

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

**IMPORTANCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL ADMITIDA EN EL
CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DEFENSA DEL
CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
Caso de estudio: Municipio Libertador del Estado Mérida - Venezuela**

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

Autor: Lcda. María Johanna González Paredes

Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, Noviembre de 2009



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

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado, presentado por la ciudadana **María Johanna González Paredes**, C. I. **V-13.804.140**, para optar al Grado de **Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas**; considero que dicho trabajo cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del Consejo Técnico del Postgrado.

En la ciudad de Mérida, a los 12 días del mes de noviembre de 2009.

Abg. Esp. Belkis Albarrán
C. I. V-8.021.509



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

A C T A

En la ciudad de Mérida, a los doce días del mes de noviembre de 2009, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Esp. Belkis Albarrán, Profesores Frank Rivas y Alex Hernández en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 04 de septiembre de 2008, 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 **MARIA JOHANNA GONZALEZ PAREDES** titular de la **C. I. V- 13.804.140** 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 **"IMPORTANCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL ADMITIDA EN EL C.O.T. COMO MEDIO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Caso de Estudio: MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA - VENEZUELA"**, 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**.

Así lo declaran y firman.


Esp. Belkis Albarrán
Tutora - Coordinadora




Prof. Alex Hernández
Miembro del Jurado


Prof. Frank Rivas
Miembro del Jurado

AGRADECIMIENTOS

Terminar esta tesis de especialización es la culminación de un largo tiempo de trabajo, estudio y esfuerzo, que hubiese sido muy difícil de lograrlo si no es con el apoyo y estímulo de muchas personas.

A Dios Todopoderoso y la Santísima Virgen, por iluminarme y guiarme durante este largo caminar.

Por encima de todo, gracias a mis padres José Orlando y María Gracia, por ser como son, por apoyarme siempre en mis decisiones, por inculcarme valores y haber procurado siempre lo mejor para mis hermanos y para mí. A mis hermanos, gracias por las palabras de aliento en el momento preciso.

A mi tutora Abg. Belkis Albarrán, por las acertadas recomendaciones y críticas, siempre desde una perspectiva positiva y constructiva, que permitieron que se mejorara sustancialmente el trabajo.

A mis colegas y compañeros de clase por compartir conmigo sus conocimientos y experiencias, agradezco los momentos especiales que compartimos juntos.

Al personal del Postgrado en Ciencias Contables y equipo profesoral de la Ilustre Universidad de Los Andes, por brindarme la oportunidad de alcanzar una meta más.

Sin ánimo de olvidar a nadie en particular, a todas aquellas personas que de una u otra manera han compartido mi vida durante el transcurso de estos últimos años, mi más sincero agradecimiento a su comprensión, estímulo y ayuda ya que todos son parte de mi vida.

Con cariño...

Johanna

A Dios todopoderoso y eterno;
A mis padres José Orlando y María Gracia
A mis hermanos Graciela y Orlando
A mi sobrina Camila Sofía
A mis amigos y amigas

PENSAMIENTO

“Saber de leyes no es conocer sus palabras, sino su fuerza y poder”

Juan Isaac Lovato

ÍNDICE GENERAL

	pp.
LISTA DE CUADROS	X
LISTA DE GRÁFICOS	XI
RESUMEN	XII
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	3
EL PROBLEMA	3
Planteamiento del problema	3
Objetivos de la Investigación	13
Objetivo General	13
Objetivos Específicos	13
Justificación	13
Alcances de la investigación	15
Limitaciones	16
CAPÍTULO II	17
MARCO TEÓRICO	17
Antecedentes de la Investigación	17
Bases Teóricas	20
Actividad Financiera del Estado	20
Relación Jurídica Tributaria	21
El Sistema Tributario Venezolano	25
Definiciones Básicas Tributarias	28
Tributos	28
La Caracterización Jurídica del Tributo	28
Clasificación de los Tributos	29
Potestad Tributaria del Estado	33
Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano	34
Garantías y derechos de los Administrados	40

Deberes del Contribuyente	43
Ilícitos Tributarios	44
Procedimientos de carácter tributario	48
Procedimiento de verificación	48
Procedimiento de Fiscalización y Determinación	49
Procedimiento de Repetición de Pago	52
Procedimiento de Recuperación de Tributos	53
El Recurso de Revisión	56
Procedencia del Recurso de Revisión	56
Lapso para interponer el Recurso de Revisión	57
Decisión del Recurso de Revisión	57
El Recurso Jerárquico	57
Procedencia del Recurso Jerárquico	58
Lapso para interponer el Recurso Jerárquico	59
Forma de interponer el Recurso Jerárquico	60
Admisión del Recurso Jerárquico	61
Efectos no suspensivos del Recurso Jerárquico	61
Causales de Inadmisibilidad del Recurso Jerárquico	61
Incorporación de los elementos al expediente	62
El Lapso Probatorio	62
Decisión del Recurso Jerárquico	63
Acción Contenciosa Tributaria Subsidiaria	64
Sobre el Régimen de las Pruebas	64
Objeto de la Prueba en el Proceso Tributario y por analogía en el	
Recurso Jerárquico	65
La carga de la prueba	66
Medios de prueba admitidos en derecho	67
Fase de Promoción. Principio de Libertad Probatoria	68
Oposición a la admisión de las pruebas.	71
Pronunciamiento sobre su admisión o inadmisión	71

Oportunidad para interponer recurso de apelación contra el auto que admite o niega las pruebas. Efectos de la apelación	72
La Prueba Documental	72
Bases Legales	74
Constitución de la República Bolivariana Venezuela (1999)	74
Código Orgánico Tributario	75
Código Civil	76
Código de Procedimiento Civil	77
CAPÍTULO III	78
MARCO METODOLÓGICO	78
Tipo de Investigación	78
Población y muestra	80
Validez y Confiabilidad	82
Procedimiento de Recolección de Datos	83
Análisis de los Datos	85
Sistema de variables	88
CAPÍTULO IV	91
PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	91
CAPÍTULO V	116
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	116
Conclusiones	116
Recomendaciones	119
REFERENCIAS	121
ANEXOS	125

LISTA DE CUADROS

CUADRO	pp.
1. Operacionalización de las Variables	90
2. Resumen de los principios tributarios y su basamento legal en la Constitución y el Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela.	94
3. Resumen de los resultados de aplicación de la guía de entrevista	106

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	pp.
1. Bases legales. Desarrollo piramidal del ordenamiento jurídico tributario, en base a la pirámide de Kelsen Hans	92
2. Procedimiento para la interposición de un Recurso Jerárquico. Con base en el Código Orgánico Tributario 2001	99
3. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación al grado de conocimiento del plan evasión cero aplicado por el SENIAT	107
4. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación a si creen que el sistema de sanciones establecidas en la normativa tributaria venezolana trasgrede los derechos constitucionales de los contribuyentes	110
5. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación al grado de conocimiento de los medios de defensa del contribuyente	112
6. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación si ha ejercido el recurso jerárquico como medios de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria.	113
7. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación si se encuentran preparados para ejercer esta acción en contra de la decisión de la Administración Tributaria.	114
8. Opinión de los expertos en el área tributaria, ¿el colegio de contadores del estado Mérida se ha preocupado por hacer actualizaciones de sus agremiados en materia de recursos?	115

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

**IMPORTANCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL ADMITIDA EN EL COT
COMO MEDIO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Caso de estudio: Municipio
Libertador del Estado Mérida - Venezuela**

Autor: Lcda. María Johanna González Paredes

Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Fecha: Noviembre, 2009

RESUMEN

El Recurso Jerárquico es uno de los medios de defensa que tiene el contribuyente en sede administrativa, y a través de la prueba documental se puede demostrar la veracidad o falsedad de los actos recurridos. La presente investigación sienta sus bases dentro del derecho tributario venezolano, a través, del estudio de las diversas leyes y demás disposiciones que regulan las relaciones entre el Estado como ente recaudador con potestad tributaria y el contribuyente como sujeto pasivo obligado al pago de los tributos, haciendo principal referencia a los medios de defensa de que puede valerse un contribuyente cuando sienta lesionados sus derechos e intereses legítimos, señalados en el Código Orgánico Tributario, en sede administrativa. En tal sentido se plantea como objetivo general de la investigación hacer un análisis de la importancia de la Prueba Documental admitida en el Código Orgánico Tributario como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente. Esta investigación se enmarca dentro del estudio documental, apoyada en una investigación de campo, de tipo analítico, las técnicas utilizadas fueron la observación documental y la entrevista estructurada, y los instrumentos para la recolección de datos fueron el registro de observación documental y la guía de entrevista; para la validez y confiabilidad de los instrumentos se aplicó el juicio de expertos en tres áreas distintas metodología, estadística y tributaria, lo que permitió un análisis cualitativo. Finalmente se considera que la prueba documental es uno de los instrumentos de defensa más utilizados, en vista de que el contribuyente respalda todas las transacciones que realiza a través de su negocios con documentos, y llevarlos de manera clara y ordenada, le permitiría en un momento determinado defenderse cuando sienta que las actuaciones de los funcionarios fiscales atentan contra sus intereses y derechos.

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

INTRODUCCIÓN

En Venezuela, a partir de la segunda década del siglo XX, la principal fuente de ingresos ha provenído de la renta petrolera, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos naturales no renovables. Sin embargo, por diversas causas como el crecimiento poblacional, cambios de patrones culturales, éxodo campesino, entre otras, se generó una creciente demanda de mejores servicios públicos lo que requirió disponer de mayores recursos fiscales. Además, la influencia de políticas económicas internacionales y la inestabilidad en los precios del petróleo propiciaron que los diferentes gobiernos debieran recurrir al endeudamiento tanto interno como externo para cumplir con los nuevos compromisos.

Los hechos anteriores trajeron como consecuencia la necesidad de buscar nuevas fuentes de ingresos públicos, llegando a la reforma de sistema tributario venezolano. La reforma implica una serie de transformaciones para las cuales el contribuyente no estaba preparado, pues no tenía educación ni cultura tributaria en el pago de los tributos; no existían mecanismos de control fiscal y las sanciones contempladas para los ilícitos tributarios eran irrisorias, lo que se traduce en ese momento como elevados índices de defraudación fiscal.

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

A raíz de la reestructuración del SENIAT y la puesta en marcha del "Plan Evasión Cero" este organismo asume una posición más activa en el ejercicio de sus potestades y competencias, a través de una política dirigida a verificar el cumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes, con la finalidad de disminuir la evasión y elusión en el pago de los impuestos.

Sin embargo, en los últimos años se ha observado que se han cometido y se siguen cometiendo excesos por parte de la actuación fiscal en los referidos procesos

de control, los cuales concluyen frecuentemente en sanciones pecuniarias importantes, y en ocasiones contemplan, además, el cierre de establecimientos. Es necesario que la potestad tributaria o la facultad jurídica que tiene el Estado para exigir contribuciones, controlar y establecer mecanismos de control e imponer sanciones en caso de revelar infracciones, esté en armonía con los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Por tal motivo, en el presente estudio se quiere analizar la importancia de la prueba documental contemplada en el Código Orgánico Tributario como medio de defensa del contribuyente cuando sienta lesionados o afectados sus intereses por la aplicación de la normativa tributaria o por la mala interpretación de la misma.

La estructura de este trabajo de investigación se desarrolla en cinco capítulos:

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

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

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

En el capítulo IV, se estudia exhaustivamente la importancia de la prueba documental admitida en el Código Orgánico Tributario como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo y el grado de conocimiento de los contadores públicos en materia de prueba, por medio de un análisis cualitativo de la observación documental y las entrevistas aplicadas a través de tópicos determinados por cada objetivo específico.

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

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

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

A partir de la segunda década del siglo XX, cuando se descubren los yacimientos petroleros, Venezuela comienza con la comercialización de hidrocarburos, convirtiéndose desde entonces en un país netamente rentista, pues sus mayores ingresos provienen de la renta petrolera, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos no renovables. En los años setenta se ubica el mayor auge en el comportamiento de los precios internacionales del petróleo, determinados alrededor de US\$ 30 por barril, consecuentemente los ingresos petroleros llegaron a representar cerca del 80% de los ingresos fiscales, por lo que los tributos quedan en un lugar de menor importancia, pues el porcentaje restante tuvo su origen en otros tributos directos tales como el impuesto sobre la renta, aduanas y en mucha menor proporción los impuestos indirectos.

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

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

En vista de que los ingresos se hicieron cada vez más insuficientes para

hacerle frente a los gastos públicos, debido en su mayoría principalmente a la demanda de más y mejores servicios públicos y al cambio en los patrones de vida de los ciudadanos, se devino un déficit fiscal que se agudizó hacia el final de la década de los años ochenta.

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

Esta realidad impuso la necesidad de formular una política fiscal y tributaria firme y coherente adaptada a la situación real del país, como medida efectiva para lograr un equilibrio entre el aumento del gasto público y el ingreso fiscal. Sin embargo, la implementación de estos cambios, impone la necesidad de superar grandes barreras, como enfrentar la arraigada costumbre de no pagar impuestos.

Para la época, en Venezuela no existía cultura tributaria, pues no se había educado ni formado al ciudadano para comprender que los tributos forman parte de la economía de un país. Los tributos son creados con el propósito de cubrir los gastos públicos o los gastos que realiza el Gobierno a través de inversiones públicas, los programas sociales, la modernización de las empresas del Estado, etc.

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

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

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

Con la reforma del Código Orgánico Tributario (1994) se le atribuye a la Administración Tributaria potestades, competencias y funciones de fiscalización, determinación, liquidación y recaudación de los tributos, así como la imposición de sanciones frente a los ilícitos tributarios.

Con el fin de dar cumplimiento a las disposiciones transitorias del Código Orgánico Tributario de 1994 se crea el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), como servicio autónomo sin personalidad jurídica, según Gaceta Oficial N° 35.427 de fecha 23 de marzo de 1994, esta dependencia sustituía a la Dirección General Sectorial de Rentas del entonces Ministerio de Hacienda; sin embargo, en ese mismo año en ejecución de un mandato legal del Ejecutivo Nacional mediante decreto N° 310 de fecha 10 de agosto, Gaceta N° 35.525, se fusionaron Aduanas de Venezuela, Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT) para dar paso a la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, (hoy en día se le conoce como Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria según Resolución N° 32, Gaceta Oficial N° 36.892, de fecha 12 de febrero del 2000).

La creación del SENIAT fue un importante avance en la modernización y desarrollo del Sistema Tributario Venezolano, pues es un órgano con autonomía financiera y funcional, que tiene por objeto la administración del sistema de los ingresos tributarios nacionales, reducir drásticamente los elevados índices de evasión

fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

A través del SENIAT se fortaleció la presencia del Estado frente a los contribuyentes, para exigirles y verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de un escenario con una fuerte restricción fiscal, con el fin de combatir los delitos tributarios y fomentar un cambio de conciencia tanto de los contribuyentes como de los funcionarios.

La Carta Magna de la República Bolivariana de Venezuela, incorpora los principios que rigen el sistema tributario y las garantías para los ciudadanos que están obligados a contribuir con las cargas públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, distribuido en forma justa según la capacidad económica del contribuyente, sin más restricciones que las establecidas en ley. A este respecto, Ruan (1998) señala que “Este deber es el que da origen como contrapartida a todos los derechos del ciudadano contribuyente frente al Poder Público, justamente para establecer una relación de equilibrio frente al sujeto activo de la obligación tributaria, que es el Fisco” (p.10).

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

Según Arvelo citado por Díaz (2005) en su ponencia ¿Qué hacer ante el Plan Evasión Cero? Dictada por la firma Baker & Mackenzie

El Plan Evasión Cero se inició como una política pública de nuevos lineamientos y reorientación de la recaudación. Su misión es integral, es decir, va dirigida a todos los sectores involucrados tanto internamente: funciones, infraestructura, calidad del servicio, etc.; como externamente: divulgación, verificaciones fiscales, profundización de fiscalizaciones, reorientación de la metodología recaudatoria, etc. (p.10)

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

El Plan Evasión Cero se centra en la verificación de deberes formales contenidos en los artículos 70 al 78 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado RLIVA, y en la consecuente aplicación del artículo 102 del Código Orgánico Tributario. Los primeros artículos refieren a los deberes formales aplicables al registro en los libros especiales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el segundo al cierre o clausura del establecimiento para aquél que no cumpla con dichos deberes

Para finales del año 2004 se observó que dicha recaudación aumentó y sobrepasó los límites exigidos por el gobierno, pues se hizo pública por los cierres masivos de comercios y grandes empresas, debido a un intenso operativo de fiscalización de deberes formales contemplados en el Código Orgánico Tributario. A más de un año de la implementación del plan, los funcionarios del SENIAT habían visitado cerca de veinte mil contribuyentes y aplicado más de seis mil sanciones.

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

La afirmación de que los derechos de los contribuyentes son vulnerados por el ordenamiento jurídico tributario está directamente vinculada al hecho de que las leyes ordinarias u orgánicas que desarrollan los principios constitucionales, en materia de tributación son contrarias a estos; pero tal aseveración también puede relacionarse

con la aplicación que los órganos del poder público hacen de estas leyes, en el sentido de que no siempre su aplicación responde a los criterios de equidad y justicia tributaria que emanan tales normas.

Estos hechos también han sido el resultado de errores, omisiones, falta de claridad, complejidad y problemas de técnica legislativa en la redacción de las leyes, reglamentos y normas de carácter sublegal, así como los problemas que derivan de su interpretación y aplicación, además de la inclusión de las figuras jurídicas de la capacidad discrecional y del silencio administrativo, que de alguna manera constituyen ventajas del ente administrador frente al administrado.

Con frecuencia los funcionarios de la Administración Tributaria incurren en excesos y errores de tipo subjetivo, al interpretar la normativa tributaria, en tales casos su decisión generalmente afecta los derechos de los contribuyentes. También es común observar disparidad de criterios que se manejan por parte de los funcionarios tributarios y los cambios de criterios que, en materia de interpretación y aplicación de la norma, ha asumido el ente administrador de los tributos.

Adicionalmente a ello, el interés de los funcionarios por superar las metas de recaudación impuestas a escala nacional ha podido influir en los cierres masivos de establecimientos, por lo tanto se presenta un contribuyente deseoso de conocer garantías y medios para defenderse dentro del marco legal cuando considere que le han sido violentados sus derechos e intereses legítimos, pues no cuenta con reglas claras que preserven su derechos frente al Estado.

Olivieri (2006) los define como “Un conjunto de dispositivos existentes dentro del marco legislativo de un estado democrático, que sirve de sustento para el ejercicio del derecho a la defensa por parte del contribuyente, frente a los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria Nacional o Municipal”. (p.5)

Por su parte, el Código Orgánico Tributario (2001) establece los medios de defensa que tiene el contribuyente frente a los actos de la Administración Tributaria. El COT contiene un conjunto de normas que contemplan los recursos, los lapsos, trámites y procedimientos que puede ejercer un individuo, que tenga un interés

personal y directo en la impugnación del acto ajustado a la legalidad. Según esta norma, el contribuyente tiene derecho a interponer un recurso administrativo contra las decisiones de la Administración Tributaria, así lo establece el capítulo II, que trata lo referente al Recurso Jerárquico, a este respecto el Art. 242 señala lo siguiente: “Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo”.(p.69)

En cuanto al Recurso Jerárquico Moya (2006) sostiene que

El Recurso Jerárquico, es un acto emanado de la administración tributaria que se aparta de lo establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en cuanto al agotamiento de la vía administrativa, que es obligatorio en todo acto administrativo que se desee impugnar. En el Recurso Jerárquico, no se requiere de manera imperativa el agotamiento de la vía administrativa, ya que es una opción que tiene el recurrente. (p.195).

Este recurso debe ser interpuesto por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante un escrito donde se expongan las razones de hecho y de derecho que pretendan anular el acto recurrido, para ello el contribuyente, debe presentar las pruebas necesarias para ser evacuadas en el lapso probatorio. A este respecto señala Blanco-Uribe (1997) "Ese derecho a promover y hacer evacuar pruebas, en realidad y su vez, constituye, esencialmente, un atributo, una garantía y reglamentación legal del derecho a la defensa, consagrada en el Art. 68 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (hoy 49), dentro del espíritu de disfrute pleno del derecho al debido proceso, en su más amplio alcance” (p.182).

En el pasado el sistema probatorio era un reflejo de la concepción ideológica que imperaba en la sociedad. Originalmente en la época más arcaica, la prueba se encontraba rodeada de superstición, el hombre tenía una limitada concepción de la vida social, y el concepto de delito era referido como una ofensa a la divinidad de

Dios. Aparecen las ordalías o Juicios de Dios como institución jurídica que se practicó hasta finales de la Edad Media, su origen se remonta a costumbres paganas comunes entre los bárbaros, y mediante ella se dictaminaba, atendiendo a supuestos mandatos divinos, la inocencia o culpabilidad de una persona acusada de pecar o de quebrantar las normas. Consistía en pruebas que en su mayoría estaban relacionadas con el fuego, tales como sujetar hierros candentes o introducir las manos en una hoguera. En ocasiones también se obligaba a los acusados a permanecer largo tiempo bajo el agua. Si alguien sobrevivía o no resultaba demasiado dañado, se entendía que Dios lo consideraba inocente y no debía recibir castigo alguno.

Estas pruebas debían ser aceptadas con todas fuerzas, eran consideradas los expedientes del juicio, como garantía de imparcialidad, ya que anulaban toda posibilidad de discusión respecto al mismo, y a través de los resultados se exoneraba al juez de investigar y juzgar, pues no tenía más que esperar el resultado de los Dioses y la suerte a ciegas del hombre.

La ignorancia y superstición del hombre llevaron consigo el importante desarrollo de este sistema probatorio, al que posteriormente se le unió el duelo judicial, igualmente incierto e influenciado por la suerte, pero más en armonía con el espíritu guerrero y caballeresco del hombre, el Estado aparece con su poder de imperio y es cuando propiamente la ley establece la prueba. La Ley determinaba en forma concreta, los hechos que debían ser probados y cómo deben serlo, todo tenía que estar prescrito y ésta lo hacía cumplir de forma recta e implacable. Lógicamente solo podían ser utilizadas aquellas pruebas que hayan sido previamente fijadas en la ley, el juez carece por completo de libertad, todo esto producido en el marco del desarrollo de los sistemas políticos tiránicos.

A medida que los pueblos se iban desarrollando y obteniendo mayor libertad en su sistema político, se vio reflejado en el proceso, de manera que paulatinamente se admitió mayor libertad de prueba y se produjo un aumento notable del arbitrio judicial en la apreciación de las mismas. En la actualidad, la libertad probatoria se encuentra enmarcada dentro de los derechos constitucionales que garantizan la convivencia pacífica y armónica de los individuos en sociedad.

La prueba es un momento determinante en todo acto administrativo, pues no se trata de saber qué es en sí misma la prueba, ni sobre qué debe recaer, ni por quién o cómo debe ser producida, se trata de señalar con la mayor exactitud posible, cómo afectan y qué influencia ejercen los diversos medios de prueba, sobre la decisión que el funcionario encargado del acto debe expedir, es decir, que permite demostrar la existencia o no de un hecho.

A este respecto Pittaluga (2004), señala "El acceso a las pruebas es uno de los elementos esenciales en los cuales se descompone el derecho al debido proceso y de allí que la prueba sea no solamente una importantísima actividad procesal, sino también y muy especialmente el ejercicio de un derecho constitucional conectado de manera indisoluble al derecho a la defensa" (p.109).

En el pasado, la prueba documental tanto para el Recurso Jerárquico como para el Contencioso Tributario se encontraba en un segundo lugar, pues se creía que este tipo de procesos era sólo objetivo, ya que por una parte, el expediente administrativo contenía sólo el material probatorio que el funcionario o juez debía analizar y por otra, que la Administración Tributaria estaba relevada de toda carga probatoria, pues el particular accionante era quien debía destruir la presunción de legitimidad del acto. Hoy en día tanto el Recurso Jerárquico como el Contencioso Tributario es un conflicto intersubjetivo de intereses en el cual cada parte debe probar lo que alega.

La Administración Tributaria disfruta del beneficio que da el conocimiento primario de las disposiciones legales, la capacitación que en teoría el aparato burocrático debe tener y el peso que le otorga el Estado, para llevar a cabo su cometido. En tanto el contribuyente, ante el sin número de disposiciones fiscales, sus constantes cambios y complejidad, queda a merced de ésta, y debe estar preparado para hacer valer sus derechos en el momento en que considere que han sido violados.

Los casos señalados constituyen clara evidencia de cómo, con frecuencia, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria enfrenta normas que atentan contra sus derechos. La presente investigación sienta sus bases en la necesidad que surge en los contribuyentes y en los profesionales de la Contaduría Pública y afines al área

tributaria, de conocer la importancia de la prueba documental, como medio para demostrar los hechos en el Recurso Jerárquico, ya que la actividad probatoria del recurrente, no es sólo necesaria sino imprescindible para demostrar dentro del proceso administrativo la existencia o falsedad de los hechos que han servido de causa al acto administrativo, accionado. De esta problemática se derivan las siguientes interrogantes de investigación:

- ¿Cuál es la normativa legal vigente en materia jurídica que regula los medios probatorios en el procedimiento administrativo?
- ¿Cuáles son las características del recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente?
- ¿Cuál es la importancia de la prueba documental en el procedimiento administrativo en función de la defensa del contribuyente?
- ¿Cuál es el grado de conocimiento de los profesionales de la contaduría pública en materia de Recurso Jerárquico?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la importancia de la Prueba Documental admitida en el Código Orgánico Tributario, como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente.

Objetivos Específicos

- Describir la normativa legal vigente en materia jurídico tributaria que regula los medios probatorios en los procedimientos de defensa del contribuyente.
- Detallar el recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo.
- Determinar la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente.
- Identificar el conocimiento que poseen los contadores públicos en ejercicio, sobre la prueba documental en el recurso jerárquico.

Justificación

En los últimos años en Venezuela se ha desarrollado una importante actividad legislativa en materia tributaria: la promulgación de una nueva Constitución, la reforma del Código Orgánico Tributario, la promulgación de leyes creadoras de tributos, la emisión de normas sublegales: reglamentos, resoluciones, providencias y la creación del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, que nos obliga a conocer los medios de defensa que tiene el contribuyente

para hacer valer sus derechos e intereses cuando sienta que los mismos han sido violados por las excesivas actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria, en virtud de hacer cumplir las leyes.

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

El ordenamiento jurídico debe desarrollar y garantizar el cumplimiento de los principios constitucionales y en particular lo relacionado con los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria, para ello el Código Orgánico Tributario (2001), contempla los artículos referentes al recurso jerárquico como medio de impugnación de actos emanados de la Administración Tributaria.

Una de las fases más importantes de la ejecución del recurso jerárquico es la carga, promoción y evacuación de la prueba, pues ésta le da al funcionario encargado del acto, la posibilidad de tomar una decisión a favor del contribuyente. La prueba ocupa un lugar preponderante, como único medio capaz de establecer la realidad de los hechos debatidos.

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

Las razones que justifican la investigación están estrechamente vinculadas a los beneficios que debe reportar el estudio. Resulta de interés para los contribuyentes, quienes están deseosos de conocer medios de defensa frente a la Administración Tributaria, ya que la presente investigación puede mejorar sustancialmente la

posición jurídica del mismo en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones jurídico tributarias. De igual manera, puede incidir beneficiosamente, en los profesionales de las ciencias económicas, Contaduría y Administración que deseen dedicarse a la asesoría tributaria en materia de recursos, ya que éste es un campo que muy pocos profesionales aprovechan en vista del desconocimiento de la materia, y que hasta ahora solo ha estado reservado a los profesionales del derecho.

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

Alcances de la investigación

- a. Desde el punto de vista geográfico: El estudio se circunscribe al ámbito espacial venezolano, estará delimitado al Municipio Libertador del estado Mérida.
- b. Desde el punto de vista de contenido: Se analizará la importancia de la prueba documental, aunque cabe destacar que existen otros medios de pruebas como la prueba de experticia, la inspección judicial, la prueba testimonial, los informes civiles y el merito favorable. La presente investigación de tipo documental apoyada en investigación de campo, está referida al estudio analítico de las fuentes legales y doctrinarias que versan sobre el objeto de estudio, destinado a los contribuyentes, representantes o responsables que pudieran ver afectado sus derechos e intereses legítimos, así como el estudio del criterio de expertos en la materia, recogidos en entrevistas, ya que pretende aclarar las dudas en relación al conocimiento que tienen los profesionales de la contaduría pública en materia de recursos y medios de defensa.
- c. Desde el punto de vista legal: El marco legal se soporta en los medios probatorios establecidos en el Código Orgánico Tributario y los fundamentos del recurso jerárquico como marco de referencia para los procedimientos de la pruebas.

- d. Desde el punto de vista metodológico: La investigación desarrolla los objetivos específicos expuestos en cinco fases, por medio de las cuales se espera alcanzar el objetivo general de la investigación.

Limitaciones

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

- Poca información sobre el tema objeto de estudio.
- Carencia de investigadores especialistas en la materia objeto de estudio, con quienes compartir y consultar sobre los asuntos considerados en el presente trabajo.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Después de definir el planteamiento del problema y precisar los objetivos, tanto generales como específicos, que guían esta investigación, se presentan los antecedentes, las bases teóricas, conceptuales y legales que sustentan el estudio.

Al momento de indagar sobre un problema, resulta evidente que existen referencias teóricas y conceptuales, además de investigaciones que dan al estudio un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permiten introducir el problema en un ámbito de investigación.

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

Antecedentes de la Investigación

A continuación se presentan algunos antecedentes previos relacionados con la problemática planteada, a fin de conocer otras disertaciones sobre las variables objeto de estudio y los enfoques dados por otros investigadores, pues las conclusiones obtenidas por los mismos contribuyen a la interpretación de los resultados.

Fúnez (2002) *Medios probatorios en el Proceso Contencioso Tributario*. Esta investigación tuvo como objetivo general: Analizar los medios probatorios admitidos

en el proceso contencioso tributario. Al respecto, el autor llegó a la conclusión de que al tener un sistema probatorio tributario, con bases en el procedimiento civil, la actividad procesal probatoria tributaria se ve afectada por la ampliación de los medios de prueba contenidas en el Código de Procedimiento Civil, lo cual rige en nuestro sistema tributario hasta ahora.

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

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

A partir de allí se establecen ciertas conclusiones que son utilizadas en esta investigación. Entre ellas se encuentran: (a) que la normativa tributaria le da excesiva potestad a la Administración Tributaria para el ejercicio de su ejecución y (b) las distintas maneras que existen para la interpretación tributaria permiten que se pueda vulnerar los derechos y garantías que protegen al contribuyente.

González (2003), en su trabajo de grado titulado *Importancia de las pruebas admitidas en el COT como medio de defensa del contribuyente*, tuvo por objetivo general: Determinar la importancia que tiene las pruebas admitidas en el COT como medio de defensa del contribuyente.

Como conclusiones presenta que ante la afectación de sus derechos, los contribuyentes pueden hacer uso de los medios de defensa que la propia ley otorga para impugnar los actos, procedimientos o resoluciones de las autoridades fiscales. La aplicación justa de las disposiciones legales conlleva al mejoramiento de las

relaciones entre gobernantes y gobernados. Así el contribuyente puede ejercer el derecho a la petición, para que la Administración le conteste sobre la solicitud planteada; la acción de repetición, para que le restituyan lo pagado indistintamente por tributos, intereses, sanciones y recargos; el recurso jerárquico para reclamar su derecho cuando la Administración dicte una resolución contraria a su derecho.

El recurso contencioso tributario para demandar ante los tribunales por alguna decisión de la Administración que le haya causado un perjuicio; el recurso de revisión, para causas extremas en el que el contribuyente sufre un perjuicio por la aparición de elementos no existentes para momento de la resolución o por el surgimiento de sentencias que modifiquen la legitimidad de testaciones u otras manifestaciones; y finalmente el derecho a consultar dudas que tiene sobre procedimientos que afianzan los derechos con los que puede contar.

Díaz (2005), en su estudio titulado *La Prueba Documental y la Experticia como medio probatorio en el proceso contenciosos tributario*, tiene como objetivo general: Presentar la importancia de la prueba documental y la experticia como medio probatorio en el proceso contencioso tributario, a este respecto llegó a las siguientes conclusiones: la prueba documental y la experticia, se caracterizan en la actividad probatoria del proceso contencioso tributario, como los medios de prueba más relevantes en este tipo de juicio, constituyen un elemento esencial para lograr la claridad de un hecho determinado, sin que ello signifique que no se utilicen otras contempladas en el Código Orgánico Tributario.

Estos trabajos constituyen importantes antecedentes a la temática de estudio porque analizan los medios probatorios, con que cuenta un contribuyente cuando siente lesionados sus derechos e intereses legítimos; estudian los derechos y garantías de los contribuyentes y los medios de defensa frente a las actuaciones de la Administración Tributaria; analizan de una u otra forma las trasgresiones a los derechos de los contribuyentes y examinan los medios legales de defensa.

Bases Teóricas

Actividad Financiera del Estado

Para Moya (2003), la actividad financiera se inserta dentro de las finanzas públicas como el fin elemental y único del Estado para recaudar ingreso, los cuales se cobran (exigen) para ser gastados en las necesidades colectivas, a través de la figura del gasto público. La actividad financiera del Estado surge de la necesidad que tiene el mismo de satisfacer los requerimientos de la población mediante la prestación de servicios, de allí que debe procurar obtener los recursos financieros.

Estos recursos se originan, en primer lugar, por el propio patrimonio, en segundo lugar, del patrimonio de los particulares en forma coercitiva mediante los tributos, y por último puede recurrir al crédito público para obtener recursos en calidad de préstamos; en otras palabras la actividad financiera del Estado se efectúa, cuando tiene ingresos provenientes de sus recursos y cuando efectúa gastos públicos.

De igual manera, Moya (2003), considera que los ingresos públicos, el gasto público y el presupuesto se utilizan como medios necesarios para lograr una “mejor costumbre social; es decir, que persigue un fin social y económico, llamado igualmente fines parafiscales”. (p.25).

El Estado es el único ente sujeto de la actividad financiera, en virtud de que es el órgano que debe prever los gastos e ingresos futuros, materializados o reflejados en el presupuesto, además, debe obtener los recursos necesarios para sufragar los desembolsos presupuestarios y aplicar los recursos para cumplir con las necesidades públicas.

Por su parte Jarach (1982), afirma que “la actividad financiera también posee el objetivo de contribuir con el instrumento del gasto, del recurso o de ambos, a la estabilización de la economía, esto es, del nivel de precios y del empleo, plena ocupación, como también de la balanza de pagos” (p.120). Por tal motivo, la actividad financiera puede concebirse, como el conjunto de actos de naturaleza compleja que ejecuta el Estado y que están destinados a satisfacer necesidades

colectivas y a lograr sus fines; la cual se realiza en tres fases; el presupuesto financiero, obtención de ingresos y aplicación de los recursos.

Relación Jurídica Tributaria

Autores como Moya (2003), Villegas (2002), Jarach (1982), entre otros, para referirse a la relación jurídica tributaria prefieren hablar de obligación tributaria, debido a que, obligación tributaria es la suma del vínculo jurídico.

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

La definición romana sobre las obligaciones ha predominado decisivamente en las del Derecho Moderno, hasta el punto de que puede afirmarse que ha permanecido intacta en sus concepciones básicas.

Según Maduro (2001), el derecho romano ha definido la obligación como una “relación jurídica o lazo de derecho en virtud del cual una persona, denominada deudor, se compromete frente a otra, denominada acreedor, a cumplir en su obsequio o beneficio una determinada conducta o actividad” (p.23). De manera general, se puede decir, que la obligación, es un vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas, puede exigir de la otra, la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o simplemente una abstención.

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

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del poder público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (p.8).

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

cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p.14).

La obligación, se caracteriza por ser una relación jurídica directa entre personas, la persona del acreedor o sujeto activo y la persona del deudor o sujeto pasivo.

Toda obligación jurídica nace de una relación jurídica, sea ésta contractual o extracontractual. La prestación tributaria como objeto de la obligación tributaria sustancial, siempre consistirá en un dar. En consecuencia, la prestación tributaria de las obligaciones sustanciales siempre tendrá un contenido pecuniario.

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

a) Elemento subjetivo:

Compuesto por los sujetos de la obligación, el deudor y el acreedor.

Maduro (2001), considera al deudor, como “la persona que se compromete a realizar una determinada actividad o conducta (prestación) en provecho o a favor del acreedor. Es llamado sujeto pasivo porque sobre su patrimonio va a recaer la acción del acreedor en caso de que no cumpla” (p.25). El deudor, es aquel obligado a pagar el tributo, a éste se le llama comúnmente *contribuyente*.

Villegas (2002), define al contribuyente como “el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible es un deudor a título propio” (p.328).

El Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 19, señala que “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. (p.257), en otras palabras, es el sujeto del cual se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Así mismo, el artículo 22 *ejusdem* señala que dicha condición puede recaer sobre:

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

dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Por otra parte, el artículo 23 *ejusdem* establece que “los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por otras normas tributarias” (p.10).

El sujeto pasivo también puede ser un responsable, ante esto, Villegas (2002), se refiere a la figura del *responsable*, como aquel ajeno al acaecimiento del hecho imponible, un tercero, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo. En concordancia con ello el artículo 25 del Código Orgánico Tributario señala que “Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos” (p.10).

Esta misma ley, señala la calificación de agentes de retención y percepción del tributo en su artículo 27 *ejusdem* “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” (p.10).

Otro de los elementos subjetivo de la obligación tributaria es el acreedor, quien tiene un crédito frente al sujeto pasivo. Maduro (2001), lo define como “la persona en beneficio de la cual el deudor va a realizar la conducta o actividad a que se ha comprometido. Es denominado sujeto Activo” (p.26).

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

El artículo 18 del Código Orgánico Tributario (2001), señala que “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo” (p.9). La potestad tributaria en Venezuela es delegada por el Estado a una entidad pública

denominada Administración Tributaria, a la cual se otorga el derecho de recibir la prestación pecuniaria exigida a los contribuyentes y responsables; sin embargo, según señala Villegas (2002), también puede suceder que la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios el Estado se la delegue a otros entes públicos, a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo, este es el caso de las contribuciones parafiscales, en Venezuela se encuentran el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), entre otros.

b) Elemento objetivo:

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

- *Prestaciones de dar:* tienen por objeto la transmisión de la propiedad u otro derecho real. Por ejemplo, el contribuyente tiene que pagar (dar) el tributo.
- *Prestaciones de hacer:* son todas aquellas actuaciones del deudor que constituyen una actividad personal del deudor, que no implica la transmisión de la propiedad u otro derecho real. Por ejemplo, cuando contribuyente debe presentar la declaración jurada.
- *Prestaciones de no hacer:* son aquellas que consisten en una abstención por parte del deudor, es una actuación negativa. En ellas el deudor se compromete precisamente a no efectuar determinada conducta o actividad. Por ejemplo, el contribuyente debe abstenerse de realizar cualquier acto que impida el control de sus obligaciones tributarias.

c) Elemento jurídico. El vínculo:

Según Maduro (2001), “el vínculo es un elemento esencial de la noción de la obligación y explica la sujeción o sometimiento del deudor a la necesidad de cumplir

al acreedor la actividad, conducta o prestación a que se ha comprometido y el poder jurídico que tienen el acreedor de obligar al deudor a cumplir mediante la intervención de los órganos jurisdiccionales” (p.29), es decir que el vínculo es sólo entre patrimonios y no entre personas, ya que la obligación del acreedor con el deudor es sólo con su patrimonio

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

- Es una obligación de ley, pues, según la doctrina, tiene su origen en la ley; es decir, no nace de analogías ni de contratos entre las partes.
- Es una obligación de derecho público, debido a que se da un vínculo entre un particular (deudor tributario) y el ente público (acreedor tributario); este último tiene una posición de supremacía con respecto al primero.
- Es una obligación de dar: el contenido de la prestación es la entrega de una suma de dinero en calidad de tributo.
- Es exigible coactivamente: debido a que la obligación tributaria es de carácter público, el acreedor tributario posee facultades especiales para el cobro de su crédito; las mismas pueden ser ejercidas directamente por el acreedor o indirectamente por la administración del tributo.
- Es un vínculo personal: el obligado al pago del tributo será siempre una persona. La obligación tributaria es de naturaleza personal, es decir, hay un nexo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo que puede ser una persona física o persona jurídica que tenga patrimonio, quien ejerza actividades económicas o haga uso de un derecho.

El Sistema Tributario Venezolano

Al estudiar y analizar el sistema tributario de un país, resulta fundamental examinar el conjunto de tributos que forman el sistema como objeto unitario de discernimiento, es de gran importancia que no se vean de forma aislada, sino que, de alguna manera, puedan englobarse como un todo. Para Villegas (2002), “el sistema

tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (p.685). De este concepto se derivan ciertas cuestiones fundamentales, por ejemplo, el hecho de referirse a un país determinado, implica que se debe respetar el principio de territorialidad; es decir, ese grupo de leyes y normas son aplicables en el país donde fueron dictadas, y si bien es cierto, que pueden existir ciertas similitudes entre algunas normas en distintos países, también es cierto, que cada una corresponde a características propias del sistema económico interno.

En Venezuela, históricamente los ingresos provenían en su mayoría de la explotación del petróleo y de los recursos naturales, por lo que fue hasta hace poco años, donde el tema tributario tomó gran importancia, debido a que éstos se hicieron insuficientes para cubrir las necesidades que demandaba la sociedad venezolana.

La Constitución de la República de Venezuela (1999) contempla entre su articulado la base del sistema tributario, el artículo 133 señala que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p.69), ésta disposición, que contempla la obligación de contribuir con el Estado, toma en cuenta el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo contenido en la citada Constitución en su artículo 316, el cual trata la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad contributiva del contribuyente.

Berger, citado por Espinoza (2006) sostiene que

A mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas" (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a los años 20 de esta centuria. (p.83).

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

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

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

Se hizo necesario revisar las anacrónicas estructuras de los órganos encargados de la gestión de los ingresos tributarios, por cuanto en la nueva concesión del sistema económico del país, este tipo de ingresos reviste la mayor importancia para descontinuar la dependencia de la renta petrolera, que según el diagnóstico de muchos es lo que ha contribuido a frenar un desarrollo sustentable sobre bases económicas más estables (p.73-74).

Este organismo recolector del Gobierno no conserva el dinero, ya que todas las operaciones se realizan electrónicamente a través de la banca privada y pública, todo el dinero recolectado pasa directamente a la arcas del gobierno central y es el Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, el encargado de distribuir estos recursos, para financiar los programas sociales de educación, salud, vivienda, obras públicas, modernización de las empresas del Estado, etc.

El SENIAT constituye un órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, al cual le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como, el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional. Conjuntamente a la creación del SENIAT, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los contribuyentes cuyo volumen

de operaciones e ingreso económico les da mayor importancia fiscal, logrando de esta forma el control de, una parte importante de la recaudación mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los recursos siempre escasos de nuestra administración hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal. A raíz de la puesta en marcha de políticas fiscales ideadas por el SENIAT, el sistema tributario ha llegado a ocupar un lugar importante dentro del presupuesto de la nación.

Definiciones Básicas Tributarias

Tributos

El Estado para cubrir los gastos públicos necesita de ingresos o recursos económicos. Con el paso del tiempo los recursos provenientes del sector petrolero, se hicieron insuficientes y las altas tasas de endeudamiento internacional hicieron necesario la creación de un sistema tributario, basado en principios constitucionales, por medio del cual, los individuos entreguen parte de su patrimonio para el sostenimiento del gobierno, atendiendo al principio de capacidad económica, dinero éste que el Estado devuelve en forma de beneficios generales para la colectividad.

Según la concepción de Villegas (2002) los tributos “Son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de necesidades públicas” (p.152).

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

La Caracterización Jurídica del Tributo

Resulta importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos.

Los tributos tienen como objeto una prestación en términos monetarios, es decir, donde el contribuyente está obligado y sujeto a un pago.

Para el mejor entendimiento de este concepto se hace necesario analizar cada una de las partes que componen esta definición.

a) Prestaciones en dinero: En toda economía monetaria, lo común es que las prestaciones tributarias sean exigidas en dinero, sin embargo, no en todas partes es así, pues los códigos tributarios de algunos países como México y Brasil, admiten que la prestación sea en especie, siempre y cuando ésta sea pecuniariamente valuable, que concurren los otros elementos caracterizantes y que la legislación lo admita, lo que da a entender que, aunque ésta no sea dineraria, no perturba la estructura jurídica del tributo, sin embargo, en Venezuela el pago del tributo es exigido en dinero y no en especie.

b) Exigidas en su poder del imperio: No es un secreto que el Estado exige el tributo a los contribuyentes mediante coacción, es decir, la facultad que tiene el Estado, como elemento fundamental de exigir un tributo, que ejecuta en virtud de su poder y ejercicio de su potestad tributaria.

c) En virtud de una Ley: La normativa tributaria debe estar contenida en una ley, no hay tributo sin ley que lo establezca, esto permite delimitar la coacción del Estado.

d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: El fin fundamental que busca el Estado con la recaudación de los tributos, es percibir ingresos que permitan cubrir las necesidades de la colectividad, es decir, que los tributos tienen un objeto fiscal; Sin embargo, los tributos también pueden tener fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos, como los tributos aduaneros protectores, y las medidas impositivas como incentivos de ciertas actividades privadas. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional, orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga, pues de ellos se derivan o generan beneficios a la comunidad.

Clasificación de los Tributos

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

- *Impuesto*: Los impuestos son tributos exigidos por el Estado, al materializarse el hecho imponible, sin contraprestación alguna, cuya obligación es exigida en dinero, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública. Algunos especialistas en el área indican que el impuesto es un tributo que exige el Estado a todos o algunos particulares, en virtud de su poder de imperio, siempre en dinero, sin contraprestación directa de un servicio y atendiendo la capacidad contributiva de cada individuo

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

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

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

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

clasifican a su vez en:

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

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

– *Los indirectos*: Cuando gravan el gasto o consumo, o bien la transferencia de riqueza, tomados como la presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de servicios públicos, es decir, aquellos que son trasladables. Los impuesto indirectos pueden ser:

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

En Venezuela el impuesto indirecto que se cobra es el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

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

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas (2002), define a la tasa en el Art. 16 como “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios la prestación efectiva o potencial

de un servicio público individualizado en el contribuyente” (p. 155). Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público.

La Corte Suprema de justicia, en decisión de su Sala Político Administrativa, de fecha 09 de enero de 1963, citada por Moya (2000), se pronunció de la manera siguiente:

Conforme a la definición de tasa, su pago debe seguir, de manera directa e inmediata a la contraprestación de un servicio o a la realización de una actividad administrativa por parte de ente de derecho público en beneficio del particular. (p.195).

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

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas (2002), define a la contribución especial en el Art. 17 como “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales” (p. 155). Las contribuciones especiales son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, que lo van a beneficiar individualmente o en sociedad.

Nuestra legislación, por su parte, específicamente el artículo 12 del Código Orgánico Tributario, consagra, de forma muy general, lo siguiente: Están sometidos al imperio de este código los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejora, de seguridad social y las demás contribuciones, salvo lo dispuesto en el artículo 1º.

(p.62).

Las contribuciones especiales pueden ser:

- **Contribuciones de mejoras.** En las que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente beneficia a dicho contribuyente al incrementar el valor de su o sus inmuebles,
- **Contribuciones Parafiscales:** Son imposiciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual generalmente este dinero no ingresa en la tesorería estatal. También pueden definirse como prestaciones de dinero que tanto empleadores como empleados aportan, destinadas para que en un futuro se los trabajadores se beneficien de un servicios social.

Potestad Tributaria del Estado

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

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

Villegas (2002), por su parte, define la potestad tributaria como la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de

requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Ahora bien, la potestad tributaria tiene caracteres que son esenciales y fundamentales para poder entenderla de manera más clara. Así, se puede mencionar que, en primer lugar, la potestad tributaria es abstracta, pues, para que exista un verdadero poder tributario, es necesario que el Estado se materialice en un sujeto y haga efectivo mediante un acto de la administración. La potestad tributaria, al igual que las leyes, es abstracta, pero aplicable en concreto.

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

Lo que queda claro, es que la potestad tributaria presupone que el Estado se encuentra en un plano superior, es decir, con supremacía ante una masas indiscriminada de personas que se encuentran en un plano inferior, lo que indica un sometimiento de la población a las normas tributarias del Estado.

Con el ejercicio de la potestad tributaria quedan obligados a pagar tributos quienes se encuentren en el presupuesto de hecho, sin más limitaciones que las que establezca los lineamientos constitucionales. Este poder tributario está bien delimitado por los principios constitucionales que protegen derechos y garantías de los contribuyentes, en aras de asegurar la razonabilidad y justicia.

Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano

El poder del Estado tiene su base fundamental en las disposiciones constitucionales que desarrolla el sistema jurídico tributario. El Estado no puede ejercer el poder tributario de manera absoluta, ya que, de ser así, estaría atentando contra los derechos fundamentales de las personas que conforman la sociedad.

Los principios que rigen el sistema tributario venezolano, se encuentran señalados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, con

el objeto de evitar que la potestad tributaria pueda ser dejada sin efecto por una norma con rango de ley, y son los siguientes:

- **Principio de Legalidad:** Este principio, ha sido acogido por todas las Constituciones anteriores, atiende al aforismo *Nullum tributum sine leg*”, que significa “no hay tributo sin ley”, y es considerado como una regla fundamental del derecho público. Este principio se encuentra expresado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el cual establece que "No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes" (p.130). Además, el artículo 133 *ejusdem* condiciona expresamente el deber de toda persona de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, a que éstos estén precisamente establecidos en la ley.

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

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

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general (p.65).

De igual forma el Código Orgánico Tributario (2001), establece, en su

artículo 3, que:

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

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código (p.6).

En conclusión, se puede decir que, de acuerdo con este principio, que al contribuyente no se le podrá exigir el pago de impuesto, tasas o contribuciones sin que previamente hayan sido establecidos por la ley.

- ***Principio de Generalidad:*** Este principio encuentra establecido en la Constitución Nacional, específicamente en el artículo 133, el cual señala que "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley" (p.69). Este principio señala que un tributo nunca va a estar dirigido a un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos, discriminando de esta forma a los sujetos concretos a los cuales se quiere tributar, el quebranto de este principio violenta todos los consagrados en la Carta Magna, es una violación flagrante al ideal de Igualdad de la Ley.
- ***Principio de Igualdad Tributaria:*** Este principio señala que las leyes tributarias deben gravar por igual a los iguales; es un principio de justicia incluido dentro de los llamados *principios éticos*, pues buscan la uniformidad del tributo. Se encuentra establecido en el artículo 21 de la Constitución, el cual señala que, "Todas las personas son iguales ante la ley", la igualdad tributaria hace referencia a que la ley tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar igualdades en materia de carga tributaria; es decir, que los legisladores deben cuidar que se aplique un tratamiento igualitario a los contribuyentes.

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

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

- ***Principio de no Confiscatoriedad:*** Este principio constitucional en materia fiscal, es de gran importancia, debido a que en él descansa una parte de las relaciones entre los ciudadanos y la administración tributaria.

Se encuentra consagrado en la Constitución Nacional en el artículo 317 el cual señala que "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio", por lo tanto este principio lo que busca es proteger el derecho a la propiedad del contribuyente.

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

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

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

consagrado en la Constitución en el artículo 316 el cual señala que "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad" (p.130), es decir, que se tomará en cuenta la riqueza económica del contribuyente para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

Por lo tanto, ningún tributo puede exceder de la capacidad patrimonial del contribuyente, la cual siempre es distinta a la de cualquier otro contribuyente, de lo contrario resultaría confiscatorio. Moya (2000), señala que "el principio de capacidad contributiva se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adoptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora" (p.119). Este principio describe que a mayor capacidad económica mayor será el pago producido ya que habrá un alto nivel de vida de la población dando paso a la obtención de un sistema tributario eficiente para la recaudación de los tributos.

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

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

En Venezuela, este principio se ve tipificado en la Ley de Impuesto Sobre La

Renta vigente, ya que a partir de determinados montos de renta gravable (base imponible), se incrementa el porcentaje que debe pagar al fisco nacional el sujeto pasivo de la relación tributaria.

- ***Principio de la no Retroactividad:*** Este principio jurídico establece que las leyes promulgadas sólo resultan aplicables hacia el futuro, es decir, a hechos o situaciones acaecidos con posterioridad a la entrada en vigencia de dichas leyes o normas. Se encuentra consagrado en el artículo 24 de la Constitución Nacional, que expresa textualmente, “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena” (p.32). Por su parte el Código Orgánico Tributario (2001) también hace referencia a este principio en su artículo 8 “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor” (p.7). En lo anteriormente expuesto se pueden observar tres premisas: un principio general, el cual sostiene que ninguna norma tendrá efecto retroactivo; una excepción, la cual se ve reflejada en que las normas pueden tener carácter retroactivo cuando impongan una menor pena, y una última premisa, inserta en el artículo constitucional dentro de los derechos y garantías humanas.

- ***Principio de la Prohibición de impuesto pagadero en servicio personal:*** Establecido en el artículo 317 de la Constitución vigente, el cual señala que “No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales” (p.130).

- ***Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria:*** Consagrado en el artículo 317 de la Carta Magna, “Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución” (p.130). De igual forma este principio se encuentra establecido en el artículo 8 del

Código Orgánico Tributario (2001) “Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial” (p.7).

Garantías y derechos de los Administrados

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

La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico venezolano, tal como se encuentra expresado en el artículo 7. La Carta Magna, contiene una serie de articulados que garantizan los derechos constitucionales de los administrados, es así como el artículo 334 *ejusdem* párrafo segundo señala que “En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aún de oficio, decidir lo conducente” (p.137), lo cual queda expresado con mayor claridad en el artículo 335 *ejusdem* que destaca que “El Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de la Constitución y velará por su uniforme interpretación y aplicación” (p.137).

Por otra parte, el artículo 19 *ejusdem*, hace referencia a que “El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos” (p.31). En concordancia se hace resaltar el artículo 25 *ejusdem* que señala que “Todo acto dictado en ejercicio del Poder

Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la ley es nulo” (p.33). Todo lo anterior deja clara evidencia de que los funcionarios públicos que ordenen o ejecuten actos en contra de las garantías señaladas en la Constitución, incurrirán en responsabilidad penal, civil y administrativa, según sea el caso.

Tratándose de las garantías del contribuyente, se pone de manifiesto la dimensión del ser humano, cuya tutela de libertad, evidentemente, es y debe ser el norte del Estado, por encima de cualquier otro objetivo, por legítimo que sea.

Ortiz (1998), señala que “los derechos de los administrados consisten en el poder hacer o exigir, cuanto la ley o la autoridad establecen a su favor, o lo permitido por el dueño de una cosa en sentido general” (p.47).

En cuanto a los derechos, Olivieri (2006) sostiene que el contribuyente posee Derechos Sustantivos y Adjetivos. El Derecho Sustantivo es aquel que establece cuales son las normas a las que debe sujetarse la vida de cada individuo en sociedad, en sus asuntos particulares y en sus relaciones con los demás en todos los campos del derecho. Por otra parte sostiene el citado autor que el Derecho Adjetivo o Procesal es aquel que fija las normas de procedimientos a las cuales debe sujetarse la actividad de administración de justicia cuando la persona sienta lesionado algunos de sus derechos y acuda a los tribunales.

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

1. Conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan interés, y obtener copias de documentos contenidos en ellos.
2. Identificar a las autoridades y a los funcionarios o funcionarias al servicio de la Administración Pública bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos.
3. Obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban obrar en un procedimiento.

4. Formular alegatos y presentar documentos en los procedimientos administrativos en los términos o lapsos previstos legalmente.
5. No presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate.
6. Obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar.
7. Acceder a los archivos y registros de la Administración Pública en los términos previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley.
8. Ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades, funcionarios y funcionarias, los cuales están obligados a facilitar a los particulares el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
9. Ejercer, a su elección y sin que fuere obligatorio el agotamiento de la vía administrativa, los recursos administrativos o judiciales que fueren procedentes para la defensa de sus derechos e intereses frente a las actuaciones u omisiones de la Administración Pública, de conformidad con la ley.
10. Los demás que establezcan la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley. (p.4).

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

Según Ascoli (1998) “Para preservar el interés público y garantizar los derechos ciudadanos, es necesario que la actuación de los órganos de la administración tributaria se ajusten a las leyes impositivas y procedimentales respectivas” (p.115), esto se encuentra consagrado en la Carta Magna a través del principio de legalidad tributaria en su Art. 317, el cual por su carácter estricto conduce a una pura relación de derecho entre la Administración y el ciudadano contribuyente, que todo poder o deber tributario debe estar establecidos en la Ley y a ello deben someterse tanto la Administración como el contribuyente; y del principio de legalidad administrativa en su art. 137 que regula la actuación de cualquier órgano

de la administración pública.

Deberes del Contribuyente

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

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

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
 - a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
 - b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.
 - c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo.
 - d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
 - e) Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.
2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.

4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imposables, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Ilícitos Tributarios

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

(a) Ilícitos Formales

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

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.

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

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

Las bases legales que sustentan el procedimiento de cierre de los establecimientos comerciales como sanción tributaria, están tipificadas en el artículo 102 del Código, y estos ilícitos están relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables. La obligatoriedad de llevar estos libros está establecida en el Reglamento de la Ley de Impuesto Al Valor Agregado RLIVA específicamente en los artículos 75, 76, 77 y 78, por lo que constituyen ilícitos:

- No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.
- Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.
- No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.

- No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los microarchivos.

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

En caso de impuestos indirectos, la comisión de los ilícitos tipificados en cualquiera de los numerales de este artículo, acarreará, además de la sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos. Si se trata de una empresa con una o más sucursales, la sanción abarcará la clausura de las mismas, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito.

(b) Lícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas

Estos ilícitos son los siguientes:

1. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional.
2. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial.
3. Expender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

4. Comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.
5. Producir, comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la Administración Tributaria.
6. Efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas.
7. Circular, comercializar, distribuir o expender de especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquéllas de procedencia ilegal o estén adulteradas.
8. Comercializar o expender de especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la Ley, o que estén amparadas en guías o documentos falsos o alterados.
9. Circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, cápsulas, bandas u otros aditamentos o éstos sean falsos o hubiesen sido alterados en cualquier forma, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria.
10. Expendir especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su comercialización o expendio.
11. Vender especies fiscales sin valor facial.
12. Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

(c) Ilícitos Materiales

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

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

(d) Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad

Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

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

Procedimientos de carácter tributario

Procedimiento de verificación

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

La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar (p.55).

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

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

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

Procedimiento de Fiscalización y Determinación

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

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

De acuerdo con la presunción de buena fe, los trámites administrativos deben mejorarse o rediseñarse para lograr el objetivo propuesto en la generalidad de los casos y no para cubrir las posibles excepciones al comportamiento normal del ciudadano. En consecuencia, en todas las actuaciones que se realicen ante la Administración Pública, se debe tener como cierta la declaración del administrado, salvo prueba en contrario (p.6).

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

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

a) Se inicia con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

b) Seguidamente se abrirá un expediente en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria. En dicho expediente se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre cumplimientos o incumplimientos de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado.

c) Una vez concluida la fiscalización, se levantará un *Acta de Reparación*, la cual contendrá, además de la identificación del contribuyente, los tributos, períodos fiscales y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible; los hechos u omisiones constatadas y métodos aplicados en la fiscalización; y cualquier otro elemento que presupongan la existencia de ilícitos. Es precisamente, con la culminación de la fiscalización, que se cumple la actividad a la que está obligada la administración, esto es, a demostrar que un determinado contribuyente incumplió con sus deberes tributarios, y por ello debe ser sancionado, es decir, se le da plena eficacia al principio de inocencia, y es por ello, que se invierte la carga probatoria ahora en cabeza del administrado, todo esto se deriva, del artículo 184 del Código Orgánico Tributario, al señalar que el acta el Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

Lo anterior significa que las actas fiscales gozan de una presunción de legitimidad y veracidad, siendo una carga del administrado que pretenda desestimar su contenido, producir la prueba en contrario, tal como lo ha interpretado la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sentencia emitida en fecha 05-04-94, en Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, en el caso La Cocina, C.A.

Es jurisprudencia reiterada y mantenida de esta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa que:
Las actas fiscales, en las cuales se formulan reparos a las declaraciones de rentas de los contribuyentes cuando han sido levantadas por los funcionarios competentes y con las formalidades legales y reglamentarias gozan de una presunción de legitimidad, en cuanto a los hechos consignados en ellas, de modo que corresponde al contribuyente, para enervar los efectos probatorios de dichas actas, producir la prueba en contrario adecuada (p10.).

En el Acta de Reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

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

e) El contribuyente o responsable tiene la posibilidad de acogerse según el artículo 186 *ejusdem*, al reparo, para lo cual dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acta, debe presentar las declaraciones omitidas o rectificar las presentadas y pagar la diferencia de impuesto resultante y los intereses moratorios. En este supuesto y de acuerdo con lo que indica el artículo 111, parágrafo segundo del COT, el sujeto fiscalizado tiene derecho a que se le imponga una sanción reducida,

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

Procedimiento de Repetición de Pago

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

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

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

transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación es equivalente a denegatoria de la misma.

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

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

Procedimiento de Recuperación de Tributos

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

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

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

interesado.

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

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

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

Ordenado el archivo del expediente, el interesado podrá comenzar de nuevo la tramitación de su asunto conforme a las normas establecidas en el Código.

Iniciado el procedimiento se abrirá expediente en el cual se recogerán los recaudos y documentos necesarios para su tramitación.

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

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

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

La suspensión se acordará por acto motivado que deberá ser notificado al interesado, en tales casos, la decisión prevista en el artículo 206 del Código deberá fundamentarse en los resultados del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización.

En estos casos no se abrirá el Sumario Administrativo al que se refiere el artículo 188 ejusdem.

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

Las cantidades objeto de recuperación podrán ser entregadas a través de certificados especiales físicos o electrónicos.

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

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá optar por deducir las cantidades indebidamente acordadas de las siguientes solicitudes presentadas por el contribuyente, o ejecutar las garantías que se hubieren otorgado.

Si la Administración Tributaria no decidiera dentro del lapso indicado se considerará que ha resuelto negativamente, en cuyo caso el contribuyente o responsable quedará facultado para interponer el recurso contencioso tributario.

El Recurso de Revisión

Según el Código de Procedimiento Civil (1990), el recurso de revisión procederá contra los actos administrativos firmes, el mismo deberá interponerse por ante la oficina de donde se emanó.

En concordancia con ello, el Código Orgánico Tributario (2001), establece que la Administración Tributaria podrá convalidar en cualquier momento los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.

Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular podrán ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior jerárquico; sin embargo, la Administración Tributaria no podrá revocar por razones de mérito u oportunidad, actos administrativos que determinen tributos y apliquen sanciones.

Procedencia del Recurso de Revisión

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

1. Cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época de la tramitación del expediente.

2. Cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva, documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme.
3. Cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme.

Lapso para interponer el Recurso de Revisión

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

Decisión del Recurso de Revisión

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

El Recurso Jerárquico

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

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

El Código Orgánico Tributario 2001, contempla en su articulado la posibilidad que tienen los contribuyentes, representantes o responsables para que defiendan sus

derechos subjetivos e intereses legítimos frente a cualquier acto, omisión o vía de hecho de la Administración Tributaria Nacional, que puede suponer lesión o quebranto de tales derechos e intereses.

Ante tal situación, Moya (2006) coincide con que “La Jurisprudencia ha definido, el interés legítimo, en primer lugar, como aquel que no es contrario a derecho y, en segundo lugar, el que deriva de una especial situación de hecho en la que se encuentra el administrado frente al acto que lo haga objeto de sus efectos. (Corte Primera en lo Contenciosos Administrativo. 13 de octubre de 1988)” (p. 197).

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

Procedencia del Recurso Jerárquico

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

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

Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y; (f) Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

3. En cualquier forma afecte los derechos de los administrados. Los derechos de los administrados pueden ser afectados por la actuación de la Administración Tributaria, causando un grave perjuicio al interesado, que sea irreparable o de difícil reparación. El interesado que tenga interés legítimo, directo y personal debe demostrar que el accionar del ente administrativo ha lesionado sus derechos.
4. En los demás casos señalados expresamente en el Código o en las leyes. Cuando se trate de la aplicación de Tratados para evitar la doble imposición, los interesados pueden ejercer los recursos administrativos y judiciales previstos en el Código y de manera optativa acogerse a los procedimientos amistosos establecidos en los referidos Tratados. La impugnación del acto administrativo también procede por ilegalidad, por inconstitucionalidad (desviación de poder y usurpación de funciones). En virtud de la potestad de autotutela y garantía del interés público, la administración tributaria puede de oficio revisar y modificar sus propios actos, siempre que existan causas que los hagan anulables, que exista una nulidad relativa, ya que la nulidad absoluta debe ser solicitada a petición de parte por ante la jurisdicción contenciosa administrativa y no corren los lapsos para su impugnación. Al tratarse de un acto *tractu tempore convaleceré non potes*; por lo que frente a un recurso formalmente extemporáneo contra el mismo no podría invocarse la doctrina del acto confirmatorio.

Lapso para interponer el Recurso Jerárquico

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

La interposición del recurso jerárquico suspende de manera automática la

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

Forma de interponer el Recurso Jerárquico

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

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

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

La interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido. Queda a salvo la utilización de las medidas cautelares previstas en el Código Orgánico Tributario, estas son las relativas a las sanciones previstas en el Código o en leyes tributarias, relativas a la clausura de establecimiento, comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, y suspensión de expendio de especies fiscales y gravadas, por

consiguiente la Administración Tributaria puede exigir el pago de la porción no objetada en cualquier momento.

Admisión del Recurso Jerárquico

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

Efectos no suspensivos del Recurso Jerárquico

El Recurso Jerárquico no procede en contra de:

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

Causales de Inadmisibilidad del Recurso Jerárquico

Son causales de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico las siguientes:

1. *La falta de cualidad o interés del recurrente.* Pueden interponer el Recurso Jerárquico, el responsable, el contribuyente, sus herederos o causahabientes y cualquier persona que tenga interés aunque este interés sea indirecto pero legítimo.
2. *La caducidad del plazo para ejercer el recurso.* Es necesario para interposición que la acción administrativa no haya prescrito. Los plazos para interponer, impugnar o ejercer el recurso son perentorios y se extinguen con el transcurso del tiempo. La caducidad se puede producir por la prescripción, por el vencimiento del plazo, por falta de uso, por desaparición del documento, entre otros.

3. *Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente*, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. *Falta de asistencia o representación de abogado*. El recurrente puede interponer el recurso personalmente, asistido por un profesional especialista tributario, o en otro caso, otorgar documento poder a un abogado para que lo represente e interponga el recurso en su nombre y representación.

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

Incorporación de los elementos al expediente

La Administración Tributaria podrá practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos y llevará los resultados al expediente. Dicha Administración está obligada también a incorporar al expediente los elementos de juicio de que disponga, para ello, una vez admitido el recurso jerárquico se abrirá un lapso probatorio.

El Lapso Probatorio

Una vez admitido el Recurso Jerárquico por ante las instancias correspondiente se dará paso a la apertura del lapso probatorio para que el contribuyente evacúe las pruebas promovidas, éste será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles, prorrogables por el mismo término según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas. Se prescindirá de la apertura del lapso para evacuación de pruebas en los asuntos de mero derecho y cuando el recurrente no haya anunciado, aportado o promovido pruebas.

La Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente o de su

representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso para decidir, las informaciones adicionales que juzgue necesarias, la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la materia objeto del recurso y exigir la ampliación o complementación de las pruebas presentadas, si así lo estimare necesario.

Decisión del Recurso Jerárquico

La decisión del recurso jerárquico, corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegarla en la unidad o unidades, bajo su dependencia. El lapso para decidir es de sesenta (60) días continuos, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Si la causa no se hubiere abierto a prueba, el lapso previsto para la prueba se contará a partir del día siguiente de aquél en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas.

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

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

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

Acción Contenciosa Tributaria Subsidiaria

Según Ramírez Van Der Velde (1999),

El proceso contencioso tributario venezolano, consagrado en los artículos 185 y siguientes del COT, y teniendo como antecedente más cercano en nuestra historia legislativa la figura del Contencioso Fiscal, es por su naturaleza un proceso contencioso administrativo de anulación, lo que en otras palabras se explica como una controversia planteada a nivel jurisdiccional, tendiente a la revisión de la legalidad de un acto administrativo de contenido tributario emanado de la Administración, bien sea ésta Nacional, Estatal o Municipal (p.215).

El Proceso Contencioso Tributario, como subespecie del contencioso administrativo, se inscribe dentro del amplio campo del Derecho Procesal, aun cuando ciertamente existe una vinculación entre el contencioso tributario y el derecho tributario material.

Sin embargo el Código Orgánico Tributario (2001), como ley marco en esta materia especial, no agota su normativa en cuanto al proceso contencioso que él mismo consagra, sino que permite, mediante la disposición contenida en su artículo 223, la aplicación supletoria de todas aquellas normas previstas en el Código de Procedimiento Civil y cuando éstas no desnaturalicen o contraigan a este proceso.

El Recuso Contencioso Tributario podrá ejercerse subsidiariamente al Recurso Jerárquico, en caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tacita del recurso jerárquico, quedando automáticamente impugnado sin necesidad de que el administrado interponga una acción formal.

Sobre el Régimen de las Pruebas

El Proceso Contencioso Tributario y por analogía el Recurso Jerárquico, se basa en el Principio de la *Libertad de Pruebas*, esto se ve tipificado en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario (2001), el cual señala que “Dentro de los primeros diez (10) días de despacho siguientes de la apertura del lapso probatorio, las partes

podrán promover las pruebas de que quieran valerse” (p.75), dándole la oportunidad al contribuyente de demostrar a través de hechos o elementos de prueba que se encuentren en su poder o que esté en condiciones de producir, para resarcir las decisiones de la Administración Tributaria, cuando sienta que han sido vulnerados sus derechos.

A tal efecto, 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, por lo que la prueba documental y la experticia se caracterizan por ser los medios de prueba más relevantes en este proceso.

Objeto de la Prueba en el Proceso Tributario y por analogía en el Recurso Jerárquico

Según Casado (2006), “el objeto de la prueba recae sobre los hechos controvertidos” (p.168); es decir sobre la verdad o falsedad del hecho que se quiere demostrar.

Pittaluga (2004), en el Recurso Jerárquico y en el Contenciosos Tributario la prueba permite demostrar las cuestiones de hechos. Estos hechos pueden ser:

- Actos administrativos de contenido tributario y de efectos particulares que lesionen o vulneren los derechos e intereses legítimos del accionante. .
- Nulidad del acto administrativo, cuando estos actos vayan en detrimento del ordenamiento jurídico, provoquen lesiones al accionante que deban ser restablecidas o daños patrimoniales que deben ser reparados a través de una indemnización justa e integral.
- Pago indebido de un tributo o pago en exceso del mismo, pues el fin es exigir el reintegro de lo pagado.
- Pago de tributos con beneficios, cuando se ha soportado un tributo y este se

encuentra dentro de las exenciones o beneficios que a ley otorga, se solicita que se produzca la devolución respectiva.

- Infracción tributaria formal, material o asociada a especies fiscales que el accionante haya cometido, pero tiene pruebas como demostrar que existe un error en el acta de reparo de la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización y verificación.

La carga de la prueba

En el derecho común venezolano, la distribución de la carga de la prueba se encuentra consagrada en el Código Civil en el artículo 1354 de la Prueba de las Obligaciones y de su Extinción, el cual establece que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación.

En concordancia con ello el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil De la Carga y Apreciación de la Prueba señala que las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Los hechos notorios no son objeto de prueba.

La carga de la prueba lo que busca es determinar a quién le corresponde probar dentro del proceso. Según Pittaluga (2004) la carga de la prueba recae sobre la administración Tributaria en numerosos supuestos, ente los cuales están:

- 1.- La carga de la prueba cuando se alega el hecho negativo absoluto: cada vez que el accionante alega en su defensa un hecho que en principio es imposible probar, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la Administración Tributaria.
- 2.- La carga de la prueba en el caso de las infracciones tributarias: la garantía constitucional de presunción de inocencia mientras no se demuestre lo contrario, establecido en la Carta Magna en su artículo 49 ordinal 2, invierte la carga de la prueba, y según el principio del *onus probandi*, esta recae sobre la Administración Tributaria.
- 3.- La carga de la prueba cuando se alega incompetencia del funcionario: según el artículo 240 numeral 4, del Código Orgánico Tributario, esto es cuando hubiesen

sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

- 4.- La carga de la prueba cuando no se remite el expediente administrativo: surge la prueba indiciaria de que el expediente no existe o no fue abierto oportunamente, cuando no se presentan evidencias necesarias para resolver el conflicto de intereses entre las partes, y esto a su vez da lugar, al indicio que no se cumplió con el procedimiento legal establecido para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización y verificación, por lo tanto según lo establecido en el artículo 240 numeral 4 del Código Orgánico Tributario (2001) este acto es nulo, de manera que le corresponde a la Administración Tributaria, probar que este procedimiento si se cumplió.
- 5.- La carga de la prueba cuando se alega el falso supuesto de hecho: esto se produce cuando se alega que los hechos invocados como fundamento del acto son falsos, aquí le corresponde a la Administración Tributaria probar la falsedad de tal hecho o circunstancia.

Medios de prueba admitidos en derecho

Según el Código Orgánico Tributario (2001), se podrán invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando ella implique prueba confesional de la Administración. Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras.

Sin embargo, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia y el estudio técnico a realizar.

La Administración Tributaria y el interesado, de mutuo acuerdo, procederán a designar a un experto, indicando su nombre y apellido, cédula de identidad, profesión, lugar de su notificación, objeto y límites de la experticia. De no existir

acuerdo, cada parte designará su experto y convendrán la designación de un experto adicional de entre una terna propuesta por el colegio o gremio profesional relacionado con la materia objeto de la experticia.

El experto o los expertos designados, según sea el caso, deberán manifestar en forma escrita su aceptación y prestar juramento de cumplir cabalmente con las tareas asumidas, debiendo, igualmente, fijar sus honorarios y el tiempo y oportunidad para la realización de la experticia. El dictamen del experto o de los expertos, según el caso, deberá extenderse por escrito, expresando el contenido, motivos y resultados de la misma.

En caso de que se solicite una experticia, los costos de la experticia incluyendo los honorarios del experto o los expertos, según sea el caso, correrán por cuenta de la parte que la solicite. El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles.

En los asuntos de mero derecho se prescindirá de él, de oficio o a petición de parte. No se valorarán las pruebas manifiestamente impertinentes o ilegales, las que deberán rechazarse al decidirse el acto o recurso que corresponda.

Según Pittaluga (2004) “los procesos cognoscitivos en general, y el contencioso tributario no es la excepción, requieren llevar al conocimiento del juez los hechos sobre los cuales debe pronunciar la manifestación de voluntad del Estado (sentencia) que resuelve el conflicto intersubjetivo de intereses a que da lugar la pretensión de un sujeto, resistida por aquel al que la misma se dirige” (p 110). Lo que quiere decir que la sola exposición del contribuyente y el deseo de defenderse no es suficiente para proporcionar al órgano jurisdiccional la seguridad necesaria para que este produzca una decisión, debe existir un medio que permita al juez acercarse a la verdad, éstas son las pruebas.

Fase de Promoción. Principio de Libertad Probatoria

Una vez admitido el Recurso, la causa queda abierta a pruebas por un lapso de

diez (10) días de despacho, dentro de los cuales las partes podrán promover las pruebas de que quieran valerse. A tal efecto 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, encontrándose presente en esta disposición del Código Orgánico Tributario el principio de libertad de pruebas.

El Art. 396 del Código de Procedimiento Civil se señala que “Dentro de los primeros quince días del lapso probatorio deberán las partes promover todas las pruebas de que quieran valerse, salvo disposición especial de la Ley. Pueden sin embargo, las partes, de común acuerdo, en cualquier estado y grado de la causa, hacer evacuar cualquier clase de prueba en que tengan interés” (p.20).

La Administración Tributaria y el contribuyente deberán señalar la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva, salvo que les sea solicitada por el juez.

A tal efecto y en referencia al principio de libertad probatoria se toma la Sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 16/07/2002, caso INTERPLACONSULT, S.A.

En este orden de ideas, debe indicarse que dicho sistema de libertad de medios de pruebas ha sido plenamente reconocido en el campo del derecho tributario, tanto por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa-Especial Tributaria, cuando señaló que “... resulta contrario a toda lógica jurídica, pretender limitar las pruebas del cumplimiento de una obligación a un único instrumento (...), más aun, cuando el propio Código Orgánico Tributario permite, con las excepciones ya mencionadas, la admisión en los procedimientos tributarios de cualquier medio probatorio, ello en concordancia con el citado principio de libertad de medios probatorios consagrado en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil” (Sentencia del 18/07/96, Caso: Ramírez Salaverría, C.A), como por esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en su decisión de fecha 16/07/02, Caso: Interplanconsult, S.A.

Lo anterior resume que el principio de libertad probatoria, le permite al

accionante dentro del proceso administrativo y tributario, valerse de cualquier medio de prueba legalmente reconocido por la legislación venezolana, salvo las excepciones mencionadas, para hacer valer sus derechos y defender sus intereses cuando sienta que los actos emanados de la Administración Tributaria van en contra de sus derechos.

Reiteradas jurisprudencias se han establecido en cuanto al tema del proceso contencioso tributario y por analogía en jerárquico, así como los procedimientos de determinación tributaria, los cuales tienen vigencia en el principio de libertad de los medios de prueba consagrados en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 193 del Código Orgánico Tributario.

El derecho a la prueba en el proceso como parte del derecho a la defensa, Sentencia Nro. 00325 del 26/02/2002. Sala Político Administrativa. El derecho a la prueba en el proceso, forma parte del derecho a la defensa consagrada en nuestro Texto Constitucional. En efecto, el numeral 1 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expresa lo siguiente: (...) La necesidad de la prueba en el procedimiento, responde a esta fundamental garantía del derecho a la defensa. Esta garantía se vería menoscabada, si no se pudiese llevar al procedimiento las demostraciones de las afirmaciones, alegatos o defensas realizadas por las partes. El derecho a la defensa en relación con la prueba, se patentiza en el procedimiento con las actuaciones de las partes cuando promueven pruebas, se oponen a las de la parte contraria, las impugnan, contradicen, cuestionan, es decir, cuando realizan actividades de control y de contradicción de la prueba.

Principio de derecho probatorio. Favor probationes, Sentencia Nro. 00325 del 26/02/2002. Sala Político Administrativa.

Existe un principio en el derecho probatorio, denominado por la doctrina como favor probationes, uno de cuyos aspectos tiene que ver con el favorecimiento de la prueba en cuanto a su producción y estimación; y con el mantenimiento o conservación de la prueba cuando ha sido promovida y evacuada de manera regular, con las debidas garantías dentro del procedimiento. Este principio doctrinario del favor probationes, el cual prescribe el favorecimiento de la prueba cuando ella fue producida en juicio de manera regular, coadyuva con la finalidad del procedimiento en la realización de justicia y con la labor del órgano jurisdiccional a la hora de sentenciar; en el sentido de la importante función que tiene, en los casos donde puede dificultarse la prueba,(...) El antes mencionado principio del favor probationes junto con la garantía del

derecho a la defensa, confluyen con el derecho del justiciable, también de rango constitucional, de acceso a la justicia, que implica en uno de sus aspectos que los procesos no se eternicen y por la otra que las partes puedan llevar al proceso la prueba de sus afirmaciones o alegatos.

De todos estos fallos puede deducirse una doctrina judicial que se resume en los siguientes puntos:

- a) Que el lapso para interponer el recurso es de naturaleza: procesal y que, por tanto, debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial.
- b) Que todos los lapsos procesales fijados en el Código Orgánico Tributario, se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el recurso contencioso tributario (artículo 176), el lapso para apelar del auto de admisión (artículo 181), el lapso para promover y evacuar pruebas (artículo 182), y el lapso para apelar de la sentencia definitiva (artículo 187).
- c) Que el día hábil, es aquel, en el cual el Tribunal acuerde dar despacho, no siendo computables aquellos en los cuales el Juez decide no despachar, ni los sábados, ni los domingos, ni el Jueves y Viernes Santos, ni los declarados días de Fiesta por la Ley de Fiestas Nacionales, ni los declarados no laborables por otras leyes.

Oposición a la admisión de las pruebas.

Pronunciamiento sobre su admisión o inadmisión

El Código Orgánico Tributario (2001) señala en su artículo 240 que dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso de promoción, las partes podrán oponerse a la admisión de las pruebas cuando aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Al vencimiento de este lapso, el juez dentro de los tres (3) días de despacho siguientes providenciará los escritos de pruebas admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes.

Oportunidad para interponer recurso de apelación contra el auto que admite o niega las pruebas. Efectos de la apelación

Si hay o no oposición, tanto la negativa como la admisión de las pruebas serán apelables dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. En ambos casos la apelación se oirá en el solo efecto devolutivo.

Admitidas las pruebas o dadas por admitidas se abrirá un lapso de veinte (20) días de despacho para la evacuación de las pruebas, pero si hubieren de practicarse algunas mediante comisión dada a otro Tribunal, se hará el cómputo conforme lo prevé el artículo 400 del Código de Procedimiento Civil.

El Tribunal podrá dar comisión para la práctica de cualesquiera diligencias de sustanciación o de ejecución a los que le sean inferiores, aunque residan en el mismo lugar, a cuyo efecto no serán aplicables las excepciones establecidas en el aparte único del artículo 234 del Código de Procedimiento Civil.

A los efectos de la promoción, evacuación y valoración de las pruebas, los jueces tendrán por regla las disposiciones que al efecto establezca el Código de Procedimiento Civil, el Código Civil y otras leyes de la República.

La Prueba Documental

Según la lengua latina, *prueba*, proviene del vocablo *probandum*, que significa probar o hacer fe. Así pues, se puede decir que la acción de probar es aquella por medio de la cual, se produce un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas, respecto de la existencia o inexistencia de un hecho determinado. La prueba es la etapa del procedimiento dentro de la cual debe acreditarse mediante los medios que la ley permite, los alegatos y controvertidos de las partes en el juicio.

La Prueba por Escrito, es el instrumento redactado por las partes, y contenido de sus convenciones, es sólo un medio probatorio; su validez o su nulidad no tienen ninguna influencia sobre la validez del hecho jurídico que está destinado a probar, salvo los casos en que el instrumento se requiera como solemnidad del acto.

Según Casado (2006), la prueba más importante de todos los procesos en términos generales es quizás la prueba documental.

Por otra parte señala Pittaluga (2004), la prueba documental en el procedimiento tributario, es importante pues los procedimientos de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, así como el resto de los procedimientos administrativos tributarios se promueven y desarrollan *documentalmente*, primero porque la actividad administrativa está regida por el principio de acuerdo con el cual todas las actuaciones de los entes públicos deben constar por escrito, aunque esa constancia repose en documentos electrónicos o desmaterializados, y en segundo lugar, la mayoría de los hechos relevantes para fines tributarios llevados a cabo por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, constan en documentos que deben ser aportados o al menos exhibidos por estos a la autoridad tributaria.

Según lo manifiesta Pittaluga (2004) "en el pasado, la importancia de la prueba en el contencioso tributario fue secundaria, por obra de una equivocada visión según la cual este tipo de procesos eran meramente objetivos, pues se creía que no existía una disputa entre partes, sino un juicio al acto, cuya legalidad, de antemano presumida, tenía que ser destruida por el particular accionante". (p. 110). Sin embargo, esta visión errónea ha cambiado y hoy en día se acepta que el proceso contencioso tributario, como cualquier proceso judicial, es un conflicto intersubjetivo de intereses en el cual cada parte debe probar lo que alega.

Lo anterior es la proyección procesal de la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria, la cual está regida por el principio de igualdad de las partes, en la que la Administración Tributaria asume el rol de sujeto activo de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley respectiva.

Diferentes autores como Montero (1998), Casado (2006), entre otros, han debatido si el objeto de la prueba viene a ser el hecho, o si está representado en cambio, por las afirmaciones de hechos. Sin embargo, la mayoría sostiene que si el objeto de la prueba se entiende en forma abstracta lo que puede ser probado, se refiere entonces, a todo lo que puede ser establecido por una norma material, principios, hechos entendidos en sentido general; pero si por el contrario se refiere a

¿Qué debe probarse? Entonces el objeto de la prueba se ve desde el punto de vista concreto, esto es, cuando en realidad se atiende al tema de la prueba, la respuesta tiene que ser que las afirmaciones de las partes relativas a los hechos.

Según Blanco-Uribe (1999) “La libertad de prueba explícitamente consagrada en el Código Orgánico Tributario, desde 1983, conviene advertir dispositivos legales contenidos en leyes tributarias especiales, que son claramente violatorios del derecho constitucional al debido proceso, del cual es garantía la libertad probatoria” (p. 86).

En opinión Brewer, citado por Blanco-Uribe (1999)

La representación judicial del Fisco Nacional, suele defender los repartos formulado por la Administración Tributaria, fundamentada en el hecho de que las recurrentes, visto el volumen del papel de difícil traslado y manejo, en lugar de promover como prueba documental de los gastos las facturas que los respaldan, se valen de otros medios probatorios. Esto, pues, en su opinión, las facturas serían el único medio que serviría para probar la realización de un gasto, por lo que los recurrentes habrían de aportar, en la oportunidad procesal correspondiente, las facturas que soportan los gastos cuya deducción se pretenda (p. 23).

Lo anterior es un claro ejemplo de cómo la representación fiscal confunde el medio probatorio (prueba documental) con el objeto de la prueba (facturas que soportan los gastos).

Bases Legales

Constitución de la República Bolivariana Venezuela (1999)

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

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

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

Código Orgánico Tributario

Por su parte el Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 1 establece que las disposiciones que rigen el COT son aplicables a tributos nacionales y las relaciones emanadas de ellos, por lo tanto contempla dentro de sus disposiciones todo lo relacionado con los recursos de que se vale un contribuyente a la hora de que sienta que sus derechos han sido violados.

El Capítulo III De los Procedimientos Sección segunda, artículo 156, regula todos los procedimientos relacionados con los medios de prueba admitidos en derecho, y señala este artículo que será admisible todos los medios de prueba excepto el juramento y la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

Otro medio de prueba consagrado en este Código se encuentra expresado en el artículo 157 que trata lo relacionado con la experticia. Este artículo señala que "Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales, A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, y el estudio técnico a realizar" (p.52).

El COT, especifica el término de la prueba en su artículo 158, el cual señala que "El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles" En los asuntos de mero derecho se prescindirá del término de prueba, de oficio o a petición de parte. Además de que según el artículo 159 "No se valorarán las pruebas manifiestamente impertinentes o ilegales, las cuales deberán rechazarse al decidirse el acto o recurso que corresponda" (p.52).

Finalmente considera el COT, que la Administración Tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá acordar, en cualquier momento, la práctica de las pruebas que estime necesarias.

Lo anterior deja clara evidencia que el Código Orgánico Tributario venezolano contiene dentro de sus articulados todos los medios de que puede valerse un contribuyente o cuando sienta que las actuaciones de la Administración Tributaria atenta contra sus derechos e intereses legítimos, solo que este necesita contar con un especialista tributario que le brinde asesoría y haga valer las leyes en defensa de su representado.

Código Civil

El Código Civil venezolano contiene un conjunto de normas jurídicas de derecho privado ordenado y sistematizado en un solo cuerpo legal; decretado por el extinto Congreso de la República de Venezuela, bajo la Gaceta Oficial Número 2.990 Extraordinario con fecha 26 de julio de 1982. Contiene en su capítulo V las disposiciones relacionadas con La Prueba de las Obligaciones y de su Extinción, así el Art. 1354 señala que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación.

La sección I *ejusdem* señala los articulados referentes a la prueba por escrito

Artículo 1355. El instrumento redactado por las partes y contentivo de sus convenciones es sólo un medio probatorio; su validez o su nulidad no

tienen ninguna influencia sobre la validez del hecho jurídico que está destinado a probar, salvo los casos en que el instrumento se requiera como solemnidad del acto.

Artículo 1356.- La prueba por escrito resulta de un instrumento público o de un instrumento privado (p.169).

Código de Procedimiento Civil

El Código de Procedimiento Civil aún vigente, decretado por el extinto Congreso de la República de Venezuela, bajo la Gaceta Oficial Número N° 4.209 Extraordinaria de fecha 18 de septiembre de 1990, contiene en su Capítulo II, De los Medios de Prueba, de su Promoción y Evacuación y en su Capítulo V el articulado de la Prueba por Escrito y de los Instrumentos.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

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

Parafraseando a Arias (2006) la metodología de la investigación es definida como, el estudio analítico que incluye los tipos de investigación, las técnicas, instrumentos y los procedimientos que serán utilizándose para llevar a efecto la investigación.

El diseño de la investigación está referido a un plan de búsqueda, el cual integra de manera coherente las técnicas de indagación de datos a utilizar; está enfocado en función de los objetivos establecidos en el estudio, por lo que se puede observar que no existe un solo modelo o tipo de diseño a utilizar, que sea común en todas las investigaciones.

Tipo de Investigación

Arias (2006), señala que en un estudio pueden identificarse diversos tipos de investigación, existiendo muchos modelos y diversas clasificaciones, sin embargo independientemente de la clasificación utilizada “todos son tipos de investigación, y al no ser excluyentes, un estudio puede ubicarse en más de una clase”. (p.23).

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

La investigación analítica tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo en término de aspectos menos evidentes. La investigación analítica incluye tanto el análisis como la síntesis. Analizar significa desintegrar o descomponer una totalidad en todas sus partes. Síntesis significa reunir varias cosas de modo que conformen una totalidad coherente, dentro de una comprensión más amplia que la que se tenía al comienzo (p.255).

La investigación analítica tiene como propósito desglosar cada elemento para determinar la importancia de la prueba documental admitida el COT como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo, mediante un enfoque cualitativo

- Según la naturaleza de la investigación, fue orientada a una investigación documental, la cual permitió el acceso a datos que ya han sido recolectados en otras investigaciones (información bibliográfica, documentos escritos, referencias electrónicas, informaciones hemerográficas, etc.), que posibilitan alcanzar los objetivos planteados.

Arias (2006) considera que una investigación documental es "aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos" (p. 49). En este sentido, la información utilizada derivó de fuentes primarias, a través de la aplicación de guías de entrevista y de fuentes secundarias, a través de la revisión de datos contenidos en libros, leyes con carácter tributario, decretos, providencias, sentencias, tesis de grado y todo aquel material bibliográfico analizado que se encuentra relacionado con el tema en estudio.

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

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

Análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques conocidos o en desarrollo, (p.14).

En este orden de ideas, se puede señalar lo expuesto por Arias (2006), “la investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios)”. (p.31). Por lo tanto este estudio se enmarcó en una investigación de campo, debido a que los datos fueron extraídos en forma directa de la realidad y por la propia investigadora, utilizando instrumentos para recolectar la información.

Población y muestra

Tanto la población como la muestra seleccionada para la realización de este trabajo se tomaron teniendo en cuenta el paradigma cualitativo de investigación, seleccionado como metodología.

Según Hernández, Fernández y Baptista (2006) la muestra, en el proceso cualitativo se define como el “grupo de personas, eventos, suceso, comunidades, etc., sobre el cuales habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia” (p.562).

En el caso de la investigación cualitativa no hay parámetros definidos para el tamaño de la muestra, pues hacerlo va ciertamente contra la propia naturaleza de la investigación cualitativa, es por ello, y dado que la población y la muestra responden a características intencionadas, y que el tipo de estudio que se pretende llevar a cabo con ellas es de carácter detallado o profundo, no se diseña estadísticamente su selección; es decir, que los grupos implicados en la muestra han de estar integrados por expertos en la materia o en la temática de estudio. Del mismo modo, se ha

determinado como muestra de este trabajo la propia población.

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

Se trata de buscar una muestra que sea comprensiva y que, a su vez, tenga en cuenta los casos negativos o desviantes, pero haciendo énfasis en los casos más representativos y paradigmáticos y explotando a los informantes claves (personas con conocimientos especiales, estatus y buena capacidad de información). (p.54).

En este orden de ideas, y de manera tentativa, se ha seleccionado como población de trabajo de investigación a los especialistas del área de contabilidad, finanzas, tributos y rentas internas, que desempeñen en Mérida, Venezuela. Estos especialistas laboran como profesores universitarios y contadores de empresas privadas. De manera que, en lo sucesivo, estos especialistas se denominarán como la *población* de este trabajo de investigación.

La muestra se selecciona partiendo del criterio de muestreo teórico que apunta hacia la dinámica de escogencia controlada de la información, por el desarrollo de la teoría que guía el trabajo de investigación. Está conformada cualitativamente por la asertividad y pertinencia de la información obtenida a través de los instrumentos de recolección a definir posteriormente en este trabajo.

Así mismo, y dado que el método seleccionado para desarrollar este trabajo de investigación ha sido la Teoría Fundamentada, la cual establece según Hernández y otros (2006) que “la teoría (hallazgos) va emergiendo fundamentada en los datos” (p.629), se tiene en cuenta el criterio de selección de secuencias denominado muestreo teórico.

Es importante aclarar que el muestreo teórico y legal relega a un segundo

plano la calidad de los informantes, privilegiando la información que devendrá más tarde soporte teórico, a través del análisis, codificación e interpretación de los resultados.

Validez y Confiabilidad

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

Según Hernández y otros (2006) la validez “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que se pretende medir” (p.277); es decir, que se pueda obtener lo que el investigador busca, y sólo se toca lo que se quiere medir.

Por su parte Kerlinger citado por Hernández y otros (2006), definen la validez de contenido como aquella que “se refiere al grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide. Es el grado en que la medición representa al concepto o variable medida” (p.278). La validez en el contenido de los instrumentos de esta investigación se determinó por el juicio de personas expertas.

La confiabilidad se refiere al grado de aplicación de manera representativa del instrumento al objeto de estudio, en condiciones idénticas, produce los mismos resultados; es decir, está relacionada con la exactitud de la medición.

Con la finalidad cumplir con lo anteriormente descrito se aplicó la técnica de validación por razón del juicio de expertos, la cual se efectuó, mediante el juicio de tres (3) expertos: *un experto en metodología, un experto en estadística y un experto en materia tributaria*, los cuales observaron que los instrumentos a ser utilizados estuvieran bajo los criterios de pertinencia con el contenido de los objetivos, para así darle confiabilidad al estudio. La revisión de los instrumentos por parte de estos expertos condujo a la realización de algunos ajustes, quedando de esta manera validados.

Procedimiento de Recolección de Datos

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

La observación cualitativa, según Hernández y otros (2006), “no es mera contemplación, nada de eso, implica adentrarnos en profundidad a situaciones sociales y mantener un papel activo, así como una reflexión permanente, estar atento a detalles, sucesos, eventos e interacciones” (p.587).

Según Méndez citado por Espinoza (2006) la observación directa es una técnica intelectual e intencional que el investigador utiliza sobre hechos, acontecimientos, datos y relaciones que señalan la existencia de fenómenos que pueden explicarse en el marco del estudio que se realiza. Es por ello, que la observación no es más que el registro visual de lo que ocurre en una situación real, clasificando y consignando los acontecimientos pertinentes de acuerdo con algún esquema previsto y según el problema que se estudia.

En cualquier técnica de recolección de datos previamente a la ejecución de la observación el investigador debe definir los objetivos que persigue, determinar su unidad de observación, las condiciones en que asumirá la observación y las conductas que deberán registrarse, para ello se puede valer de una lista de cotejo, en donde registrará todo lo observado .

El Registro de Observación es una técnica utilizada en la investigación observacional, con el objeto de que en el momento en que el observador comience a obtener datos, estos queden plasmados en un registro de la forma más clara y precisa para su posterior análisis.

Otros de los instrumentos de recolección utilizados en esta investigación, es la entrevista, Buendía, Colás y Hernández citado por Espinoza (2006), definen la entrevista como “la recogida de información a través de un proceso de comunicación,

en el transcurso del cual el entrevistado responde a cuestiones previamente diseñadas en función de las dimensiones que se pretenden estudiar planteadas por el entrevistador” (p.127).

La entrevista es una técnica apropiada cuando los objetivos de la investigación han conducido al investigador a que crea que la mejor fuente de la información primaria le va a proporcionar no ya la observación directa de ciertos acontecimientos sino los testimonios y reportes verbales que proporciona un conjunto de personas que han participado o presenciado dichos acontecimientos.

Según Hernández y otros (2006) las entrevistas permiten intercambiar información entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados). Es decir, que a través de las preguntas y respuestas, se logra una comunicación y la construcción conjunta de significados respecto a un tema.

Las entrevistas se dividen en estructuradas, semiestructuradas o no estructuradas o abiertas. Las primeras o entrevistas estructuradas, el entrevistador se vale de una guía de preguntas específicas y se sujeta exclusivamente a éstas. Por el contrario la entrevista semiestructuradas, se basa en una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducirle preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información sobre el tema investigado. Para llevar a cabo este trabajo, la investigadora se valió de una guía de entrevista estructurada.

Se entiende por Guía de Entrevista la comunicación establecida por medio de un cuestionario o guía entre el investigador y el sujeto de estudiado a fin de obtener respuestas verbales a las interrogantes planteadas sobre el problema propuesto. Es un cuestionario previamente establecido por el investigador, con el que se pretende conocer lo que hacen, opinan o plantean los entrevistados mediante el uso de preguntas abiertas y/o cerradas. En la presente investigación se utilizara un guía de entrevista de diecinueve (19) preguntas.

Para la recolección de datos de esta investigación se emplearon instrumentos de registro de observación documental y la guía de entrevista estructurada. La selección de estos instrumentos de recolección, está arraigada a los intereses de la investigación. En principio, aunque los objetivos están claros, el escenario escogido

para esta investigación es intelectual, por no encontrarse al alcance o resultar inaccesible en su totalidad.

Análisis de los Datos

Para ponderar la investigación propuesta, a través del análisis e interpretación de los datos empíricos recolectados por medio de la revisión bibliográfica y la entrevista. En primera instancia se empleó recopilación de la información a través de fuentes bibliográficas provenientes de libros, revistas, publicaciones periódicas, textos legales, formatos de audio y páginas de Internet, la misma fue revisada, organizada y analizada, a través de un resumen crítico y analítico de los hechos relacionados con el tema en estudio.

Con la entrevista se procedió a la lectura-escucha, con el objeto de reconstruir o contextualizar las respuestas obtenidas a través de la aplicación de la entrevista. Esto supone codificar el nivel o niveles de importancia de los datos recolectados. Los patrones para tal codificación se diseñan sistematizando los posibles patrones de respuestas, de acuerdo con la modelización holista no dirigida o de tipo flexible, esto es monotemática y grupal, según UPEL (2005, p.28).

Las ideas obtenidas de las entrevistas sirven como soporte del análisis de los datos obtenidos de manera documentada y teórica.

Tareas y Actividades del Proceso de Análisis

I. Reducción de datos obtenidos en los registros documentales y entrevista

Tanto los datos obtenidos a través de fuentes bibliográficas (libros, revistas, publicaciones periódicas, textos legales, etc.) como los datos obtenidos en la entrevista se centran en un proceso de reducción de datos cualitativos, empleando los mecanismos utilizados mayor frecuencia como son la categorización y codificación, esto se debe principalmente al hecho de que ante la tarea de procesar información, siempre es necesario reconocer y diferenciar el tipo de datos que se ha obtenido, por

un lado, y por el otro reducir a la expresión mínima los mismo, como actividades ineludibles de tal proceso. En este sentido, lo usual es separar por unidades la información obtenida, esto es, en datos o grupo de datos denominados *tópicos* para la presente investigación, los cuales se dividieron en criterios de identidad o significados de clasificación de elementos, con el propósito de sintetizar dicha información.

De manera que, para llevar a cabo la tarea de reducción de datos, ésta investigación ha determinado como útil la categorización de la información obtenida a través de registros de información y guías de entrevistas, lo que supone *a posteriori* un proceso de codificación de tales categorías, con el fin de identificar y clasificar los elementos que la conforman.

II. Criterios de Separación por Unidades

Toda vez que los datos obtenidos por la vía cualitativa son del tipo textual, se hace necesario seleccionar y especificar el criterio o criterios adaptados para diferenciar y agrupar la información en unidades. En este sentido, y de acuerdo con la pertinencia del enfoque seleccionado para desarrollar este trabajo de investigación, se han considerado convenientes los criterios temáticos y los conversacionales, en tanto que los primeros son convenientes cuando lo que importa es la relevancia de los temas abordados durante el desarrollo de la investigación; es decir, lo que prevalece, es el interés de destacar las conversaciones que se suceden en el curso natural de la puesta en práctica de la guía de entrevista aplicada, dado que la posibilidad de categorizar segmentos por temas conversados es mucho más tangible que la que ocurre bajo criterios espaciales y temporales.

En el desarrollo de esta investigación, y puesto que se han determinados como instrumentos de recolección de datos cualitativos, los registro de observación y la guía de entrevista, se ha decidido emplear los criterios anteriormente expuestos, en tanto que los datos cualitativos de tipo textual precisan la segmentación por unidades que resulten relevantes y al mismo tiempo semejantes entre sí.

Debido a que la muestra seleccionada por conceptos intencionados y teóricos

está conformada por un panel de especialistas en la materia tributaria y legal, la relevancia de la información está sujeta a los temas que éstos desarrollan con el entrevistador.

III. Identificación y clasificación de unidades

La separación por unidades de información recolectada se hace a través de categorías, las cuales hacen posible la clasificación de los datos por tópicos, es decir, cada categoría soporta un significado o tipo de significado.

Esta actividad se realiza de manera simultánea a la separación por unidades, toda vez que ésta atiende a criterios temáticos. De manera tal, que cada categoría supone la realización con un constructo mental, por el cual cada una puede ser comparada con el resto. Entendido así, el proceso de identificación por categorías, es un proceso inductivo y al mismo tiempo subjetivo del investigador, por lo que depende del cuerpo de conocimientos, valores y experiencias que tenga el mismo, y el tipo de juicio que se elabore tras la propuesta de las categorías provisionales que se ajusten con los tópicos trazados como referentes.

Para esta investigación se ha decidido implementar la aplicación de la “codificación abierta”, propuesta por Strauss, citado Hernández y otros (2006), “en esta codificación, el investigador revisa todos los segmentos del materia para analizar y genera por comparación constante, categorías iniciales de significado” (p.688); es decir, que el proceso propio de esta actividad está sujeto a la asignación de categorías a cada tema expresado por el entrevistado o informante, y su posterior definición de códigos por cada unidad de contenido.

La codificación, por su parte, no es más que la actividad física a través de la cual se deja constancia de la categorización; es decir, con la asignación de indicativos o símbolos que representa por marcas físicas la separación de unidades de la información cualitativa recolectada a través de los instrumentos. Lo usual es el uso de abreviaturas para codificar, pero en esta investigación se emplean los símbolos, dado que se evidencia la abundancia de categorías y subcategorías, una vez diseñada la separación e identificación de las unidades temáticas, y en ese caso se pretende

simplificar el proceso de análisis codificando por símbolos y no por abreviaturas.

IV. Síntesis y transformación de datos

El proceso de categorización y codificación, en sí mismo, supone síntesis de la información. Ésta es necesaria para el agrupamiento, bien sea por metacategorías o por metacódigos que agrupan unidades por sus semejanzas. Para efectos de esta investigación en particular, se codificará la información obtenida a través de los siguientes patrones:

- Selección y organización del material recogido mediante las fichas de registro, revisión bibliográfica y las entrevistas estructuradas.
- Análisis de datos teóricos y legales relacionados con la materia tributaria.
- Tabulación de datos recolectados, para luego proceder a la representación grafica.
- Comentarios interpretativos, con el propósito de exponer el significado de las conclusiones de los entrevistados, incluyendo citas textuales y resúmenes de las entrevistas realizadas a expertos.
- Discusión crítica de las opiniones de los expertos, con la que el sentido captado se interpreta con las teorías que nutren esta investigación. No se emitirán juicios de valor con las personas entrevistadas.

V. Obtención de resultados y conclusiones

La información que resultó fue interpretada, en base a los conocimientos teóricos que fundamentaron la investigación, de manera tal que pueda darse respuesta a los objetivos planteados y poder así emitir conclusiones y posibles recomendaciones.

Sistema de variables

Un sistema de variables, consiste en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional y en función de sus indicadores o unidades de

medida. Por su parte Arias (2006) considera una variable como una característica o cualidad, magnitud o cantidad que puede sufrir cambios y que es objeto de análisis, medición o control en una investigación” (p.57).

Hernández y otros (2006) consideran que “una variable es una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse” (p.123). En toda variable, el factor que asume esta condición debe ser determinado mediante la observación y estará en condiciones de medirse para enunciar que de una entidad de observaciones a otra el factor varia, y por lo tanto, cumple con sus características.

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

Cuadro 1.
Sistema de variables (Operacionalización de las Variables)

Objetivos Específicos	Variable Nominal	Variable Real	Indicadores	Instrumento
Describir la normativa legal vigente en materia jurídico tributaria que regula los medios probatorios en los procedimientos de defensa del contribuyente.	Analizar la importancia de la prueba documental admitida en el C.O.T. como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente.	<ul style="list-style-type: none"> - Normativa Constitucional jurídica tributaria. - Medios probatorios para la defensa del contribuyente. 	<ul style="list-style-type: none"> - Artículos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela - Artículos del Código Orgánico Tributario 	Registro de observación documental
Determinar las características del recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo.		<ul style="list-style-type: none"> - Recurso Jerárquico - Medio de defensa en el procedimiento administrativo 	<ul style="list-style-type: none"> - Procedencia y lapso para ineposicion - Admisión - Efectos no suspensivos - Causales de Inadmisibilidad - Incorporación de los elementos al expediente - El Lapso Probatorio - Decisión del Recurso 	Registro de observación documental
Establecer la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente.		<ul style="list-style-type: none"> - La prueba documental - Recurso Jerárquico 	<ul style="list-style-type: none"> - Concepto - Documentos públicos y privados - Importancia 	Registro de observación documental
Analizar el conocimiento que poseen los contadores públicos en ejercicio, sobre la prueba documental.		<ul style="list-style-type: none"> - Profesionales de la contaduría pública - Prueba documental 	<ul style="list-style-type: none"> - Conocimiento tributario - Ejercicio de Recurso Jerárquico 	Guía de entrevista

Fuente: González (2008)

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

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

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

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

- **Normativa legal vigente en materia jurídico tributaria que regula los medios probatorios en los procedimientos de defensa del contribuyente**

Con respecto al primer objetivo de investigación, referido a la descripción de la normativa legal vigente, en materia jurídico tributaria que regula los medios probatorios en los procedimientos de defensa del contribuyente, se logró mediante la aplicación de la técnicas de observación directa de documentos y bibliografías, utilizando para ello el registro de observación documental, que permitió un análisis e interpretación de las fuentes documentales, los cuales se desarrollaron en el Marco

Teórico que sustenta esta investigación.

En atención al logro del objetivo, cabe señalar, que el ordenamiento jurídico tributario venezolano, tiene su basamento legal en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como en el Código Orgánico Tributario, los cuales contiene dentro de sus articulados, garantías y derechos del contribuyente o responsable, frente a la Administración Tributaria, como ente representativo del Estado.

A título ilustrativo, puede representarse el ordenamiento jurídico tributario venezolano, siguiendo la doctrina señalada en la pirámide del tratadista Kelsen Hans, de la siguiente manera:

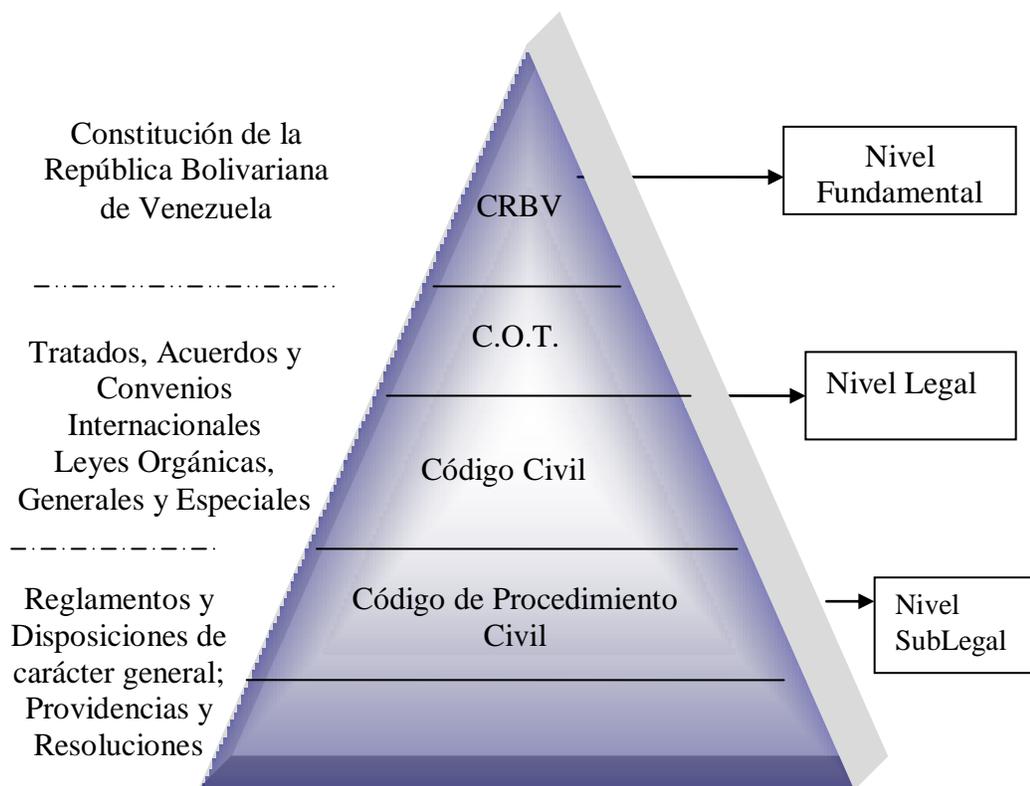


Grafico 1. Bases Legales. Desarrollo Piramidal de Ordenamiento Jurídico Tributario, en base a la Pirámide de Kelsen Hans. Elaboración Propia 2008.

Del gráfico antes descrito se desprenden tres niveles del ordenamiento jurídico tributario venezolano:

Nivel Fundamental: donde se encuentra la normativa expresada en la Carta Fundamental del Estado, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Nivel Legal: comprenden los Tratados, Acuerdos y Convenios Internacionales firmados por el Estado para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Cabe destacar, que para efectos de esta investigación es importante señalar que en este nivel se encuentra el Código Orgánico Tributario que contiene las disposiciones aplicables a tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellas; así como también, el Código Civil que contiene dentro de sus articulados, los fundamentos legales para vivir en sociedad.

Nivel Sublegal: integrado por reglamentos y disposiciones de carácter general; es importante resaltar que en este nivel se encuentra el Código de Procedimiento Civil, en el cual se articulan las disposiciones legales tendientes a la aplicación de las leyes a casos concretos de controversias que se presentan en la vida en sociedad.

Las fuentes del derecho, en el ordenamiento jurídico venezolano se encuentran señaladas en el artículo 2 del Código Orgánico Tributario (2001), según el cual constituyen fuentes del derecho: (1) las disposiciones constitucionales; (2) los tratados convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República; (3) las leyes y actos con fuerza de ley y; (4) los contratos relativos a la estabilidad jurídica de régimen de tributos nacionales, estatales y municipales, las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultado al efecto.

A partir de la descripción anterior se observa que el citado código no incluye a la jurisprudencia, como fuente del derecho, sin embargo, en muchas actuaciones tanto los accionantes como los órganos administrativo y jurisdiccionales, recurren a la jurisprudencia, para reforzar los argumentos y decisiones que toman ante una situación específica, es por ello que en esta investigación se hace un análisis de las jurisprudencias en materia de Recurso Contencioso Tributario.

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) se encuentran señalados los principios constitucionales tributarios, lo cuales se resumen en: (a) principio de legalidad; (b) principio de generalidad; (c) principio de igualdad

tributaria; (d) principio de no confiscatoriedad; (e) principio de la capacidad contributiva o de capacidad económica; (f) principio de progresividad; (g) principio de no retroactividad; (g) principio de prohibición del impuesto pagadero en servicio personal; y (h) principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria. Todos estos principios constitucionales tributarios referidos anteriormente, fueron desarrollados a plenitud en el capítulo II denominado Marco Teórico. A continuación se presenta un cuadro resumen que contiene los principios que rigen el ordenamiento jurídico tributario, y su basamento legal en la Constitución, en concordancia con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Cuadro 2.

Resumen de los principios tributarios y su basamento legal en la Constitución y el Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela

Disposición	Normativa	Art.	Descripción
Principio de Legalidad	CRBV (1999)	317	No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente.
	COT (2001)	3	Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias: Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. . Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. . Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. . Las demás materias que les sean remitidas por este Código.
Principio de Generalidad	CRBV (1999)	133	Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que

			establezca la ley.
Principio de Igualdad Tributaria	CRBV (1999)	21	<p>Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona. 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan. 3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas. <p>No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.</p>
Principio de no Confiscatoriedad	CRBV (1999)	115	<p>Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.</p>

	CRBV (1999)	116	No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes
	CRBV (1999)	317	...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...
Principio de Capacidad Contributiva	CRBV (1999)	133	Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.
	CRBV (1999)	316	El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
Principio de no retroactividad	CRBV (1999)	24	Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.
Principio de prohibición de impuesto pagadero en	CRBV (1999)	317	... No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales...

servicio personal			
Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria	CRBV (1999)	317	... Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución...

Fuente: Elaboración Propia 2008. Con base a la CRBV 1999 y COT 2001

▪ **Características del Recurso Jerárquico como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo.**

Para dar cumplimiento al segundo objetivo específico de la investigación, referido a la determinación de las características del recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo, se hizo necesaria la aplicación de la técnica de observación directa de documentos y bibliografías, utilizando para ello el registro de observación documental.

A través de este registro, se realizó un análisis e interpretación de las disposiciones contenidas en los artículos 242 al 255 del Código Orgánico Tributario en materia de recurso jerárquico, siendo este el medio usado en sede administrativa, para impugnar los actos de la Administración Tributaria cuando éstos lesionen o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

De tal análisis se obtuvieron las siguientes características:

- El Recurso Jerárquico se puede intentar en contra de la resolución del sumario que le impone un reparo, emanado de la Administración Tributaria, cuando el contribuyente o responsable sienta que ésta afecta en cualquier forma sus derechos e intereses, dentro del plazo de 25 días hábiles siguientes a la notificación del acto. El contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.
- El recurso jerárquico, debe interponerse con la asistencia o representación de un

abogado o profesional afín al área tributaria, mediante escrito expresando en él las razones de hecho y de derecho en que se funda. De igual modo el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.

- La interposición del recurso suspende de inmediato los efectos del acto recurrido, por consiguiente y hasta tanto no exprese la decisión del mismo, la Administración Tributaria no puede iniciar ninguna gestión de cobro judicial ni extrajudicial por la deuda liquidada en el reparo ni por sus accesorios; salvo el pago de la porción no objetada.
- Durante el procedimiento del recurso el recurrente puede aportar todas las pruebas que crea necesarias, legales y pertinentes para la demostración de sus alegatos.
- El Superior Jerárquico dispone de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio, si no lo hace dentro de este plazo, se entenderá que éste fue denegado, en cuyo caso el recurrente tiene abierta la jurisdicción contenciosa tributaria, dentro de los 25 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo de 60 días que la Administración Tributaria tiene para decidir el recurso jerárquico, supuesto en el cual ésta pierde la facultad de decidir dicho recurso.

En el siguiente flujograma se describe el proceso para interponer un recurso jerárquico por ante la Administración Tributaria.

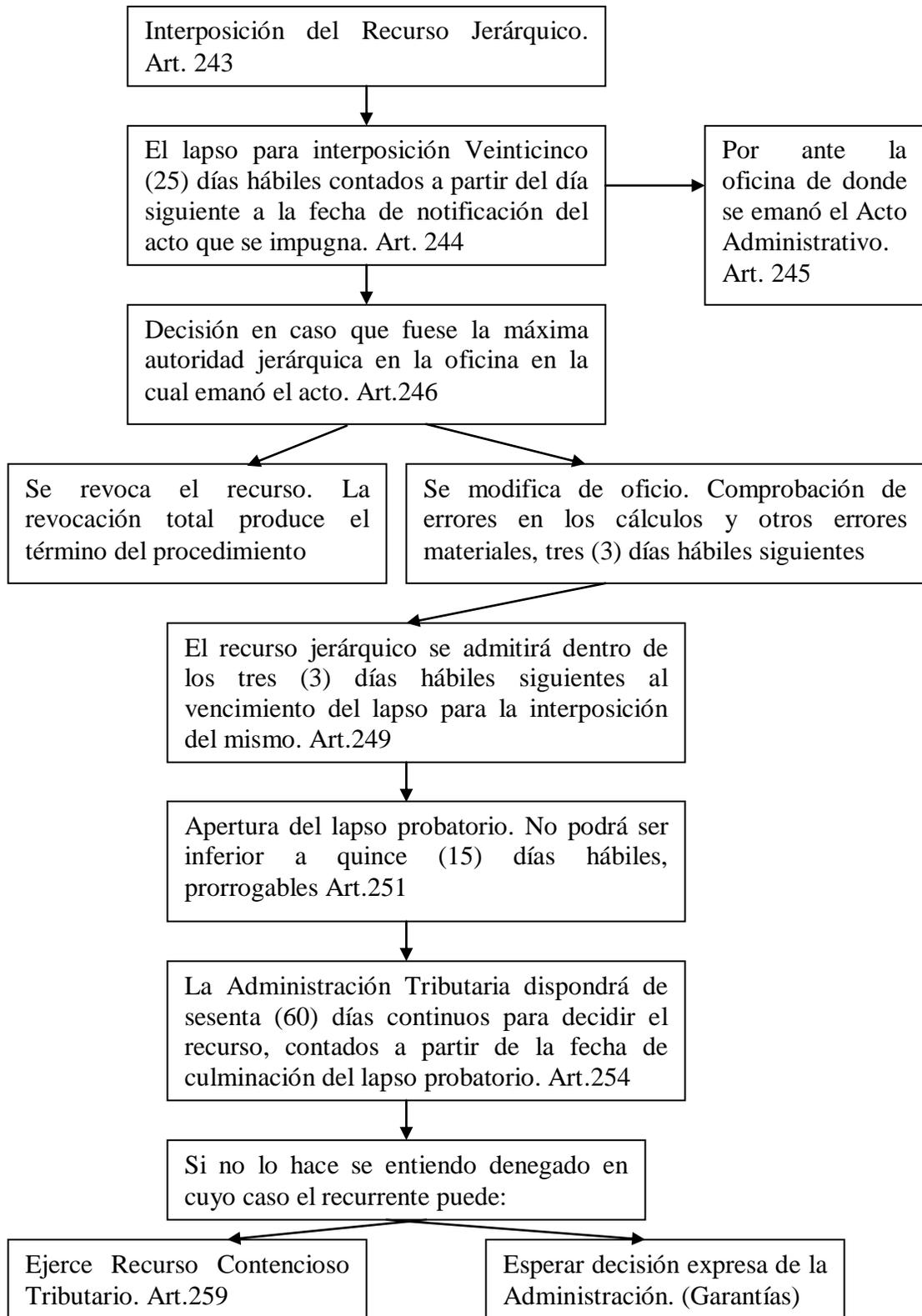


Grafico 2. Procedimiento para la interposición de un Recurso Jerárquico. Con base en el Código Orgánico Tributario 2001

▪ **Importancia de la Prueba Documental en el Recurso Jerárquico en función de la defensa del Contribuyente.**

Para llevar a cabo el cumplimiento del tercer objetivo específico de la investigación, referido a la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente, se hizo necesaria la aplicación de la técnica de observación directa de documentos y bibliografías referidas al tema, utilizando para ello el registro de observación documental, lo que permitió el análisis e interpretación de los datos en función de la importancia de la prueba, desarrollados en el Marco Teórico que sustenta esta investigación.

Es regla fundamental del derecho que las partes deben probar todos los hechos que alegan, y el objeto de la prueba recae sobre los hechos que son objeto de impugnar. Autores como Pitaluga (2002), Casado (2006) y otros consideran que las principales cuestiones de hecho a demostrar en el proceso tributario vienen a ser:

- La afectación de derechos e intereses del accionante por un acto administrativo de efectos particulares de contenido tributario.
- Que el acto administrativo ha provocado una lesión a situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de ser restablecidas o reparadas a través de una indemnización.
- El pago indebido de un tributo y en consecuencia, la existencia de la obligación de un reintegro.
- El haber soportado un tributo con respecto al cual la ley concede el beneficio de la devolución, y que se han cumplido los extremos legalmente establecidos para que proceda tal devolución.
- La comisión de un ilícito formal, material o asociado a especies fiscales y gravadas.

Con la admisión del recurso jerárquico se abre el lapso probatorio, que no podrá ser inferior a quince (15) días continuos, prorrogables por un lapso igual, según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas, estas pruebas fueron notificadas en el

escrito inicial. Además, el recurrente podrá promover tantas pruebas estime conveniente para que el fallo salga a su favor. Se pueden promover todo tipo de medios de prueba legalmente establecidos en el Código Civil y el Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el Código Orgánico Tributario, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos cuando ella implique la prueba confesional de la Administración.

El Código Orgánico Tributario establece en concordancia con el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, el principio de libertad probatoria, que es una de las manifestaciones del derecho constitucional al debido proceso señalado en el artículo 49 numeral 1 de la Constitución, y con arreglo al cual la máxima autoridad debe como principio general, admitir la mayor cantidad de medios probatorios aportados por las partes.

Se podrán exceptuar del lapso probatorio, los asuntos de mero derecho, ya que el derecho no prueba, y cuando el recurrente no haya anunciado, alegado o promovido pruebas.

La Administración Tributaria podrá practicar todas las diligencias que considere pertinentes dentro de la investigación, solicitando al propio contribuyente o su representante, informaciones adicionales como: exhibición de libros y registros; y exigir la ampliación o complementación de pruebas.

En el proceso administrativo y en el tributario, al igual que en las distintas categorías de procesos, rige el principio de libertad de probatoria, sin embargo, en la práctica, las pruebas que aportan con mayor frecuencia las partes son las pruebas documentales y la prueba pericial o de experticia, lo cual no le resta importancia a los demás medios probatorios, como la inspección o reconocimiento judicial, el testimonio, la prueba de informes o exhibición de documentos que, según el caso concreto, pudieran resultar los más idóneos a los fines de comprobación de una determinada afirmación de hecho.

Por su parte la prueba documental, es quizás la prueba más importante de todo proceso, y también una de las más eficaces, pues como señala Fraga Pittaluga citado por Casal y otros (2006),

La importancia reside principalmente en que los procedimientos de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, así como también el resto de los procedimientos tributarios se desarrollan documentalmente. Ello obedece a dos razones, a saber: primero, por la vigencia del principio de escrituriedad que informa los procedimientos administrativos, y en cuya virtud todas las actuaciones administrativas deben constar por escrito, aun cuando esa constancia repose en documentos electrónicos o desmaterializados. Y en segundo, por la circunstancia de que el grueso de los hechos relevantes para fines tributarios realizados por los sujetos pasivos, constan en documentos que deben ser aportados o cuando menos exhibidos por éstos a la autoridad tributaria (p.200-201).

En concordancia con lo señalado anteriormente, pueden constituir pruebas documentales todos los documentos públicos o privados, donde conste las actividades propias de la entidad como son: facturas y comprobantes de compra y venta, contratos con implicaciones tributarias, declaraciones juradas con fines tributarios, libro diario, mayor, inventario, de compras y ventas, entre otros.

En este orden de ideas es importante señalar que se entiende por documento público o auténtico, aquel que ha sido autorizado con las solemnidades legales por un Registrador, por un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública, en el lugar donde el instrumento se haya autorizado, esto según lo contemplado en el artículo 1357 del Código Civil. Y por documento privado, aquel que ha sido reconocido o firmado entre las partes, sin la intervención de un Registrador, Juez u otro funcionario, y tiene la misma fuerza probatoria que el instrumento público en lo que se refiere al hecho material de las declaraciones; hace fe, hasta prueba en contrario, de la verdad de esas declaraciones.

Constituyen ejemplos de documentos privados, los libros contables y las facturas o comprobantes que respaldan los registros contables asentados en los referidos libros y para que constituyan prueba deben ser presentados en original.

En concordancia con lo señalado anteriormente, la Ley de Impuesto Sobre La Renta (1997), en su título VII, del control fiscal, capítulo I, de la fiscalización y las reglas de control fiscal, señala en su artículo 90, que

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y

ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorpóreas, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.

Como puede observarse, el texto de dicha norma, obliga a los contribuyentes a llevar de forma correcta y ordenadas los libros contables indicados en el reglamento y además somete la eficacia probatoria de éstos, a la fe que merezcan los comprobantes respectivos, es decir, que por sí solos no pueden tener el valor de plena prueba, sino que requiere ser complementada con otros medios, como pueden ser los comprobantes internos y externos.

Las actas fiscales, levantadas por los funcionarios competentes en las actuaciones administrativas, fundamentadas en los libros y registros contables gozan de la presunción de legalidad, es por ello que los recurrentes, deben mediante pruebas idóneas, comprobar la veracidad y exactitud de las partidas y registros contables, de lo contrario el funcionario encargado del acto, conduciría a la confirmación del reparo formulado, y por ende a las planillas de liquidación de impuestos y multas.

Es importante señalar que para efecto probatorio, según el artículo 431 del Código de Procedimiento Civil, los documentos privados emanados de terceros que no son parte en el juicio, ni causantes de las mismas, deberá ser ratificado por el tercero mediante la prueba testimonial, de lo contrario, dicho documento carecería de valor probatorio.

En cuanto a las copias simples de los documentos, como declaraciones definitivas y sustitutivas para el pago del impuesto, comprobantes de retenciones y declaraciones y comprobantes de pago, una vez confrontados con sus respectivos originales, y siempre que tengan conexión con los hechos controvertidos, son perfectamente admisibles en tanto se presume que representan copias simples de los

documentos administrativos del negocio. Sin embargo, las simples copias fotostáticas de un instrumento privado, que no ha sido reconocido ni son tenidas legalmente como tal no puede producir prueba.

Dentro de los distintos medios de pruebas que disponen las partes para demostrar sus afirmación, la prueba documental tiene la particularidad que su promoción y evacuación deben darse simultáneamente, excepto cuando estas sean documentos públicos, las cuales pueden ser producidas hasta los informes o que dichos instrumentos se encuentren en poder de las parte contraria o un tercero ajeno a la controversia planteada, caso este donde se podrá solicitar la exhibición de los mismos, de acuerdo a los artículos 436 y 437 del Código de Procedimiento Civil.

▪ **Conocimiento que poseen los contadores públicos en ejercicio, sobre la prueba documental en el recurso jerárquico.**

Para dar cumplimiento al cuarto objetivo específico de la investigación, referido al análisis del grado de conocimiento que poseen los contadores públicos en ejercicio sobre la prueba documental en el recurso jerárquico, se hizo necesaria la aplicación de la técnica de entrevista, utilizando para ello la guía de entrevista.

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

La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa (p.41).

La norma fundamental y las demás leyes garantizan los derechos y demás medios de defensa con que cuenta el contribuyente, por lo general son utilizados en lo

relativo a procedimientos administrativos de determinación, sancionatorios, de fiscalización y recaudación. Dentro de las manifestaciones del derecho a la defensa se encuentran: el derecho a ser oído, a conocer y hacer parte en el procedimiento, a tener acceso al expediente, a presentar pruebas, a que todos los actos administrativos sean motivados y a ser informado de los recursos.

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

En atención a lo antes expuesto, se presenta a continuación el cuadro resumen de la información obtenida de la aplicación de la guía de entrevista, se realiza la presentación de la información a través de gráficos y luego se finaliza con el análisis de cada uno los ítems.

Cuadro 3

Resumen de los resultados de aplicación de la guía de entrevista.

ÍTEM O PREGUNTA	SI	NO
1. ¿Conoce usted el Plan Evasión Cero aplicado por el SENIAT?	100%	0%
2. ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto de fiscalizaciones por parte del SENIAT?	100%	0%
4. ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto de reparo o sanción por parte del SENIAT?	100%	0%
6. ¿Considera usted que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, están establecidos de forma clara y suficiente los derechos y garantías para la defensa y protección del contribuyente?	100%	0%
7. ¿Cree usted que ese sistema de garantías es respetado por parte del Estado Venezolano?	60%	40%
8. ¿Cree usted que el ordenamiento jurídico tributario venezolano, provee de mecanismos que garantizan al contribuyente, hacer valer sus derechos frente a la Administración Tributaria?	30%	70%
9. Según su criterio, ¿considera usted que estos mecanismos son de fácil acceso al contribuyente?	20%	80%
10. ¿Cree usted que el sistema de sanciones establecidas en la normativa tributaria venezolana trasgrede los derechos constitucionales de los contribuyentes?	100%	0%
11. En su opinión, ¿establece la normativa tributaria venezolana, límites al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes?	80%	20%
12. ¿Considera usted que la normativa de carácter sublegal (providencias, resoluciones e instructivos) emitidos por la Administración Tributaria se ajustan al sentido estricto de la norma?	20%	80%
13. ¿Conoce usted los medios de defensa que tiene el contribuyente?	100%	0%
14. ¿Conoce usted los medios de defensa que tiene el contribuyente en la vía administrativa?	100%	0%
15. ¿Sabe usted que es el recurso jerárquico?	100%	0%
16. ¿Ha ejercido usted el recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria?	40%	60%
17. ¿Se encuentra usted preparado para ejercer esta acción en contra de la decisión de la Administración Tributaria?	60%	40%
18. ¿Conoce usted la importancia que tiene la prueba documental como medio de defensa del contribuyente en el proceso administrativo?	20%	80%
19. ¿Ha solicitado asesoría en materia de recursos en el colegio de contadores?	80%	20%
20. Según su opinión, ¿el colegio de contadores del estado Mérida se ha preocupado por hacer actualizaciones de sus agremiados en materia de recursos y medios de prueba?	20%	80%

Fuente: González M. (2008). Entrevista aplicada a expertos tributarios

Como se observa en la tabla anterior, para dar respuesta al ítems 1 de la guía de entrevista, sobre el conocimiento del Plan Evasión Cero aplicado por el SENIAT, el 100% de los entrevistados manifestó que si lo conocen.

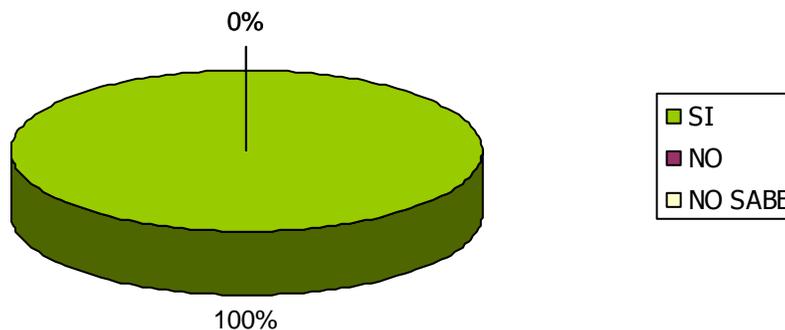


Gráfico 3. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación al grado de conocimiento del plan evasión cero aplicado por el SENIAT

En opinión de un experto, este plan evasión cero, es una iniciativa orientada a concientizar a la población sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, especialmente a los comerciantes e industriales, para reducir los niveles de evasión fiscal y contrabando, por medio del cual se verifican los deberes formales contenidos en los artículos 70 al 78 del Reglamento de la Ley de IVA, y en la consecuente aplicación del artículo 102 del Código Orgánico Tributario.

En relación a los ítems 2, 3, 4 y 5 de la guía de entrevista, que pregunta si ha sido usted o su contribuyente objeto de fiscalizaciones, de reparo o sanción por parte del SENIAT, el 100% de los entrevistados manifestó afirmativamente la respuesta. Ante tal respuesta en opinión de especialistas, el problema se presenta cuando la administración se vale de medios para cumplir con las metas recaudatorias, no suficientemente legales y constitucionales, uno de los medios que han podido presenciar todos los contribuyentes a lo largo de estos últimos meses de la implementación del plan evasión cero, ha sido la coacción administrativa, la persuasión y la intimidación al contribuyente.

En cuanto a la respuesta del ítems 6 de la guía de entrevista el 100% de los expertos tributarios entrevistados, consideran que en la Constitución de la República

Bolivariana de Venezuela, están establecidos de forma clara y sufriente los derechos y garantías para la defensa y protección del contribuyente. En opinión de destacados estudiosos del área tributaria, las garantías tributarias se encuentran explícitamente señaladas en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según los cuales las cargas tributarias serán de carácter general, es decir, para todas las personas; de igual forma la Constitución, establece que la distribución de las cargas será justa, en atención a la capacidad económica del contribuyente, y los impuestos serán progresivos, es decir quién tiene más capacidad económica debe pagar más. Además que el sistema tributario debe elevar el nivel de vida de la población. Los principios tributario que se encuentran consagrados en la Constitución son: el principio de legalidad, principio de generalidad, principio de igualdad tributaria, principio de no confiscatoriedad, principio de capacidad contributiva, principio de no retroactividad, principio de prohibición de impuesto pagadero en servicio personal y principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria.

Sin embargo, cuando se procedió a preguntar que si consideran que ese sistema de garantías es respetado por parte del Estado Venezolano, 60% de los entrevistados consideran que si pero el 40% respondieron que no, pues en opinión de los expertos, “no siempre lo que está en la ley se cumple”, pues el ordenamiento jurídico tributario venezolano provee al contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria de un conjunto de garantías y derechos, pero también el Estado a través de la Administración Tributaria se vale de las potestades especialmente en lo que a recaudación se refiere. (Ítems 7 pregunta abierta de la guía de entrevista).

También, se consultó si cree que el ordenamiento jurídico tributario venezolano, provee de mecanismos que garantizan al contribuyente, hacer valer sus derechos frente a la Administración Tributaria, el 30% manifestó que si pero el 70% restante considera que no, pues los entrevistados opinan que en los procedimientos tributarios, la legislación venezolana no le brinda al contribuyente garantías como es en el caso de los procedimientos penales, pues para que el procedimiento se lleve a cabo hace falta la presencia de un fiscal del ministerio público, sobre todo se observa

la indefensa del contribuyente, durante los proceso de fiscalización y verificación, aquí el mismo no tiene ninguna garantía, pues sería su palabra contra la del fiscal. Los especialistas consideran que en sí los medios de defensa comienzan una vez se ha levantado el acta fiscal, y estos están establecidos en a través de la Constitución o del Código Orgánico Tributario. La Constitución establece el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y libre acceso a la justicia; y el Código Orgánico Tributario, por su parte, establece como defensa en sede administrativa, el recurso jerárquico, y en sede judicial, el recurso contencioso tributario, el amparo tributario, el amparo constitucional, la acción de daños y perjuicios y la acción de nulidad contra las leyes, reglamentos y otros actos administrativos. (Ítems 8 pregunta abierta de la guía de entrevista).

No obstante, al preguntarle si consideran que estos mecanismos son de fácil acceso al contribuyente, (Ítems 9 pregunta abierta de la guía de entrevista), solo el 20% de los entrevistados contestaron afirmativamente la respuesta y el 80% restantes manifestaron que no. En opinión de los especialistas, uno de los problemas que enfrentan los contribuyentes es el acceso a esos recursos, pues entre otros aspectos, el régimen administrativo dispone que el contribuyente deba ser asistido por un abogado o especialista tributario, según el COT vigente, en su artículo 242. Esto representa un costo que puede resultar elevado para el contribuyente, quien a su vez debe esperar por la respuesta de la Administración Tributaria, que puede ser afirmativa, negativa o incluso abstenerse a la respuesta; en caso de que la Administración Tributaria no responda, el contribuyente debe asumir que el recurso fue denegado y proceder a intentar acciones por la vía jurisdiccional.

Todo esto requiere tiempo y dinero; es decir, el contribuyente se ve afectado por el costo de la sanción y costos procesales, así como por los honorarios profesionales que tendrá que cancelar al experto en la materia. Aunado a esto, el COT, establece la eliminación de los efectos suspensivos cuando se ejerce el recurso jerárquico, por lo que antes debe pagar las sanciones de carácter pecuniario objeto del recurso. Sumado a esto, si el contribuyente se encuentra con el silencio administrativo, e intenta la vía jurisdiccional, ve incrementado sus costos, por los

intereses, costos del proceso, honorarios profesionales de abogados y de asesores, lo que en definitiva desestimula el ejercicio del recurso, si los montos incurridos no justifican el gasto.

Otras de las preguntas de la guía de entrevista (Ítems 10 pregunta abierta de la guía de entrevista), se refirió a si creen que el sistema de sanciones establecidas en la normativa tributaria venezolana trasgrede los derechos constitucionales de los contribuyentes, y el resultado se consideró en el siguiente grafico:

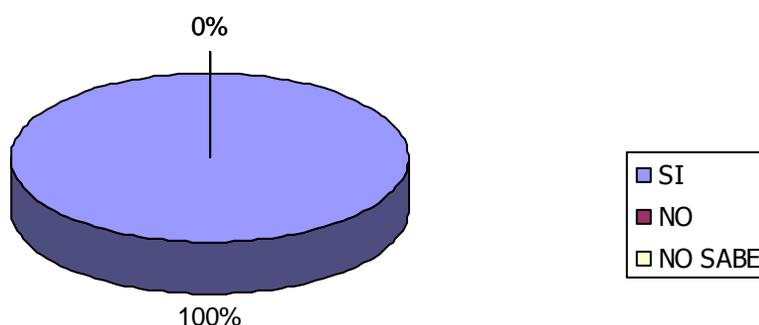


Grafico 4. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación a si creen que el sistema de sanciones establecidas en la normativa tributaria venezolana trasgrede los derechos constitucionales de los contribuyentes

Como puede apreciarse en el grafico 3, el 100% de los expertos tributarios, consideran que el sistema de sanciones establecidas en el ordenamiento jurídico venezolano en muchos casos trasgreden los derechos constitucionales de los contribuyentes, en opinión de expertos, un ejemplo de esto sería la acumulación de sanciones y el efecto progresivo de éstas, violando el principio de la capacidad contributiva; a pesar que la doctrina del SENIAT, ha sostenido que esta situación no constituye un exceso al principio indicado anteriormente, ya que ésta se refiere sólo a los tributos, pero no a los accesorios, de ésta manera justifican la imposición de elevados montos por sanciones.

Otro ejemplo sería la eliminación de la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado, por la simple interposición del recurso jerárquico o el contencioso tributario, contradiciendo lo consagrado en la Ley

Orgánica de Procedimiento Administrativos, que establece la posibilidad de suspender los efectos del acto administrativo, siempre que sea precisa solicitud de la parte interesada por causarle grave perjuicio, o si la impugnación es fundamento de nulidad absoluta del acto. No obstante de la opinión de los expertos en el área tributaria, se debe precisar que la Administración Tributaria como entidad que forma parte de la Administración Pública está sometida a los principios rectores que orientan el accionar de esta última, por lo tanto las facultades de la Administración se rigen por las disposiciones que de manera clara y expresa consagra la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), así que cualquier acto que contraría el espíritu y propósito de estas normas fundamentales están viciados de nulidad.

Otra de las preguntas considerada a opinión de los especialistas, fue que si establece la normativa tributaria venezolana, límites al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes, ante la que el 80% de los entrevistados respondió afirmativamente y el restante 20% respondió que no. Ante tal situación, según opinión manifestada por un especialista, el poder fiscal, le permite al Estado, tanto la creación de la ley, como su posterior aplicación en los casos concretos y su ejecución coercitiva en caso de incumplimiento por parte de los obligados, en virtud de su poder de imperio, lo que si queda claro es que la potestad tributaria, presume que el Estado, se encuentra en un plano superior; es decir, con supremacía ante una masa indiscriminada de personas, que se encuentran en un plano inferior, lo que indica un sometimiento de la población a las normas tributarias del Estado. (Ítems 11 pregunta abierta de la guía de entrevista).

Por otro lado y para dar respuesta al ítem 12, se preguntó que si considera que la normativa de carácter sublegal (providencias, resoluciones e instructivos) emitidos por la Administración Tributaria se ajustan al sentido estricto de la norma, ante lo que el 20% de los especialistas entrevistados respondieron que si y el 80% restante manifestaron que no. Según opinión de especialista, con frecuencia los funcionarios de la Administración Tributaria incurren en excesos y errores de tipo subjetivo, al interpretar la normativa tributaria, afectando así los derechos de los contribuyentes. También es común observar la disparidad de criterios que se manejan

por parte de los funcionarios tributarios y los cambios de criterios que en materia de interpretación y aplicación de la norma, ha asumido el ente administrador de tributos, todo esto por falla en la normativa sublegal, que sean precisas y claras para evitar así que el contribuyente caiga en errores.

En cuanto a la pregunta del ítems 13, relacionada con el conocimiento de los medios de defensa que tiene el contribuyente, se observó que el 100% de los entrevistados contesto afirmativamente la respuesta. En opinión de los especialistas se encuentran consagrados en el Código Orgánico Tributario, en la vía administrativa es el recurso jerárquico, y en la vía judicial es el contencioso tributario, el amparo tributario, el amparo constitucional,

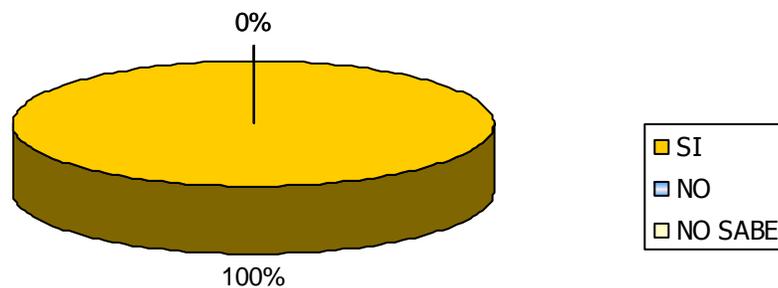


Gráfico 5. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación al grado de conocimiento de los medios de defensa del contribuyente

Para dar respuesta al ítems 14 y 15 de la guía de entrevista, relacionado con grado de conocimiento de los medios de defensa que tiene el contribuyente en la vía administrativa, y el concepto del recurso jerárquico, el 100% de los entrevistados contestaron afirmativamente la respuesta en aras de que conocen de que se trata este recurso y cuál es la forma de interposición ante la Administración, manifestando que el recurso jerárquico es una de las opciones que tienen los contribuyentes o responsables para expresar las razones de hecho y de derecho en que se fundan para impugnar un acto de Administración Tributaria, el mismo tiene que ser interpuesto

por quien tenga interés legítimo, personal y directo, con asistencia de un abogado o cualquier otro profesional a fin al área tributaria.

Del ítems 16 de la guía de entrevista aplicada, ha ejercido el recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria, se observa que el 40% de los entrevistados manifestó que si, mientras que el 60% restante contesto que no.

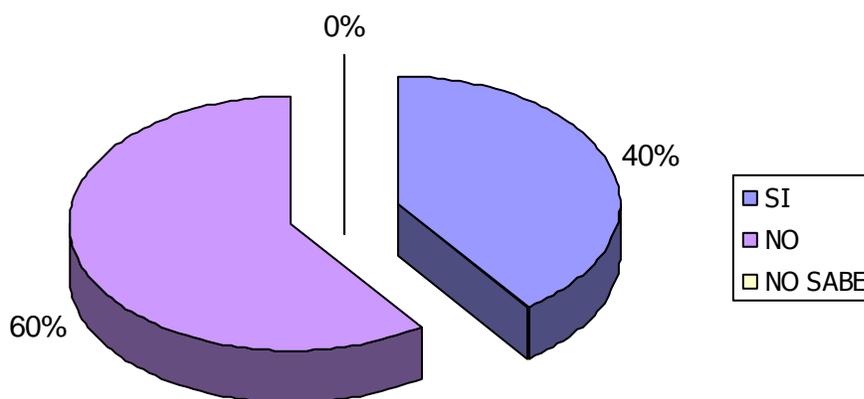


Gráfico 6. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación si ha ejercido el recurso jerárquico como medios de defensa del contribuyente ante la Administración Tributaria

Del ítems 17 de la guía de entrevista aplicada, ¿Se encuentra usted preparado para ejercer esta acción en contra de la decisión de la Administración Tributaria?, se observa que el 60% de los entrevistados manifestó que si, mientras que el 40% restante contesto que no.

En opinión de los expertos, este recurso es muy poco ejercido por los contadores públicos en vista de que estos no se encuentran capacitados para hacerlo y muy poco conocen los medios para ejercerlo, por el paradigma existente de que solo los abogados pueden ejercer estas acciones en contra de las decisiones de la Administración Tributaria.

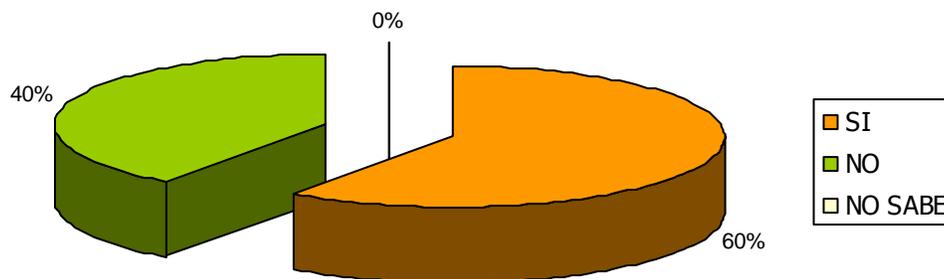


Gráfico 7. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación si se encuentran preparados para ejercer esta acción en contra de la decisión de la Administración Tributaria

En opinión de los expertos, el contador público no puede conformarse con obtener el título universitario, en vista de que los tiempos cambian y las leyes de carácter tributario también, por tal motivo deben estar permanentemente actualizados y especializados, para ofrecer a sus clientes un servicio integral, ya que el mundo es de los competidores y de los que poseen la información.

Para dar respuesta al ítems 18 de la guía de entrevista relacionado con la importancia de la prueba documental como medio de defensa del contribuyente en el proceso administrativo, tan sólo un 20% contestó afirmativamente la respuesta, mientras que el otro 80% dijo que no.

En opinión de los expertos, este desconociendo se debe en muchos caso por la falta de preparación de los contadores, que no asesoran a los contribuyentes para que lleven de forma clara y ordenada todos los registros, soportes y libros contables; esto permite que el contribuyente comience a defenderse durante la fiscalización, y esté preparado ejercer la solicitud de un levantamiento de acta cuando no esté de acuerdo con las actuaciones del fiscal.

Del ítems 19 y 20 de la guía de entrevista aplicada, ¿Ha solicitado asesoría en materia de recurso en el colegio de contadores? y según su opinión, ¿el colegio de contadores del estado Mérida se ha preocupado por hacer actualizaciones de sus agremiados en materia de recursos? se observa que el 20% de los entrevistados manifestó que si, mientras que el 80% restante contestó que no.

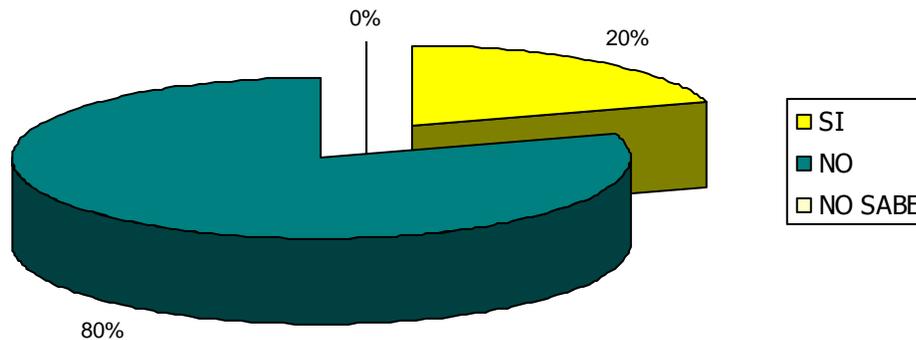


Grafico 8. Opinión de los expertos en el área tributaria, según su opinión, ¿el colegio de contadores del estado Mérida se ha preocupado por hacer actualizaciones de sus agremiados en materia de recursos?

En opinión de los expertos, el Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida, debe preocuparse por ofrecer a sus agremiados, cursos y talleres de actualización profesional, pues la formación académica es indispensable para lograr la óptima calidad de los servicios que se prestan, esta formación se puede lograr a través del estudio y el entrenamiento técnico y práctico en el campo de trabajo. Dicho instituto debe mantener programación constante de actividades, principalmente talleres y cursos de actualización y desarrollo profesional, conferencias, jornadas gerenciales, financieras, laborales y tributarias, impartidas por profesionales de alto nivel.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

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

Conclusiones

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

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

- A través del estudio realizado y en comparación con la opinión de los especialistas, no siempre lo que está en la ley se cumple, pues si bien el ordenamiento jurídico tributario provee al contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria de un conjunto de garantías y derechos, también el Estado a través de la Administración Tributaria se vale de las potestades especialmente en lo que a recaudación se refiere.
- Con la aplicación del plan evasión cero, el SENIAT, busca crear conciencia tributaria, en aras de que los contribuyentes se preocupen por cumplir con la normativa consagrada en el ordenamiento jurídico, a través de políticas dirigidas a verificar el cumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes,
- Sin embargo, en muchas ocasiones los funcionarios fiscales en el marco de la aplicación del Plan Evasión Cero, han cometido y siguen cometiendo excesos en los referidos procesos de control, a través de la aplicación de sanciones pecuniarias e incluso el cierre de establecimientos. La aplicación de la norma por parte de los entes administrativos encargados de administrar los tributos, no siempre resulta justa e imparcial, pues en la práctica se observan situaciones en las cuales la aplicación de la norma favorece al fisco.
- Cuando la autoridad fiscal facultada para levantar un acta, concluye con el cierre de un negocio, sin que su dueño pueda exponer oportunamente los argumentos que considere pertinentes en contra de dicha decisión, surgen indicios de que se está violando el derecho a la defensa, y por ende al debido proceso.
- Ante tal situación, el ordenamiento jurídico venezolano pone a disposición del contribuyente, leyes y normas, que permitan impugnar en sede administrativa, actos emanados de la Administración Tributaria, cuando estos lesionen los intereses legítimos de los administrados, estos son los denominados Recursos Administrativos El Recurso Jerárquico es un medio de defensa del contribuyente establecido en el COT, para impugnar un acto administrativo emanado de la Administración Tributaria.
- En cuanto a las normas sublegales en opinión de especialistas de la materia, presentan vicios e imprecisiones, lo que hacen que los funcionarios apliquen

criterios muy subjetivos al momento de aplicar tales normativas, que en casi todos los casos terminan afectando los intereses de los contribuyentes. Como las reglas del juego no están muy claras, en algunas actuaciones los funcionarios de la Administración no tienen un criterio único al momento de aplicar la norma.

- A pesar de las normas los mecanismos para la defensa de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración Tributaria no resultan de fácil acceso e incluso son trámites engorrosos, por lo que el contribuyente no los toma mucho en cuenta y no siempre ejercen sus derechos frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.
- Las partes deben probar todos los hechos que alegan, y el objeto de la prueba recae sobre los hechos que son objeto de impugnar.
- La prueba documental en el procedimiento tributario es quizás la más importante, en aras de que los procesos de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, se desarrollan por medio de documentos, aunado a esto todas las actuaciones de los entes públicos deben constar por escrito, y la mayoría de los hechos relevantes para fines tributarios llevados a cabo por los sujetos pasivos, constan en documentos que deben ser aportados o al menos exhibidos por estos a la autoridad tributaria.
- En el proceso administrativo y en el tributario, rige el principio de libertad de probatoria, sin embargo, en la práctica, las pruebas que aportan con mayor frecuencia las partes son las pruebas documentales y la prueba pericial o de experticia, sin que se consideren otros medios probatorios, como la inspección o reconocimiento judicial, el testimonio, la prueba de informes o exhibición de documentos.
- En cuanto al ejercicio de la defensa del contribuyente en sede administrativa, se observó la poca aplicación de los contadores públicos en su carácter de representante del contribuyente, en muchos casos por desconocimiento de la materia, por la falta de actualización profesional, porque el ejercicio de este medio de defensa en ocasiones resulta complejo o por los paradigmas tradicionales de que esto es materia exclusiva de los profesionales del derecho.

Recomendaciones

Luego de efectuar el análisis de la importancia de la prueba documental admitida en el COT como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente, se hace necesario presentar un conjunto de recomendaciones o sugerencias en base a la investigación realizada, las cuales se orientan hacia varios enfoque distintos que se vinculan entre sí.

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

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

- Desde el punto de vista de las Universidades, se les sugiere adaptar sus programas de estudios, a reforzar los conocimientos tributarios, fomentar la ética y los valores morales. Los estudiantes debe estar en condición de identificar los problemas de manera sistematizadas, generar sus propios modelos para resolver esos problemas y actuar en consecuencia. Los ejemplos dados en las aulas de clases deben ser acordes a la situación real que deberá enfrentar el futuro profesional, en el campo laboral. Por lo tanto, sería recomendable que a través de seminarios, los estudiantes de los últimos semestres ofrezcan sus servicios de asistencia y asesoría a los contribuyentes como un aporte a la comunidad y sobre todo a aquellos pequeños y medianos comerciantes que no se encuentran en posibilidad de pagar los honorarios profesionales de un especialista tributario.

- Desde el punto de vista de los colegios profesionales: deben impartir constantemente cursos, talleres y charlas en relación a los constantes cambios en materia tributaria. De igual forma seria recomendable que el colegio elaborara mensualmente o cuando estime conveniente una publicación con los temas y tópicos de actualidad, que incluyera las jurisprudencias y doctrinas relacionadas con los medios de defensa del contribuyente.

REFERENCIAS

Libros

- Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** Caracas: Editorial Episteme.
- Bello H. (1991). **La Prueba y su Técnica.** (5. Edición). Caracas: Editorial Mobil-Libros
- Casado, L. y Suárez, F. (2006). **Sobre El Proceso Tributario.** Caracas, Venezuela: Editorial Senpress.
- Fundación Estudios de Derecho Administrativo (1998). **La Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes.** Homenaje a la Memoria de Ilse Van Der Velde. Caracas: Ediciones FUNEDA.
- Garay, J. (2001). **La Constitución Bolivariana.** Caracas, Venezuela: Corporación AGR, S.A
- Garay, J. (2002). **Ley de Impuesto Sobre La Renta.** Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (1999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (comentado).** Venezuela: Librería Ciafré.
- Garay, J. (2001). **Código Orgánico Tributario. (comentado).** Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay.
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). **Metodología de la Investigación** (4ª.ed.) México: Editorial Mc Graw Hill.
- Herrera, E. (S.F.). **Esquema de Derecho Probatorio.** (2. Edición). Caracas: Distribuciones Magon (8ª.ed.) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Hurtado de B., J. (1998). **Metodología de la Investigación Holística.** Caracas: Editorial Sypal.
- Jarach, D. (1998). **Curso de Derecho Tributario.** (3era.ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Cima.
- LegisLec. (2005). **Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado.** Caracas: Legislec Editores, C.A.

- Maduro L. E y Pittier S., E. (2001). **Curso de Obligaciones. Derecho Civil III.** Tomo I. (11ª.ed.) Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Martínez, M. (2000). **La investigación cualitativa etnográfica en educación. Manual Teórico Práctico.** (3era.ed). México: Trillas.
- Moya, E. (2003). **Elemento de finanzas públicas y derecho tributario.** (3era.ed.). Caracas: McGraw-Hill.
- Moya, E. (2006). **Derecho Tributario Municipal.** Caracas: Mobilibros.
- Múnich, L. y Ángeles, E. (1998). **Métodos y técnicas de investigación** México: Trillar.
- Valdés, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario.** Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis.
- Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** (8ª.ed.) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

Fuentes de Tipo Legal

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

Trabajo Especial de Grado

- Díaz, Y. (2005). **La prueba documental y la experticia como medio probatorio en el proceso contencioso tributario.** Caracas: Trabajo de grado de especialización en gestión de tributos nacionales. Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública.
- Fúnez, C. (2002) **Medios Probatorios en el Proceso Contenciosos Tributario.**

Caracas: Universidad Santa María. Trabajo de grado de especialidad no publicado.

- García, N. (2002). **Derechos de los contribuyentes y sus medios de defensa frente a la Administración Tributaria venezolana**. Mérida: Trabajo de grado de Especialización en Derecho Tributario. Universidad de los Andes. Postgrado en Ciencias Contables.
- González, Y. (2003). **Importancias de las Pruebas Admitidas en el COT como Medio de Defensa del Contribuyente**. Caracas: Universidad Santa María. Trabajo de grado de especialización en derecho tributario no publicado.

Documentos y Reportes Técnicos

- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Vicerrectorado de Trabajos de Grado de Investigación y Postgrado. (1998). **Manual de Trabajo de Grado de Especialización Maestría y Tesis Doctorales**. Caracas: Autor.

Publicaciones Anuales y/o Especiales

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

- Pittaluga F., L. (2002) **La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria**. Publicado en Revista Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Consultas a través de Internet

- Homes, L. **Facultades de la Administración Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano (Reflexiones y Comentarios)**. Disponible en: http://www.homesurdaneta.com/cont-deint-publ/AVDT.%20Facultades%20Administraci_n%20Tributaria.pdf
Consultado Abril 22, 2009
- López Barja de Quiroga, J. **Instituciones de derecho procesal penal**. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/sistribvenct.htm> Consultado Junio 17, 2009
- Naranjo, W. (S.F.). **Recursos Administrativos**. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml>. Consultado Abril 22, 2009
- Tolosa, C. **El Sistema Tributario en Venezuela**. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/sistribvenct.htm> Consultado Mayo 06, 2009

ANEXOS

ANEXO

A. Registro de observación documental

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

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

**IMPORTANCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL ADMITIDA EN EL
CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DEFENSA DEL
CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
Caso de estudio: Municipio Libertador del Estado Mérida - Venezuela**

Autor: Lcda. María Johanna González Paredes

Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, noviembre de 2009

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 1

Documento: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

Objetivo Específico N° 1: Identificar la normativa legal vigente en materia jurídico tributaria que regula los medios probatorios en los procedimientos de defensa del contribuyente.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 2

Documento: Código Orgánico Tributario

Objetivo Específico N° 1: Identificar la normativa legal vigente en materia jurídico tributaria que regula los medios probatorios en los procedimientos de defensa del contribuyente.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 3

Documento: Medios de Prueba

Objetivo Especifico N° 2: Identificar las características del recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo.

Disposiciones y Procedencia

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 4

Documento: Recurso Jerárquico

Objetivo Especifico N° 2: Identificar las características del recurso jerárquico como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo.

Disposiciones y Procedencia

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 5

Documento: La Prueba Documental

Objetivo Especifico N° 3: Establecer la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente.

Disposiciones y Procedencia

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 6

Documento: Código Civil

Objetivo Especifico N° 3: Establecer la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 7

Documento: Código de Procedimiento Civil

Objetivo Especifico N° 3: Establecer la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 8

Documento: Jurisprudencias

Objetivo Especifico N° 3: Establecer la importancia de la prueba documental en el recurso jerárquico en función de la defensa del contribuyente.

Sala	Sentencia N°	Descripción

Observaciones:

ANEXO
B. Entrevista

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

**IMPORTANCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL ADMITIDA EN EL
CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DEFENSA DEL
CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
Caso de estudio: Municipio Libertador del Estado Mérida - Venezuela**

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

Autor: Lcda. María Johanna González Paredes

Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, noviembre de 2009

PRESENTACIÓN

La siguiente entrevista tiene como finalidad recolectar información que permita analizar la importancia de la prueba documental admitida en el COT como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente. La información suministrada será utilizada sólo para dar cumplimiento a los objetivos de investigación que se plantea en el trabajo de investigación, titulado **“Importancia de la prueba documental admitida en el COT como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida – Venezuela”** presentado por la Lcda. María Johanna González Paredes, integrante del Postgrado en Ciencias Contables, Área Rentas Internas, Mención Tributos de la Universidad de Los Andes.

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

Gracias por su colaboración.

Lcda. María Johanna González Paredes
Investigador

GUÍA DE ENTREVISTA APLICADA

Objetivo General: Analizar la importancia de la prueba documental admitida en el COT como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente.

Objetivo Específico N° 4: Determinar el conocimiento que poseen los contadores públicos en ejercicio, sobre la prueba documental en el Recurso Jerárquico.

1. ¿Conoce usted el Plan Evasión Cero aplicado por el SENIAT?

Si _____ No _____

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

Si _____ No _____

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

0 – 5 veces _____ 6 o más veces _____

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

Si _____ No _____

5. ¿Qué opinión le merece los constantes procesos de fiscalización aplicados por el SENIAT en el marco del Plan Evasión Cero?

6. ¿Considera usted que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, están establecidos de forma clara y suficiente los derechos y garantías

para la defensa y protección del contribuyente?

Si _____ No _____

En caso de ser afirmativa la respuesta, menciones algunas garantías _____

7. ¿Cree usted que ese sistema de garantías es respetado por parte del Estado venezolano?

Si _____ No _____

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

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

Si _____ No _____

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

9. Según su criterio, ¿considera usted que estos mecanismos son de fácil acceso al contribuyente?

Si _____ No _____

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

10. ¿Cree usted que el sistema de sanciones establecidas en la normativa tributaria venezolana trasgrede los derechos constitucionales de los contribuyentes?

Si _____

No _____

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

11. En su opinión, ¿establece la normativa tributaria venezolana, límites al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes?

Si _____

No _____

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

12. ¿Considera usted que la normativa de carácter sublegal (providencias, resoluciones e instructivos) emitidos por la Administración Tributaria se ajustan al sentido estricto de la norma?

Si _____

No _____

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

13. ¿Conoce usted los medios de defensa que tiene el contribuyente?

Si _____

No _____

En caso de ser positiva la respuesta, mencione cuáles _____

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

Si _____

No _____

En caso de ser positiva la respuesta, mencione cuáles _____

15. ¿Sabe usted qué es el recurso jerárquico?

Si _____ No _____

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

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

Si _____ No _____

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

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

Si _____ No _____

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

18. ¿Conoce usted la importancia que tiene la prueba documental como medio de defensa del contribuyente en el proceso administrativo?

Si _____ No _____

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

19. ¿Ha solicitado asesoría en materia de recursos en el colegio de contadores?

Si _____ No _____

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

20. Según su opinión, ¿el colegio de contadores del Estado Mérida se ha preocupado por hacer actualizaciones de sus agremiados en materia de recursos y medios de prueba?

Si _____ No _____

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

Fecha:
Tiempo en la ocupación actual:
Profesión:

Gracias por su colaboración

Anexo

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

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

VALIDEZ DE LOS INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN
DEL TRABAJO TITULADO:

**IMPORTANCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL ADMITIDA EN EL
CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DEFENSA DEL
CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
Caso de estudio: Municipio Libertador del Estado Mérida - Venezuela**

Autor: Lcda. María Johanna González Paredes

Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, noviembre de 2009

Mérida, _____ de _____ de 2009

Ciudadano (a)

Presente.-

Estimado (a) Licenciado (a):

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de _____, para validar los instrumentos de registro de observación directa y guía de entrevista, a ser aplicados en el trabajo de investigación titulado: **“Importancia de la prueba documental admitida en el C.O.T. como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente Caso de estudio: Municipio Libertador del Estado Mérida - Venezuela”**, el cual es presentado para optar al grado de **Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos**.

Por lo anteriormente expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, de los instrumentos y si éstos se ajustan a los objetivos formulados.

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

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

La validez de la guía de entrevista, se consigue observando la coherencia que tiene las preguntas con el objetivo. También se anexa para la evaluación de las preguntas de la guía de entrevista, un cuadro con escala evaluativo de: inclusión,

modificación o eliminación del ítem, con el fin de aplicar las correcciones sin son necesarias o en todo caso, eliminar el ítem del instrumento. Por otra parte cada instrumento contiene una escala para que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

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

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

Atentamente,

Lcda. María Johanna González Paredes

Participante de la 6ta. Cohorte del postgrado en Ciencias Contables

Mención Tributos

Anexos: Objetivos de la investigación, Sistema de variables, Guía de Entrevista, Registro de Observación y Hojas de Evaluación.

CUADRO PARA LA EVALUACIÓN DE LA GUÍA DE ENTREVISTA

Ítems	Escala Evaluativo			Observaciones	Recomendaciones
	Incluir	Modificar	Eliminar		
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA GUÍA DE ENTREVISTA

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la redacción de los ítems				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de la aplicación				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DEL REGISTRO DE OBSERVACIÓN

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la redacción				
La identificación de cada una de las celdas es coherente con cada una de las secuencias de acción que contiene el registro				
Existe coherencia perfecta del contenido de este Registro de Observación con los objetivos, las variables y los indicadores				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales

ANEXO

D. Validación de los expertos

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

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____ valido los instrumentos de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado: **“Importancia de la prueba documental admitida en el COT como medio probatorio en los procedimientos de defensa del contribuyente” Caso de estudio: Municipio Libertador del Estado Mérida – Venezuela**”, presentado por la Lcda. María Johanna González Paredes, titular de la cedula de identidad N° V-13.804.140, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos.

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

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2009.

Validado por: _____ C.I. _____

Profesión: _____

Lugar de trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____