ante el Ministro del Poder Popular para las Industrias Ligeras y Comercio de la República Bolivariana de Venezuela contra el INDEPABIS, por las empresas “TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L” y “VOLGA MOTORS, C.A.”, de fecha 29 de octubre de 2009.</p>	<p>1.- Los recurrentes plantearon, como se dijo antes, que la decisión sancionatoria contenía los siguientes vicios que provocaban la nulidad absoluta de la multa impuesta de dos mil unidades tributarias equivalentes a setenta y cinco mil doscientos sesenta y cuatro bolívares fuertes con cero céntimos (bs. 75.264,⁰⁰), así como también que se dejara sin efecto la respectiva planilla de liquidación de multa (ilegible), cuyos únicos datos son: planilla de depósito n° 69425957 del INDECU, Banco de Venezuela, que se anexó en su original. Los vicios denunciados fueron la violación de:</p> <p>A) Los artículos: 93, 96 y 99 de Ley de Protección al Consumidor y al Usuario que, en el caso del estudio, no tenían aplicación alguna que los obligó a concluir que todos los errores de hecho y de derecho denunciados y contenidos en el texto de la decisión impugnada debían ser</p>

	<p>inmediatamente subsanados en aras de la justicia, el buen ejemplo administrativo y de la legalidad mediante la reposición de la causa al estado de dejar sin efecto el auto de admisión de la denuncia formulada por la ciudadana ROSA EMILSEN MALDONADO MALDONADO el día 07/02/2007, identificada en autos, por inadmisibile e improcedente y contraria al orden público administrativo, así como a todos los actos posteriores al mismo, por no ser la denunciante titular de ningún derecho ni garantía legal o contractual sobre el vehículo marca "Lada" identificado en los autos por parte de las denunciadas antes identificadas y por lo tanto, que declarase nulas todas las actuaciones que se siguieron a la denuncia N° 064-07de fecha 07/02/2007 en el expediente N° 2674-2007 archivando la presente causa y dando por terminado este procedimiento."</p> <p>B) Que es cierto que toda decisión administrativa debe ser motivada. Sin eso el acto es inválido como lo establecen los artículos 9 de la LOPA y el artículo 123 de la Ley de INDEPABIS a excepción de las normas de simple tramitación. En el caso de estudio, como no hubo decisión sobre el vicio denunciado de falta de motivación, no podríamos imaginar lo que no existía en autos y como la motivación es de orden público, su violación obliga a declarar nula la resolución sancionatoria.</p> <p>C) Todo el poder que tiene un funcionario de la administración por muy discrecional que sea, no es ilimitado ya que la adecuación, proporcionalidad y discrecionalidad</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>que se hallan establecidos en todas las leyes administrativas a los fines de que el hecho denunciado se corresponda con lo decidido o en una palabra que sea congruente lo peticionado y lo decidido. De no ser así el acto sería igualmente nulo.</p> <p>En este caso de ser cierta la denuncia contenida en el recurso jerárquico, de no estar amparada la ciudadana Rosa E. Maldonado Maldonado por la ley del INDEPABIS, por no ser sujeto activo ni pasivo de ningún beneficio establecido en dicha ley, por una parte y, por la otra, porque en el proceso aparecieron dos empresas más, "GRUPO AYMESA VENEZOLANA C.A.," importadora del vehículo LADA objeto de la sanción y "CONTINAUTO" en su condición de representante de la empresa Grupo Aymesa Venezolana C.A., las que nunca fueron citadas para defenderse, no obstante fueron sancionadas y se violó con ellas el derecho constitucional a la defensa y a ser oídos en todo estado y grado de la causa; y finalmente, la empresa TALLERES, REPUESTOS Y REPRESENTACIONES ITALVEN S.R.L" se limitó a realizar una experticia sobre el vehículo objeto de la denuncia, por lo que ciertamente, no tenía ninguna vinculación con el comprador ni con a vendedora del vehículo referido, por lo tanto, no se le podía aplicar a esta última empresa la sanción o multa cuya nulidad pidió; por eso, de ser ciertos los hechos denunciados, el recurso jerárquico interpuesto debió prosperar en forma expresa.</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quinto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto contra el SENIAT en materia Sucesoral, por la recurrente, Sra. GLARIS MARGARITA DÁVILA QUINTERO de fecha 22 de septiembre de 2008.

1.- La decisión fue dictada por el órgano competente y fue debidamente motivada, carente de vicios de forma y de fondo y no se observó en ella, abuso ni desviación de poder que pudiera ser objeto de un recurso contencioso tributario.

2.- La recurrente planteó la prescripción de todos los derechos y acciones originadas en la declaración sucesoral de fecha 04 de julio de 2008 como se evidencia de la Forma 32 F07-Nº 0072410-Expediente Nº 0384, contenidas en las planillas 052001222000406 de fecha 15-08-2008 y 052001221000067 de la misma fecha, cometiendo el error de derecho de haber fundamentado su petición en una ley derogada como lo era la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966 cuando estaba en vigencia la ley de su mismo nombre de 1999 donde su artículo 102 ordena que en materia de prescripción rige la normativa del COT, contenida en los artículos 55, 56 y 60 como lo estableció la resolución denegatoria de fecha 15 de enero de 2004.

3.- Como lo solicitado por el recurrente fue la prescripción de las sanciones contenidas en las planillas antes descritas, se revisó en el Código Civil lo que era la prescripción y se encontró que en el artículo 1.952 la estableció así: *“la prescripción es un medio de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones, determinadas por la Ley”*. Es decir que, la recurrente pedía que se declarara la extinción de los derechos del fisco reflejados en las citadas planillas fiscales; y de que la prescripción extintiva alegada no había sido suspendida ni interrumpida por la

	<p>administración tributaria en forma alguna ni por los declarantes.</p> <p>4.- Finalmente, aquí se llega a la conclusión de que la decisión estaba ajustada a derecho y de que es criticable la conducta de la recurrente de no haber estudiado con detenimiento las leyes vigentes para ese caso.</p>
<p>Sexto caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto en base a la Ley de Impuesto al Valor Agregado contra el (SENIAT), por el recurrente, RICHARD GRACIANO SCHWEIKERT VALERIO actuando en su condición de Presidente de la Empresa "R. S. AGROPECUARIA, C.A." de fecha 09 de diciembre de 2009.</p>	<p>En el presente caso se observa que la decisión del órgano administrativo no fue motivada como lo ordena el artículo 55 del COT en concordancia con lo establecido en el artículo 18 numerales 5° y 9° de la LOPA. La motivación es de orden público; no puede dejar de existir en ningún caso y cuando el acto administrativo está viciado de inmotivación se produce la nulidad del acto. El recurrente deberá ahora acudir a la vía contenciosa administrativa alegando la existencia a tal vicio para que jurisdiccionalmente revoque la decisión negativa por falta de motivación.</p> <p>Se entiende por motivación el conjunto de los razonamientos de hecho y de derecho sobre el caso planteado que sirven para justificar la parte dispositiva de la decisión. Si el acto hubiese sido parcial, insuficiente, erróneo o ambiguo, el acto estaría motivado, es decir, sería válido. En cambio, si la motivación hubiese sido falsa, ininteligible o totalmente contradictoria o hubiese carencia de motivación, se diría que el acto es nulo por falta de motivación. Nada de esto último ocurrió en la decisión, sino que en ella hubo absoluta inmotivación para ser</p>

	<p>alegada en el recurso contencioso administrativo con todo éxito.</p> <p>También se puede notar que la inmotivación se escondió en el abuso del poder del funcionario, que impuso su voluntad caprichosa por encima de los argumentos de la defensa que en mi criterio eran correctos.</p>
<p>Séptimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por la empresa PAN'S HOUSE C.A. contra el (SENIAT) de fecha 29 de agosto de 2003.</p>	<p>1.- Al estudiar el caso se observó que, ciertamente, los artículos que van del 172 al 176 del COT están referidos al procedimiento de verificación. En ese procedimiento no hay sumario alguno y por lo tanto tampoco una resolución culminatoria del sumario.</p> <p>2.- El artículo 192 del COT está referido al proceso de fiscalización y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Éste se inicia con una providencia de la administración tributaria como lo dice el artículo 178 <i>ejusdem</i> y culmina con una resolución culminatoria del sumario declarando si son procedente o no las obligaciones tributarias fiscalizadas, los ilícitos que se le imputan, las sanciones pecuniarias y la intimación de los pagos que fueran procedentes. Esa decisión culminatoria debe terminarse y notificarse al afectado en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de la presentación del escrito de descargo.</p> <p>3.- En el procedimiento de verificación donde no hay sumario el incumplimiento de los deberes formales se hace mediante resolución que se le notificará al afectado y está únicamente</p>

	<p>referida a constatar las diferencias que puedan existir en las declaraciones de autoliquidación o cantidades pagadas por el contribuyente y las calculadas por la administración y no tienen nada que ver con el incumplimiento de los deberes formales que son propios del procedimiento de fiscalización porque no está sujeta a impugnación según lo establecido en el artículo 214 del COT; y,</p> <p>4.- La decisión de la administración tributaria de haber declarado sin lugar el recurso jerárquico fue legal y correcta desde el punto de vista de esta tesis porque existiendo dos procedimientos administrativos simultáneos completamente distintos, uno referido a la verificación y otro a la fiscalización que tienen objetivos totalmente diferentes como se dijo antes, el segundo, estuvo destinado a “fiscalizar” los hechos sancionados que se refirieron a ilícitos formales. Por lo tanto, debió el profesional del derecho separarlo en su defensa y exigir la aplicación de las normas tributarias sobre fiscalización a ese caso. No lo hizo así, lo cual constituye un desconocimiento por parte de la profesional del derecho que asistió a la empresa mercantil “Pan House, C.A.” en hacer una mejor defensa contra las sanciones impuestas. Es censurable la conducta abogadil porque hubo oportunidad para aclarar los dos actos administrativos simultáneos (verificación y fiscalización) con dos procedimientos distintos y aclarar la situación jurídica planteada que permitía alegar una mejor defensa.</p>
Octavo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por	1.- El recurso jerárquico fue interpuesto ante el órgano

el fondo de comercio denominado "HOTEL BAR RESTAURANT Y BOMBA VENEZIA" contra el (SENIAT) de fecha 30/10/2003.

administrativo inferior de la Gerencia de Tributos Internos del SENIAT que es el órgano competente conforme al COT de 1994 para su presentación con el cumplimiento de todas las formalidades de ley. Ciertamente, el artículo 187 del COT entonces vigente establecía, al igual que el artículo 244 del COT actual, que el lapso para interponer el recurso jerárquico era de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación del acto que se impugnó.

2.- Que consta del texto del recurso jerárquico que la empresa sancionada antes identificada fue notificada de las sanciones o multas impuestas por el SENIAT el día 15/12/1998, que interpuso el respectivo recurso jerárquico el día 08/03/1999 y que, hecho el cómputo de los días transcurridos entre esas dos fechas exclusive, quedó claro que los veinticinco días hábiles (25) vencieron el 20 /01/1999. Por lo tanto, la decisión administrativa superior fue correcta al declarar inadmisibile el recurso propuesto por extemporáneo.

3.- Fue correcta también la decisión del órgano superior de la administración tributaria al declarar la inadmisibilidad del recurso por haberle caducado o fenecido el plazo de veinticinco (25) días hábiles para su interposición de acuerdo a lo establecido en el numeral 2do del artículo 134 COT de 1994 vigente para esa época.

4.- Se observó que la labor profesional del abogado que atendía la defensa del caso como perito en derecho incurrió en un craso desconocimiento de la normativa que regulaba la admisibilidad de tal recurso para esa época y por eso el

	fracaso del mismo.
<p>Noveno caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el Ciudadano ADRIAN CAMPOS Vicepresidente de la empresa "EL OSO BONCHÓN, SRL." contra el (SENIAT) de fecha 06/12/2004.</p>	<p>Se trajo a colación este caso excepcional donde el recurso jerárquico prosperó para justificar la curva de aprendizaje relacionada con estos procesos. Para la experiencia de los profesionales de la contaduría, es importante poder describir los errores de la administración que sí tienen correctivos dentro de la misma administración o en el campo jurisdiccional, donde el error no fue del recurrente ni de su abogado.</p>
<p>Décimo caso: Recurso jerárquico tributario interpuesto por el Ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A., contra el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) de fecha 07/10/2007.</p>	<p>1.- El recurso jerárquico procede en principio, en todo caso, aunque no esté expresamente consagrado en la ley. Se necesita de texto expreso que niegue el recurso para decir que éste no existe.</p> <p>2.- En la LOPA está prevista la necesidad del agotamiento del recurso de reconsideración para acceder al recurso jerárquico. En el COT no sucede esto porque el recurso de reconsideración no existe allí. De ahí que el afectado en materia tributaria puede interponer el recurso jerárquico sin el agotamiento del recurso de reconsideración.</p> <p>3.- De acuerdo con lo reclamado por el ciudadano JAIRO MOLERO FERRER, identificado con la cédula de identidad No. V-7.613.606, actuando en su carácter de apoderado judicial de la empresa JHON CRANE VENEZUELA, C.A. tuvo por objeto impugnar el Acta de Fiscalización S/N de fecha 03 de septiembre de 2007 emanada del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH). Se puede, con la simple</p>

	<p>lectura de la ley, comprender que el caso mencionado no se refería a un aspecto tributario; es decir, no era un hecho imponible tipificado en el COT sino que se trataba del cobro de la deuda de Bs. 171.285.365,26 que la empresa le adeudaba a esa institución por el concepto de no haber calculado esa contribución con base en el 3% de los ingresos totales mensuales de sus trabajadores y sus respectivos intereses, por lo tanto, estuvo acertada la decisión de la presidencia de dicho banco de negar el recurso jerárquico interpuesto.</p> <p>4.- El recurso jerárquico interpuesto fracasó, ya que en el caso de estudio se pedía primero que se agotará el recurso de reconsideración antes de la interposición del recurso jerárquico, lo que no se dio, por la falta de conocimiento de las normas que rigen el recurso jerárquico fuera del COT.</p> <p>5.- La decisión fue dictada en este caso por el órgano competente, la Presidencia del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat del Ministerio del Poder Popular para la Vivienda y Hábitat, la cual no se encuentra afectada de ninguno de los vicios explicados a lo largo del desarrollo de la investigación, la que por ser una decisión definitiva, en mi opinión, se encontró ajustada a derecho.</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Nota: Elaboración Propia (2011).