
**RECURSOS DEL CONTRIBUYENTE CONTRA
LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION
TRIBUTARIA**

**TAXPAYER RESOURCES ACTIONS AGAINST THE TAX
ADMINISTRATION**

**Dávila García, Wilfredo Javier y
Moreno González, Marlid del Carmen**

Abogado. Centro de Investigaciones Jurídicas. Universidad de Los Andes.
E-mail: wilfredoj@ula.ve

Abogada. Centro de Investigaciones Jurídicas. Universidad de Los Andes.
E-mail: marlid@ula.ve Recibido: 15/03/2013 / Aceptado: 13/09/2013

Resumen

El presente artículo se basa en la investigación y el análisis de las disposiciones contenidas en las leyes, que establecen los derechos y deberes del ente recaudador y de los contribuyentes, así también los procedimientos establecidos en éstas que permitan la defensa en los casos que el deudor considere que sus intereses están siendo afectados. En definitiva, se persigue contribuir a ilustrar a los administrados para que conozcan sus derechos, argumentos y acciones y como implementarlos de manera efectiva en los procedimientos de defensa; ya que juega papel importante el conocimiento y ejercicio oportuno de ellos por parte del contribuyente para el efectivo desarrollo del procedimiento.

Palabras Clave: Recursos Tributarios, Derechos del contribuyente, Administración Tributaria, Principios Constitucionales.

Abstract

This article is based on research and analysis of the provisions of the laws establishing the rights and duties of the collecting agency and taxpayers, so they established procedures that allow the defense in cases where the debtor considers that its interests are being affected. In short, it aims to contribute to enlighten managed so they know their rights, arguments and actions and how to implement them effectively in defense procedures, role playing and knowledge and timely exercise of them by the taxpayer for the actual course of procedure.

Keywords: Tax Revenues, Taxpayer Rights, Tax Administration, Constitutional Principles.

1. INTRODUCCIÓN

La administración tributaria es la institución facultada para realizar todas las actividades necesarias en materia tributaria, permitiéndole ejercer las funciones de control fiscal realizando procedimientos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

Estos procedimientos buscan comprobar la veracidad de la información presentada por el contribuyente para la liquidación del impuesto que le corresponde. En cumplimiento del principio de la buena fe; sin embargo el contribuyente también espera de la administración, que sus actuaciones sean legítimas y transparentes.

Cuando la administración comprueba que lo declarado por el sujeto pasivo no está apegado a la realidad, es decir, las omisiones e inconsistencias en la información presentada afectan la capacidad contributiva o declaración del mismo; el funcionario autorizado procede a levantar un informe que contenga los hechos omitidos, a fin de establecer las multas y sanciones que correspondan al ilícito cometido.

Sin embargo la administración no está libre de cometer equívocos, puesto que durante sus procedimientos fiscales puede incurrir en errores de cálculo o incumplimiento de requisitos formales que menoscaben la legalidad del acto y en consecuencia afecte el patrimonio del administrado. Cuando el organismo de administración fiscal incurre en hechos que limiten la buena fe y veracidad de sus actos, o los funcionarios que la representan incumplen sus funciones abusando de sus potestades, defraudando los principios que rigen su funcionamiento; el contribuyente tiene la oportunidad de la recurribilidad de esos actos; interponiendo los recursos establecidos en la ley, ya sea en vía administrativa o judicial, que le permitan actuar contra las providencias emitidas por la administración que lesionen sus derechos.

Para ejercer el control sobre las decisiones de la Administración Tributarias que se encuentran viciados, se contempla los recursos administrativos. Los recursos establecidos en la ley para hacer frente a las actuaciones fuera de derecho de la Administración Tributaria, están enmarcados

y vinculados con los derechos, principios y garantías consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, siendo necesario que el contribuyente tenga conocimiento de ellos para implementarlos de manera efectiva en la relación fiscal que tiene con órganos de administración pública, en aras mantener la igualdad y equilibrio entre las partes.

2. LOS RECURSOS TRIBUTARIOS

Los procedimientos ejecutados por el órgano de control fiscal, finalizan con una declaración en la cual se dejará constancia de la conformidad o no de lo fiscalizado. En este sentido, cuando toda la situación tributaria del contribuyente se encuentre dentro de la normativa, se emitirá un Acta de Conformidad; en caso contrario se levantará un Acta de Reparación.

Estas declaraciones por sí mismas no ponen fin a la actuación de la administración tributaria, ya que su naturaleza es de mero trámite; el acto administrativo al cual le corresponde la determinación de la obligación tributaria, accesorios, multas y sanciones, es la providencia que culmina el procedimiento. Donde la administración le hace saber al contribuyente el resultado de la fiscalización; determinando la procedencia de la obligación tributaria, señalando la infracción que da lugar a la sanción establecida.

Es sobre la Providencia Culminatoria que el contribuyente puede ejercer los recursos previstos en la ley para defender sus intereses.

Cuando la comunicación final afecta los derechos del administrado, éste puede impugnar el acto en sede administrativa o vía judicial, si se establece de manera inmediata o indirecta alguna obligación tributaria o pecuniaria. El interesado puede refutar la providencia Culminatoria emitida por la administración en sede administrativa, recurriendo al recurso jerárquico y al de revisión; en vía judicial podrá interponer el recurso contencioso tributario y el amparo tributario.

Según Villegas, “el derecho procesal tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma

de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco”¹.

2.1. RECURSOS LEGALES ESTABLECIDOS PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Los recursos son el medio por excelencia que tiene el contribuyente para hacer frente a las actuaciones de la administración tributaria. Los medios de defensa son un conjunto de dispositivos existentes dentro del marco legislativo de un estado, que sirven 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.

El Código Orgánico Tributario establece que el contribuyente puede introducir la impugnación de los actos de la administración a través de la interposición de los siguientes recursos administrativos y judiciales:

Recurso Jerárquico (art. 243)

Recurso de Revisión (art. 256)

Recurso Contencioso Tributario (art. 259)

Amparo Tributario (art. 302)

Todo recurso ejercido ante el ente de administración pública, debe ser iniciado por el contribuyente, éstos deben estar representados o asistidos por un abogado en ejercicio para que surta efecto dicho acto.

1 Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: 1999, p. 427.

2.1.1.RECURSO JERÁRQUICO²

Es un medio de impugnación del acto administrativo, ejercido ante el superior jerárquico de la autoridad administrativa que dictó el acto impugnado. Es intentado por el contribuyente con el objeto de hacer valer sus derechos ante actos administrativos que lesionaron sus intereses, cumpliendo con las formalidades y los lapsos establecidos en el art. 242 del COT.

Es importante señalar que el recurso jerárquico es la única acción establecida en el COT para impugnar actos en vía administrativa, sin embargo se separa de lo dispuesto en la LOPA, que regula la actividad de la administración pública en general; la cual indica en su art. 95 que para el ejercicio del recurso jerárquico es indispensable solicitar previamente el recurso de reconsideración, que procede ante el funcionario que emitió el acto, donde se ejercerá el recurso jerárquico sobre una petición de reconsideración realizada por el contribuyente; a diferencia del COT donde el recurso se interpone para recurrir directamente el acto.

El recurso de reconsideración consagrado en la LOPA es ejecutado contra el acto administrativo, dentro de un plazo de 15 días siguientes a la notificación del acto que se impugna; el órgano administrativo debe emitir una decisión en 15 días. Si el interesado no tiene respuesta a su solicitud, puede interponer el recurso jerárquico.

2.1.1.1¿CUÁNDO PROCEDE EL RECURSO JERÁRQUICO?

El recurso deberá interponerse por intermedio de un escrito que exprese la motivación de la recurribilidad, además debe anexarse la providencia que es objeto de impugnación; los errores que tenga el escrito en cuanto al carácter del recurso no será causa de inadmisibilidad. Lo que sí es impor-

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

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

tante es que el recurso esté debidamente fundamentado, pues de lo contrario no será admitido. Las condiciones formales de los escritos de impugnación se establecen en el COT en el art. 243 y en la LOPA en el art. 49. Al respecto, Fraga, L. (1998) señala que:

Se trata simplemente de circunstanciar suficientemente los hechos ocurridos o que sustentan la actuación de la administración, en el caso de que esta los haya expresado debidamente cumpliendo su obligación de motivar sus manifestaciones de voluntad, todo ello concatenado con las normas que se estiman aplicables. Al escrito del recurso jerárquico debe acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto este deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. (Fraga, 1998, p.144).

La ejecución del recurso suspende los efectos del acto recurrido, es decir, que la administración no puede exigir el pago de las cantidades determinadas por concepto de impuestos, sanciones y multas; sin embargo la suspensión del acto no tendrá efecto sobre las sanciones relativas a la clausura del establecimiento, comiso o retención de mercancía, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materia prima, y el cobro de la porción no objetada.

2.1.1.2. LAPSO PARA INTERPONER EL RECURSO JERÁRQUICO

El COT en su art. 244, establece que el lapso para interponer el recurso será de 25 días hábiles, contados a partir de la fecha de la notificación del acto que se impugna. Por otra parte, la LOPA en su art. 95 expresa que el interesado puede impugnar el acto administrativo dentro de los 15 días hábiles siguientes a la notificación.

La administración puede, después de la interposición del recurso, revisar y comprobar los cálculos a fin de modificar o revocar los actos recurridos, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes contados a partir de la introducción del mismo. Si en el transcurso de este lapso se modifica o revoca el acto, automáticamente se da fin al procedimiento.

2.1.1.3. LUGAR PARA INTERPONER EL RECURSO JERÁRQUICO

Conforme a lo previsto en el art.245 del COT el recurso puede interponerse ante la oficina de la cual emanó el acto o cualquier oficina administrativa tributaria nacional; en este caso la oficina que recibe el recurso debe remitirlo de inmediato a la primera. Explica Fraga, L. (1998) que: *A pesar de lo dispuesto en la norma comentada, no vemos inconveniente alguno en cuanto a que el recurso se interponga directamente ante la oficina de la máxima autoridad jerárquica de la administración tributaria respectiva, a cuyo cargo estará la decisión del mismo; de hecho, la práctica enseña que esto es lo que sucede en la generalidad de los casos. (Fraga, 1998, p.146)*

2.1.1.4. PLAZO DE DECISIÓN

La administración debe decidir el recurso jerárquico en un lapso de 60 días continuos; cuando el término vence sin que se haya producido las respuestas, se produce el silencio administrativo negativo entendiéndose que el recurso ha sido denegado y el interesado podrá intentar el recurso inmediato siguiente.

2.1.1.5. INADMISIBILIDAD DEL RECURSO

Las causas por las cuales el recurso no puede ser aceptado:

- **Cualidad legal del interesado:** Se considera indispensable que el administrado se mantenga en constante interés con la causa recurrida; también es necesario que la persona que intente el recurso tenga un interés legítimo, es decir, que hayan sido afectado de manera directa sus intereses.
- **Tempestividad:** La interposición del recurso fuera de los lapsos establecidos para ello es motivo de la inadmisibilidad del acto. Así como es importante la representación de un abogado durante el tiempo que dure el proceso de impugnación, indicado en el art. 250 COT.

2.1.2. RECURSO DE REVISIÓN³

Es un medio recursivo que permite, en vía administrativa, solicitar la revisión de los actos. El art. 256 del COT y el 97 de la LOPA, establecen este procedimiento, que consiste en la petición de revisar el estado procesal en el cual se encuentra el recurso jerárquico; con el fin de presentar nuevos elementos, contundentes, que permitan concluir con dicho proceso, y se dicte la sentencia. Este recurso reconoce la posibilidad que el interesado reúna pruebas esenciales para la resolución del acto que no estuvieran disponibles en el momento de la apertura del procedimiento de impugnación.

Para que los documentos puedan ser considerados al iniciar el proceso de revisión es importante que sean determinantes para la culminación de todo proceso de impugnación que se haya iniciado:

- Si se demostrara vía judicial que algún documento es falso y además haya influido en la decisión objeto de revisión.
- Si se establece por mecanismos judiciales que la resolución fue resultado de acciones coactivas, intimidatorias o en algún modo fraudulentas. Solo cuando se produce alguno de los supuestos antes mencionados el procedimiento será viable.

2.1.2.1. LAPSO PARA INTERPONER EL RECURSO DE REVISIÓN

Para ejercer el recurso existe un plazo en el cual procederá, influyendo directamente la fecha de sentencia judicial para declarar falsos o abusi-

³ Artículo 256 Código Orgánico Tributario: *“El recurso de revisión contra los actos administrativos firmes podrá intentarse ante los funcionarios competentes para conocer del recurso jerárquico en los siguientes casos:*

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

vos los actos que sustentan la decisión tributaria y la noticia de la aparición de pruebas definitivas; a partir del conocimiento de la existencia de los requisitos para introducir el recurso, se cuentan tres meses consecutivos.

2.1.2.2.LUGAR INTERPONER EL RECURSO DE REVISIÓN

El recurso de revisión debe interponerse ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria respectiva, o en otro caso, ante el funcionario a quien corresponda decidir el recurso. La administración debe decidir sobre el recurso en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de su presentación.

2.1.2.3.PLAZO DE DECISIÓN DEL RECURSO DE REVISIÓN

El art. 239 del COT establece que los actos de la administración tributaria al ser objeto de revisión pueden ser anulados de manera absoluta.

Esta norma permite que los actos aun cuando creen derechos u obligaciones a particulares puedan ser anulados. Siendo posible esto si el acto presenta un vicio irreparable y absoluto que lesione su legalidad, impidiendo que se pueda generar el derecho que ha determinado sobre el administrado; de esta manera la administración se faculta con la autoridad para revocar dicho acto.

El administrado puede aun cuando hayan vencido los plazos para recurrir los actos de la administración, pedir que se reconozca la nulidad absoluta del acto y en consecuencia lo revoque. Esta solicitud debe estar fundamentada legalmente, basándose en lo dispuesto en el art. 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; demostrando que existe un reglamento que permite anular el acto, cuando existan procedimientos con características similares que hayan sido resueltos anteriormente y puedan ser tomados como referencia, cuando su naturaleza legal impida su ejecución o hayan sido ejecutados por autoridades no autorizadas para efectuar actos en representación de la administración.

La administración puede negar en forma clara la nulidad absoluta del

acto solicitada por el responsable, en este caso se le habilita a éste a introducir el recurso contencioso tributario para que el acto sea revisado por una autoridad judicial, y verificar su legalidad. La solicitud de nulidad absoluta a través del recurso de revisión, puede presentarse ante la autoridad que emitió el acto o ante el superior jerárquico que corresponda.

2.1.3. RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO⁴

Es un medio de impugnación, en vía judicial, de actos administrativos o providencias que pongan fin al acto como tal. Es necesario que el solicitante haya sido vulnerado directamente en sus intereses y derechos por decisiones de la administración. Generalmente se interpone el Recurso Contencioso cuando se han acudido a las instancias administrativas a través del recurso jerárquico o de revisión, y el interesado no ha obtenido respuestas en relación a lo solicitado; sin embargo no es una condición previa para la admisión del recurso, debido a que se puede solicitar la impugnación de un acto sin mediar en primer término con la administración, incluso se pueden ejercer los dos recursos (administrativos y judiciales) simultáneamente. El art. 259 del Código Orgánico Tributario indica las causas por las cuales el contribuyente puede optar por introducir el recurso ante las autoridades competentes.

4 Artículo 259 Código Orgánico Tributario: *“El recurso contencioso tributario procederá:*

-Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso.

-Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 255 este Código.

-Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

Parágrafo Primero: El recurso contencioso tributario podrá también ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito, en caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de éste.

Parágrafo Segundo: No procederá el recurso previsto en este artículo:

-Contra los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación.

-Contra 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.

-En los demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes.”

Se afirma que el Recurso Contencioso Tributario tiene su origen en el Recurso Contencioso Fiscal, el cual se encontraba establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966⁵.

2.1.3.1. ¿CUÁNDO PROCEDE EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO?

El Recurso debe interponerse mediante escrito en el cual se fundamentan las razones en que se sustenta la solicitud, es necesario se identifique claramente el acto impugnado y de ser posible anexarlo al escrito, así también todo documento que sirva como base al argumento del interesado para recurrir el acto, expresando además los fundamentos de hecho y derecho que avalan la acción. Estableciendo con suficiente claridad los hechos que se esperan revisar y el objetivo que se persigue con el recurso.

La interposición del recurso no es condicionante para suspender los efectos del acto impugnado, para lo cual el interesado debe hacer la solicitud expresa de suspender de manera parcial o total los efectos que el acto recurrido tienen sobre él.

Para que el recurso sea admitido debe cumplir con lo dispuesto en la ley, en este sentido ella expresa los motivos por el cual no se acepte por las autoridades. Entre las causas de inadmisibilidad se mencionan la interposición del recurso fuera de los lapsos establecidos; la falta de interés del interesado en el seguimiento de la causa; presentarse ante la autoridad sin la capacidad legal suficiente para defenderse, es decir, que el recurrente se presente sin la asistencia de un abogado o en su defecto que el poder entregado a éste no tenga la base legal necesaria.

2.1.3.2. LAPSO PARA INTERPONER EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El lapso establecido en la ley para solicitar la revisión judicial de actos administrativos, se indica en el COT en el art.261, otorgando al interesado

⁵ Moya Millán, Edgar. *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas: 2012, p.523

25 días hábiles; que entraran en curso al ser notificados del acto recurrido o cuando haya vencido el plazo para que la administración haya dictado una respuesta en relación al recurso jerárquico.

2.1.3.3. LUGAR PARA INTERPONER EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El recurso puede interponerse ante la oficina de la administración tributaria de donde se emitió el acto, y será remitido al tribunal competente, de ser posible dentro de los 5 días hábiles siguientes; sin embargo el interesado puede introducir la solicitud contenciosa directamente ante el tribunal con competencia en materia tributaria.

2.1.3.4. PROCEDIMIENTO DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Al igual que todo proceso el recurso, nace y se desarrolla válidamente con la presencia del interés legítimo para recurrir el acto, éste además debe tener efectos particulares de contenido tributario, el interesado debe además contar con la presencia o asistencia de abogados, presentando el escrito que contiene la demanda dentro del plazo establecido en la ley ante la máxima autoridad con competencia en la jurisdicción de lo contencioso tributario, cumpliendo además con la debida notificación a la administración tributaria de la ejecución del recurso por parte del contribuyente cuando éste no haya sido interpuesto simultáneamente con el recurso jerárquico.

2.1.3.5. PLAZO DE DECISIÓN DEL RECURSOS CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Cuando el tribunal competente admite el recurso presentado por el interesado, las partes involucradas deben presentar las pruebas que consideren necesarias para sustentar las razones que justifican la impugnación del acto, en un plazo de diez días; las cuales deben ser legales y pertinentes, debido a que pueden ser objeto de oposición e inadmisibilidad por el contrario, luego de tres días; al haber recibido las pruebas el juez competente dispondrá de veinte días para su eva-

luación. Las partes además deben presentar informes, luego de quince días; que contendrán las observaciones que consideren sobre el caso objeto de impugnación. La ley establece que deben transcurrir sesenta días, después de recibir los informes, para que el juez dicte sentencia.

2.1.3.6. INADMISIBILIDAD DEL RECURSO

El recurso no puede ser aceptado cuando se presenten los escritos fuera del plazo establecido por la ley; si el escrito no es presentado por el contribuyente que tenga el interés legítimo o no presente las capacidades necesarias para presentarse ante el juez, puede dar lugar a la negativa del tribunal para aceptar la petición; es necesario además que el administrado esté representado legalmente por un abogado para otorgarle validez al acto recursivo.

2.1.4. AMPARO TRIBUTARIO⁶

El amparo tributario es un recurso que se interpone ante el tribunal competente en lo contencioso tributario, cuando el interesado no obtenga respuesta de la administración tributaria frente a sus peticiones; es decir, después de haber agotado todos los mecanismos administrativos y judiciales que le permiten hacer valer sus derechos frente a actos administrativos que lesionen sus intereses, el administrado puede solicitar el amparo tributario como una medida para garantizar una decisión de los organismos competentes sobre las solicitudes hechas por él mismo, que han sido demoradas excesivamente y le han causado graves perjuicios que no podrán ser reparables por los medios procesales. El procedimiento a seguir para su interposición se encuentra en el art. 302.

Cabe señalar que existe una diferencia entre el amparo constitucional y el amparo tributario; donde el primero se especifica que la acción se intenta contra los actos que de alguna manera afecten los derechos y garantías constitucionales, a su vez el tributario es un mecanismo que compete di-

6 Cfr. Artículo 302 Código Orgánico Tributario: "Procederá la acción de amparo tributario cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados, y ellas causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en este Código o en leyes especiales."

rectamente a los órganos de administración fiscal, sobre los cuales se pide acelerar las sentencias que pongan fin a procedimientos de impugnación de los actos efectuados por ellos.

En efecto, Fraga, L. (1998) sostiene que:

El amparo constitucional tiene por objeto proteger a los justiciables contra los actos, hechos u omisiones que violen o amenacen violar derechos y garantías consagrados en la constitución, en cambio, el amparo tributario no tiene por objeto proteger contra la violación o amenaza de violación garantías y derechos constitucionales, sino únicamente compeler a la administración tributaria a decidir una petición que ha sido por un administrado a su consideración. (Fraga, 1998, p.262).

2.1.4.1. CONDICIONES

El amparo tributario es un recurso interpuesto por el contribuyente cuando se están lesionando sus derechos constitucionales durante el proceso de impugnación del acto administrativo, entre las que se encuentran: La demora excesiva; que causen perjuicios no reparables; que se haya urgido el trámite; que se acompañe prueba de lo escrito.

2.1.4.1.1. LA DEMORA EXCESIVA

Para dar inicio a este recurso debe existir la llamada demora excesiva, es decir, que la administración no ha decidido sobre los asuntos del particular dentro de los lapsos previstos en la ley; la demora se considera excesiva cuando supera los plazos razonablemente aceptables, sin embargo esta apreciación es subjetiva, ya que es el juez quien determina si la demora es excesiva o no. Considerando siempre que los perjuicios causados por la demora, sean irreparables.

En este sentido la LOPA expresa claramente en su art. 6 como se manifiesta la demora, indicando que el incumplimiento de las funciones por parte de la administración y sus funcionarios que provoquen un agravio significativo a los intereses de los administrados, los hará responsables del daño ocasionado.

2.1.3.1.2. QUE CAUSE PERJUICIOS NO REPARABLES

Los daños irreparables están relacionados con el patrimonio del contribuyente, debido a que mientras dure el proceso las multas impuestas

generan intereses, que deben ser cancelados cuando finalice la impugnación del acto, mediante los recursos establecidos en la ley. Por ello es importante demostrar ante el juez que la demora está ocasionando una lesión de difícil reparación.

2.1.4.1.3. QUE SE HAYA URGIDO EL TRÁMITE

La urgencia de solicitar el amparo debe estar justificada en cuanto su interposición sin razón legal es causal de su inadmisibilidad, ya que se está haciendo uso indebido de la justicia recargándola con trabajo inútil; por ello es necesario demostrar que realmente se urge el trámite para agilizar las actuaciones de la administración, en la búsqueda de respuestas a solicitudes efectuadas.

2.1.4.1.4. QUE SE ACOMPAÑE PRUEBA DE LO ESCRITO

Todos los comprobantes de las gestiones ejercidas ante la administración tributaria en solicitud de solución a problemas planteados con respecto a los actos por ella ejecutados, deben presentarse para demostrar que se han agotado las vías establecidas para obtener respuestas, dando lugar a la factibilidad de la solicitud de amparo.

Debe entenderse que el amparo tributario no es un juicio como tal, donde el juez dictará sentencia sobre el contenido del acto que está siendo impugnado; sino que a través de él se solicita únicamente que la administración se pronuncie mediante una comunicación sobre la solicitud realizada por el contribuyente.

2.1.4.1.5. ¿CUÁNDO PROCEDE EL AMPARO TRIBUTARIO?

El amparo tributario se solicitará mediante la presentación de un escrito donde se especifiquen que se ha realizado una solicitud de impugnación ante las autoridades de la administración tributaria, y se han vencido los plazos de decisión sin obtener una respuesta al respecto, señalando a su vez los daños que ha sufrido el interesado por el retardo de ésta. La acción puede ser iniciada por cualquier persona que se encuentre afectada por la demora de las decisiones de la administración fiscal.

Así lo ha expresado Fraga, L. (1998):

El accionante sólo debe demostrar que ha interpuesto una petición o solicitud ante la administración tributaria, que ésta no ha sido atendida y que, por ende, hay una demora excesiva en la respuesta correspondiente y que tal demora causa un daño que no puede ser reparado por otro mecanismo procesal previsto en el COT. (Fraga, 1998, p.272)

Si el juez considera que la solicitud del administrado se encuentra fundada razonablemente, le solicitará al órgano competente una explicación de las razones y motivos de la demora en el cumplimiento de sus funciones con respecto al contribuyente, además de exigir una respuesta al recurso interpuesto ante ella en un período de tiempo breve.

2.1.4.1.6. LAPSO PARA INTERPONER EL AMPARO TRIBUTARIO

El interesado puede interponer la causa cuando se hayan cumplido los plazos establecidos en el COT para obtener respuestas de la administración fiscal, en relación a recursos iniciados para la impugnación de actos administrativos.

2.1.4.1.7. LUGAR PARA INTERPONER EL AMPARO TRIBUTARIO

El escrito debe introducirse en el tribunal con competencia en lo contencioso tributario.

2.1.4.1.8. PLAZO DE DECISIÓN DEL AMPARO TRIBUTARIO

Cuando el tribunal acepta la solicitud de amparo, dispondrá de un lapso no menor de tres días ni mayor de cinco, contados a partir de la fecha de notificación, para establecer un término en el cual la administración deberá justificar su demora y emitir la respuesta solicitada por el interesado.

En definitiva puede señalarse que, la ley establece múltiples mecanismos, en vía administrativa o judicial, para que el contribuyente haga valer sus derechos cuando considere que sus intereses están siendo vulnerados por actuaciones realizadas por la administración tributaria. Queda a juicio del interesado determinar el recurso que va a iniciar para impugnar los actos

administrativos, ya que debe tener en cuenta el contenido del acto y los aspectos de hecho o derecho que desea recurrir; siendo posible además interponer los recursos administrativos y judiciales de manera simultánea, a manera de anteponerse a los posibles resultados y así al no proceder en vía administrativa se encuentre iniciado el proceso en la vía judicial.

Cuando el acto esté viciado en los requisitos formales debe introducir el recurso jerárquico, recurso de revisión o el recurso contencioso tributario. Si el vicio es de fondo los recursos aplicables son el recurso jerárquico y el recurso contencioso tributario. El amparo tributario es un recurso utilizado cuando se afecta directamente un derecho constitucional, es decir, si la administración se mantiene en silencio o retarda la respuesta a lo solicitado se estaría afectando el derecho al debido proceso, y el derecho a la decisión oportuna respuesta. A diferencia de los recursos el amparo se solicita en cualquier momento durante los procedimientos de impugnación.

3. DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LA CONSTITUCION DE 1999 QUE HACEN REFERENCIA A LOS DERECHOS Y RECURSOS OTORGADOS AL CONTRIBUYENTE PARA SU PROTECCIÓN Y DEFENSA.

Es importante que en la constitución de un país se reconozcan los derechos que poseen los ciudadanos, para conferirle rango constitucional; en cuanto a los hechos que ocurren en materia jurídica-tributaria entre los residentes y las instituciones públicas, con el fin de proteger los intereses de los particulares que puedan ser o han sido vulnerados por alguna autoridad gubernamental.

Así como fija los derechos del individuo, crea y otorga facultades y potestades a los organismos públicos para que cumplan con las funciones que les correspondan.

Estableciendo de alguna manera un equilibrio entre las actuaciones

públicas y los deberes del individuo, consagrando además los límites de las potestades del poder tributario. Todo con el ánimo de evitar que las instituciones del estado y/o sus funcionarios en el cumplimiento de sus funciones puedan incurrir en hechos o conductas intimidantes que afecten los derechos e intereses de los administrados.

Al respecto se realiza un análisis explicativo de lo dispuesto en la Constitución de 1999, que está vigente, para establecer los avances que en materia de garantías y derechos se han dispuesto constitucionalmente.

Las disposiciones contenidas en la constitución son de obligatorio cumplimiento ya que constituyen la base de todas las leyes que regulan la materia jurídica y tributaria del país.

3.1. GARANTÍAS Y DERECHOS APLICABLES A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

La nueva constitución concibió derechos que no estaban estipulados, así como también adaptó a la nueva realidad social del país los ya existentes, de manera que se estableciera una correlación entre los deberes tributarios del contribuyente y los derechos frente a la administración. Sin embargo éstos son aplicables a los ciudadanos en general cuando exista una relación entre éstos y algún organismo público.

3.1.1. DERECHOS

El principal derecho, es el que se refiere al debido proceso, ya que se encuentra vinculado con los demás derechos y garantías que tiene el particular para su defensa, se pueden mencionar los siguientes:

3.1.1.1. A SER OÍDO.

Contemplado en el artículo 49 constitucional, está directamente relacionado con el derecho a la defensa, ya que durante el procedimiento judicial el particular debe presentar pruebas que sustenten su inocencia; además de la imposibilidad legal de declarar culpable al procesado sin que éste haya sido escuchado. En este sentido, es elacusado el conoedor

de primera mano de todos los hechos por los cuales está siendo objeto de investigación, por lo tanto es el más indicado para aclarar todo lo que de ellos se deriven, a fin de influir positivamente en las percepciones y calificaciones que se tengan de los actos.

Si la administración en el ejercicio de sus funciones no permite al administrado este derecho, estaría originando un vicio que afecta la legalidad del acto, provocando su nulidad.

El afectado debe ser asistido por un profesional del derecho (abogado) que lo ayude a preparar los argumentos y recursos que considere pertinentes en pro de defender sus derechos e intereses.

3.1.1.2. A LA DEBIDA NOTIFICACIÓN.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 constitucional, los administrados tienen el derecho de ser notificados a los fines del ejercicio de su derecho a la defensa. La notificación y publicación de los actos que surten efectos particulares proporcionan legalidad al acto y permiten al afectado prepararse para hacerle frente y así proteger sus derechos.

3.1.1.3. AL ACCESO DEL EXPEDIENTE.

Es necesario abrir un expediente que contenga todos los documentos que sustente la ejecución del acto, a fin de proporcionar elementos que permitan legalizar la ejecución del acto o en su defecto fundamenten la solicitud de nulidad; los expedientes no pueden ser manejados a conveniencia de las partes involucradas. Para prevenir ésta conducta que violenta la normativa legal, se permite al contribuyente y sus representantes legales revisar cuando lo requieran, dicho expediente, así como también copiar cualquier documento que éste contenga.

3.1.1.4. A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

Se refiere a la suposición de ciertos los hechos presentados ante y por los órganos públicos y está regulado en el artículo 49 constitucional.

Se aplica tanto al particular como al órgano de administración, debido a que se considera al particular inocente hasta que se demuestra lo contrario, suponiendo la buena fe de sus actos; para la administración se atribuye en relación al cumplimiento de sus funciones y los hechos constatados por ella sobre los administrados. Cuando se detecta que los actos están fuera del marco legal, se destruye la presunción de la buena fe, y queda demostrar que la certeza o no de las actuaciones, que se encuentren enmarcadas dentro de la normativa legal.

3.1.1.5. A LA DECISIÓN OPORTUNA O ADECUADA RESPUESTA

En el artículo 26 constitucional tiene su fundamento. El administrado requiere que se resuelva dentro de lapsos razonables el acto que se encuentra bajo investigación; debido a que la prolongación del proceso causa lesiones que no pueden ser reparadas. Es importante también que las decisiones sean justas e imparciales, para impartir justicia eficaz y efectivamente.

Cuando hay demoras en responder a las solicitudes hechas por el particular, éste puede invocar la caducidad o prescripción de dichos actos.

3.1.1.6. A LA MOTIVACIÓN DEL ACTO

El particular debe tener conocimiento de las razones que sustentan la ejecución del acto, no es suficiente que éstas existan, ya que es indispensable que estén fundamentadas en elementos de hecho y derecho explícitos, que le proporcionen validez al acto; a su vez, permite que el administrado tenga bases para preparar su debida defensa.

3.1.1.7. A LA IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE CAUSAN AGRAVIO AL PARTICULAR

El artículo 51 constitucional, regula los aspectos de la impugnación cuando causan un agravio al particular. Establece que toda persona tiene derecho a solicitar ante la máxima autoridad jerárquica en materia administrativa la revisión y anulación de los actos efectuados por ella que afecten sus

intereses, además de recibir dentro de los lapsos establecidos la respuesta a su petición, a fin de permitir el derecho a la defensa del particular.

3.1.2. GARANTÍAS

3.1.2.1. DE LEGALIDAD.

Según el artículo 317 constitucional; todos los actos que se intenten contra los particulares se ejecuten dentro de la normativa legal; tomando en cuenta que para considerar como ilícita alguna actuación, procedimiento o declaración tiene que estar expresamente tipificada en la ley. En este sentido no se pueden imponer sanciones sobre los administrados sin bases legales que lo justifique, así como exigir tributos u obligaciones que no se encuentren en leyes preexistentes.

3.1.2.2. DE LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

Establece que las normas surtirán efecto cuando entren en vigencia, sin embargo se exceptúa los casos en los cuales la nueva ley favorezca los intereses del particular, es decir; si se ha establecido una obligación tributaria, sanción o multa antes de la entrada en vigencia de la ley, y ésta elimina o rebaja el impuesto o la multa en cuestión es obligatorio la aplicación a la nueva norma. Sin embargo, si la nueva ley impone una sanción mayor se mantendrá la multa ya establecida.

3.1.2.3 DE LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA.

Se refiere a la certeza de que la administración está en función de la transparencia, equidad, eficiencia, eficacia y responsabilidad de las facultades conferidas a ella; por lo que el administrado debe cumplir con las disposiciones dictadas por ella, confiando en que sus intereses se encuentran protegidos por la ley.

3.1.3.PRINCIPIOS

3.1.3.1. DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.

Implica que todos están bajo los efectos de las leyes, por lo cual la norma que establece la obligación tributaria surte efectos sobre todos los habitantes del país.

3.1.3.2. DE CAPACIDAD ECONÓMICA.

Así como se establece la obligación de contribuir con el gasto público, la ley reconoce que no todos tiene la misma capacidad de pago, en este sentido se dispone que la obligación tributaria será medida en función a la posibilidad del contribuyente, es decir, se gravará sólo una porción del patrimonio del administrado, debido a que la prestación excesiva del tributo afecta el capital y en consecuencia la actividad productiva del administrado.

3.1.3.3. DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN.

Explica que la raza, creencias religiosas, condición social no serán factores de discriminación entre los habitantes del país; así como también ninguna de ellas eximirá el cumplimiento de la ley, a lo cual todos por igual están bajo sus efectos.

La igualdad sugiere que no se debe diferenciar a las personas para no incurrir en privilegios de unas sobre las otras, aplicando excepciones a unosy excluyendo a otros que se encuentren en circunstancias similares; con el fin de evitar desigualdades e injusticias en actos y procedimientos administrativos.

3.1.3.4.DE NO CONFISCATORIEDAD.

Señala que al cobrarse impuestos que no se encuentren en la ley, se consideren injustos o desiguales se está vulnerando el derecho a la propiedad, debido a que se estarían apoderando de un bien de manera abusiva e ilegal; en este sentido se estaría mermando los derechos económicos

del contribuyente. Además de incumplir con el principio de la capacidad económica, la legalidad, y la igualdad.

Puesto que, estos derechos, garantías y principios tienen carácter constitucional, son de obligatorio cumplimiento; cualquier acto realizado por un órgano público, ya sea administrativo o judicial, que viole estos derechos estaría viciado desde su inicio por lo cual no surte efectos sobre el particular.

La administración tributaria como órgano público está supeditada al respeto de lo establecido en la carta magna, ya que todos deben regirse por ella. Entre sus funciones, se destaca el cumplimiento de la ley, garantizando los derechos y principios que se puedan aplicar en materia tributaria.

4. CONCLUSIONES

El éxito de la aplicación de los recursos recae directamente en su oportuna interposición y clara explicación de los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan.

Es necesario que la Administración Tributaria emplee procedimientos de fiscalización que se adapten a las necesidades individuales de cada contribuyente, a fin de reducir los errores en la determinación del tributo y por consiguiente minimizar costos y tiempo invertidos en la revisión, corrección y anulación de actos administrativos.

La Administración debe concientizar a los contribuyentes que el cumplimiento de las obligaciones tributarias es un deber constitucional que le proporciona beneficios al mismo, por la inversión de los tributos recaudados para satisfacer las necesidades del colectivo. Para disminuir la imposición de sanciones por los ilícitos y evasiones cometidas.

Para cumplir con sus funciones de fiscalización y control de los tributos, la Administración Tributaria debe interactuar directamente con el contribuyente a través de procedimientos para la determinación de la obligación tributaria; estas actuaciones deben estar dentro del marco legal, para

que sean eficaces y eficientes; y evitar en lo posible actuaciones abusivas, excesivas e intimidantes por parte de los funcionarios que la representan, que ocasionan traumas a los contribuyentes.

Las normas que rigen el vínculo tributario entre el estado y el contribuyente, proporcionan medios que permiten al responsable del tributo impugnar los actos de la administración que vulneren sus intereses; estos mecanismos de defensa se materializan en vía administrativa o judicial. Sin embargo, la aplicación de estos recursos le puede generar al contribuyente costos más elevados que el monto de las sanciones establecidas en el acta de reparo fiscal; en este caso preferirá cancelar la multa que impugnar el acto.

El contribuyente debe estar plenamente notificado de los actos de la administración que le afecte, a fin de preparar su defensa y no permitir la violación de sus derechos durante los procedimientos; puesto que éstos pueden contener vicios que impidan su efecto. Cuando la administración decide fiscalizar y determinar la obligación tributaria del contribuyente, debe comunicarle a éste su intención aclarando además cuál es el tributo a investigar; ya que esto limita su actuación, teniendo en cuenta que el incumplimiento de esto es motivo de anulación del acto.

Adicionalmente la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, expresa que todo ciudadano del país tiene deberes y derechos; que están vinculados con el ejercicio de las actividades de los organismos públicos; por esta razón es necesario que el contribuyente tenga presente los deberes y obligaciones tributarias, a fin de cumplir lo establecido en la ley a fin de no incurrir en ilícitos que afecten su situación fiscal. También es importante señalar que así como se tienen deberes, la constitución igualmente otorga garantías y derechos, que le permiten al interesado ejercer acciones con el fin de evitar el ejercicio ilegal de las facultades de la administración.

En este sentido, la investigación permitió precisar que el Código Orgánico Tributario dispone los recursos para que el contribuyente pueda resolver los problemas que tenga durante los procedimientos en la determinación del tributo, amparándose en las garantías y derechos otorgados por la Constitución. Recursos que pueden ser intentados en vía admi-

nistrativa ante el superior administrativo; o vía judicial ante el tribunal contencioso tributario.

En definitiva, las actuaciones de organismos públicos con competencia tributaria y los contribuyentes deben regirse por las normas establecidas legalmente; a fin de que la relación entre ellos durante el proceso, sea en términos de igualdad y transparencia, y se evite la inclinación de la balanza a favor del fisco y en perjuicio del contribuyente.

5. BIBLIOGRAFIA

ARIAS, FIDIAS. *El Proyecto de Investigación, guía para su elaboración*, Caracas: Editorial Episteme, 1997.

ARVELO, R. *El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999*. Caracas: Paredes Editores, 2000.

BELLORIN, L. Y RIVAS, F. (1992). *Técnicas de investigación y Documentación I*. (3 ed.) Caracas: Universidad Nacional Abierta, 614 págs.

FRAGA, L. (1998). *La Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria* (1ª ed.) Caracas: Ediciones Funeda, 384 págs.

GARNICA, O. (2004-Abril). *Pluralidad de las partes*. Ponencia presentada en la I Jornada Internacional "Contencioso Tributario Hoy". Caracas.

HERNÁNDEZ, R. *et al* (2003). *Metodología de la Investigación* (3ª ed.) México: 275 págs.

MOYA MILLÁN, E. (2012). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (7ª ed.) Caracas: Editorial Mobilibros, 711 págs. 94

RUBIO, F. (2004). *La Potestad Correctiva de la Administración Pública* (1ª ed.) Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 127 págs.

SÁNCHEZ, S. (2005). *El Procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria* (1ª ed.) Caracas: Editorial Colección Estudios 3, 153 págs.

VILLEGAS, HÉCTOR B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (7ª ed.) Buenos Aires: Ediciones Depalma

5.1. TEXTOS LEGALES:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36860 (Extraordinario), Diciembre 30, 1999.

Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 33305, Octubre 17, 2001.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 2818, (Extraordinaria), Julio, 1, 1981.