

FASE I

TITULO:

Análisis comparativo del Recurso Jerárquico Tributario y el Recurso Contencioso Tributario para los particulares y la Administración Pública.

1. RECURSO JERÁRQUICO TRIBUTARIO:

1.1 DEFINICION.

Sobre este tema se han realizados diversos estudios, Pittaluga, (1998), en su libro La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria, (p. 171) expresa:

Que el régimen previsto por nuestra Ley tributaria fundamental es el de la universalidad del control contencioso en tanto se permite al juez anular, revocar o modificar el proveimiento de la Administración Tributaria de efectos particulares no sólo cuando éste es el resultado de las operaciones y verificaciones realizadas por ésta que concluirán en un acto administrativo definitivo en el cual se establecerá la existencia del hecho generador, la medida de lo imponible y el alcance o quantum de la obligación en cabeza de un sujeto concreto (determinación) o cuando es producto de un procedimiento sancionatorio anexo al primero o independiente (como ocurre en el caso de incumplimiento de deberes formales), sino como también puede extender su poder de enjuiciamiento a las manifestaciones de voluntad del ente administrativo - tributario que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

El autor Moya (2004), afirma que el Recurso Jerárquico Tributario tiene su origen en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.966. Lo define como: "Un medio de impugnación en vía administrativa de los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que lesionen derechos

personales y directos. Es un Recurso Ordinario y autónomo que procede contra aquellos actos de efectos particulares y de naturaleza tributaria, así como contra los mismo actos si éste último recurso fuese denegado tácitamente.”

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en el Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela (2006), amplía que: “igualmente el Recurso Jerárquico Tributario 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, acompañando el acto administrativo impugnado o su identificación suficiente en caso contrario” (p. 196)

Según lo establece el artículo 95 y 96 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos el recurso jerárquico procederá cuando el órgano inferior decida no modificar el acto de que es autor en la forma solicitada en el recurso de reconsideración. El interesado podrá, dentro de los quince (15) Días siguientes a la cual se refiere el párrafo anterior, interponer el recurso jerárquico directamente para ante el ministro.

El recurso jerárquico podrá ser intentado contra las decisiones de los órganos subalternos de los institutos autónomos por ante los órganos superiores de ellos. Contra las decisiones de dichos órganos superiores, operara recurso jerárquico para ante el respectivo ministro de adscripción, salvo disposición en contrario de la ley.

1.2 INTERPOSICION

El código orgánico tributario, en sus artículos 243 al 248, señala: “El recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresaran las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia y 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.”

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. Este recurso deberá interponerse ante la oficina de la cual emana el acto.

Interpuesto el recurso jerárquico, la oficina de la cual emana el acto, 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 continuara 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 este código. La suspensión de los efectos del acto recurrido, en virtud de la interposición del recurso jerárquico, no impide a la administración tributaria exigir el pago de la porción no objetada.

1.3 ADMISION

El código orgánico tributario en el artículo 249 señala que la administración tributaria admitirá el recurso jerárquico dentro de los tres (3) días hábiles siguiente 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 oficina de la cual emana el acto, el lapso establecido en este artículo se contara a partir del día siguiente de la recepción del mismo.

El artículo 250 del código orgánico tributario señala las causales de inadmisibilidad del recurso las cuales pueden ser la falta de cualidad o interés del recurrente; la caducidad del plazo para ejercer el recurso; 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 este otorgado en

forma legal o sea insuficiente y por ultimo la falta de asistencia o representación de abogado.

1.4 LAPSOS.

Una vez admitido el recurso jerárquico, se abrirá un lapso probatorio, el cual 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 termino 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.

1.5 DECISION

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. La administración tributaria dispondrá de un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Si la causa no se hubiere abierto a prueba, el lapso previsto en este articulo se contara a partir del día siguiente de aquel 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. Cumpliendo el termino establecido de sesenta (60) días sin que hubiere decisión, el recurso se entenderá denegado, quedando abierta 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 aplicables al funcionario que incurrió en la omisión sin causa justificada.

2. RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

2.1 DEFINICION.

El recurso contencioso tributario constituye el medio de defensa que disponen los contribuyentes o responsables o quien tenga un interés legítimo, personal y directo para acudir al tribunal correspondiente, cuando se consideran que sus derechos fueron afectados por el sujeto activo, obviamente esta exigencia está conectada a la circunstancia de que se trata de un acto de efectos particulares el que será objeto del recurso o es el da origen a la controversia a ser dirimida por la vía de la impugnación.

De acuerdo con Hernández (2004) esta condición sólo podría recaer en quienes ostenten la cualidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, los que pudieran resultar obligados al cumplimiento de las prestaciones

tributarias o incluso quienes podrían reclamar la devolución o reintegros de tales prestaciones (p.55).

También esta cualidad podría recaer en terceros a quienes los actos les afecten en forma personal y directa, no en quienes sean simples interesados.

En el primer grupo, se puede incluir a aquellos sujetos a quienes la Administración Tributaria le efectúe una determinación o liquidación de tributos, comúnmente llamados reparos, siguiendo el procedimiento de verificación previsto en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en los artículos 177 al 193 ejusdem, el procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones previsto en los artículos 169 al 171 ejusdem, el procedimiento en el caso de mercancías objeto de comiso previsto en los artículos 215 al 219, el de la revisión de oficio previsto en los artículos 236 a 241 y el recurso de revisión previsto en los artículos 256 al 258.

Es posible también ubicar en este grupo los sujetos pasivos que tengan reclamaciones bajo el procedimiento de repetición de pagos previsto en los artículos 194 al 199 o bajo el procedimiento de recuperación de tributos previstos en los artículos 200 al 207, todos ellos artículos del Código Orgánico Tributario.

No están dentro de los afectados que pueden ejercer la vía jerárquica como medio de impugnación, los que los sean en virtud de consultas evacuadas por la Administración, según lo previsto en el artículo 235 del Código Orgánico Tributario, los que estén bajo un procedimiento de

intimación de derechos pendientes (Artículo 214) y los que resulten afectados en los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia según lo previsto en el artículo 227 ejusdem. En ambos el Código Orgánico Tributario señala expresamente que no serán impugnables. para impugnar los actos administrativos que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten de cualquier forma los derechos de los contribuyentes.

2.2 INTERPOSICIÓN.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 260 del Código Orgánico Tributario, el recurso contencioso debe interponerse mediante escrito en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en las cuales el mismo se fundamenta y debiendo reunir los requisitos establecidos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil.

Según Fraga (1998):

“...se trata simplemente de circunstanciar suficientemente los hechos ocurridos o que sustentan la actuación de la Administración, en el caso de que ésta los haya expresado debidamente cumpliendo su obligación de motivar sus manifestaciones de voluntad, todo ello concatenado con las normas que se estiman aplicables”(p.114).

Al escrito del recurso contencioso debe acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, éste deberá identificarse suficientemente, salvo en los casos en que haya operado el silencio administrativo.

La equivocación en la denominación del recurso no es óbice para su admisión, pues la Administración Tributaria está obligada a descubrir el medio impugnativo utilizado por el administrado siempre que, claro está, tal determinación sea posible o como expresa textualmente el artículo 260 del Código Orgánico Tributario en su aparte in fine, “siempre que del escrito se desprenda su verdadero carácter.”

El recurso contencioso debe ser interpuesto dentro de los veinticinco (25) días hábiles siguientes a la notificación del acto administrativo que se impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el Recurso Jerárquico, en caso de denegación tacita de este, según lo preceptúa el artículo 261 del Código Orgánico Tributario.

Para el cómputo del plazo señalado deben observarse las disposiciones relativas a la notificación de los actos de la Administración Tributaria, previstas en los artículos 161 al 168 del Código Orgánico Tributario y la que atañe concretamente a la forma de contar los lapsos, establecida en el artículo 10, ejusdem, de acuerdo con el cual:

Artículo 10.- Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

(...) 2.- Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos. 3.- En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la administración, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

Esta misma norma señala en su párrafo único que se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuáles la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente por los medios que determine la ley.

En opinión de Fraga (1998) esta previsión de la norma en comento, impone al administrado la prueba de un hecho negativo. Lo cierto es que, en virtud de los principios negativa non sunt probanda y de facilidad de la prueba, si el administrado alega que trató de interponer el recurso dentro del plazo, pero no pudo hacerlo porque la oficina administrativa no estaba abierta al público, es la Administración quien debe probar que la oficina sí estaba abierta, a los fines de declarar la caducidad del recurso (p.145).

Conforme lo prevé el artículo 262 del COT, el recurso contencioso puede interponerse ante el tribunal competente, o por ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del recurrente. Asimismo, podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emano el acto, si el recurso se interpone ante una tribunal distinto o funcionario receptor distinto el funcionario o el juez deberá remitirlo al tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes. El recurrente podrá solicitar del tribunal competente que reclame al juez o funcionario receptor el envío del recurso interpuesto.

2.3 ADMISION

Pasados cinco (5) días de despacho siguientes a que conste en autos la última de las notificaciones de ley, el tribunal deberá pronunciarse sobre la admisibilidad del recurso y dentro de este mismo plazo, la representación fiscal podrá formular oposición a la admisión del recurso interpuesto.

En este último caso, se abrirá una articulación probatoria que no podrá exceder de cuatro (4) días de despacho, dentro de los cuales las partes promoverán y evacuarán las pruebas que consideren conducentes para sostener sus alegatos. El tribunal se pronunciara dentro de los tres (3) días siguientes al vencimiento de dicho lapso.

El código orgánico tributario en su artículo 266 señala las causales de inadmisibilidad de dicho recurso, las cuales son la caducidad del plazo para ejercer el recurso, la falta de cualidad o interés del recurrente y la ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no este otorgado en forma legal o sea insuficiente.

2.4 LAPSO PROBATORIO.

De conformidad con el artículo 269 del Código Orgánico Tributario 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.

Los medios de pruebas que el contribuyente puede emplear en el sustento y demostración de sus alegatos, son todos los admitidos en derecho con excepción del juramento y de la confesión de los funcionarios públicos cuando ello implique prueba confesional de la Administración según el artículo 156 de Código Orgánico Tributario; existiendo libertad probatoria con las excepciones antes descritas.

2.5 DECISION

Luego de presentados los informes, el tribunal dictara su fallo dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes, pudiendo diferirlo por una sola vez, por causa grave sobre la cual el juez hara declaración expresa en el auto de diferimiento y por un plazo que no excederá de treinta (30) días continuos.

El articulo 278 del código orgánico tributario señala: “ De las sentencias definitivas dictadas por el tribunal de la causa, o de las interlocutorias que causen gravamen irreparable, podrá apelarse dentro del lapso de ocho (8) días de despacho, contados conforme lo establecido en el articulo anterior”

3. DESCRIPCION DE LA PROBLEMATICA

La tendencia del Derecho Tributario contemporáneo, es la de constitucionalizacion de la materia impositiva, en el sentido de que cada vez con mas frecuencia en las constituciones de los países, no solo esta establecidos los Principios Fundamentales del Sistema Tributario con

relación a los derechos y garantías de los contribuyentes, por tal motivo es imprescindible que las prerrogativas de la Administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares de modo de buscar un equilibrio que permita la realización de los fines estatales, sin perjuicio de los derechos individuales.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 133, impone el deber a todos los ciudadanos de coadyuvar con los gastos públicos y establece que esta obligación de contribuir será distribuida en forma justa según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como a la protección económica y el nivel de la vida del pueblo. La concreción específica de la obligación de contribuir de acuerdo con en el texto de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es materia de la mas absoluta reserva legal, así corresponde a la ley definir la potestad, competencia y funciones de la Administración Tributaria y los límites precisos dentro de los cuales esta puede actuar.

En este orden de ideas, cuando el administrado se considera afectado en sus derechos por el acto administrativo emanado de la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones, puede acudir ante los órganos jurisdiccionales a fin de obtener tutela y someterlo a la revisión y control del órgano judicial, de manera que la Tutela Judicial Efectiva constituye, la garantía de los sujetos pasivos de toda obligación tributaria de acceder a la jurisdicción contencioso tributaria con el objeto tutelar los intereses jurídico-

subjetivos que consideran vulnerados por la actuación administrativa, así lo estatuye la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 26, el cual reza lo siguiente:

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

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

De este modo, el Contribuyente al acudir ante la autoridad judicial para interponer el recurso contencioso o a la vía administrativa a ejercer el Recurso Jerárquico, contra aquellos actos de efectos particulares que de alguna forma afecten sus derechos e intereses, deberá probar que el acto administrativo recurrido lesiona sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos personales y directos, por lo que en principio está obligado a probar o acreditar tal lesión.

Pues, el administrado cuando impugna el acto, emplea la alegación con el objeto de poner al órgano decisor en conocimiento de los hechos, pero ella no basta para proporcionarle la certeza necesaria que lo conduzca a una resolución lo más cercana a la verdad. Para ello, debe contar con datos lógicos que le inspiren el sentido de su decisión, pero no cualquier clase de datos de este carácter, sino solo aquellos que sean o por lo menos le parezcan convincentes respecto a su exactitud y certeza.

Esta actividad destinada a aportar al proceso datos lógicos convincentes respecto a su exactitud y certeza, es la prueba, que puede ser definida siguiendo a González Cuellar (1993), como “una actividad procesal impulsada por las partes e incluso por el órgano decisor, tendiente a obtener el convencimiento del juzgador acerca de la concordancia de lo realmente acaecido de las afirmaciones fácticas realizadas por las partes” (p.17)

De esta forma la actividad probatoria se manifiesta en si como sinónimo de comprobar la veracidad o exactitud de un hecho, que constituye a su vez el fundamento de la pretensión ante el órgano judicial, valiéndose para ello de los diferentes medios de prueba admitidos en derecho, los cuales serán valorados conforme a las normas jurídicas, sustentando la resolución del conflicto planteado.

Al respecto, la Carta Magna en el numeral 1 de su Artículo 49 establece que la prueba es uno de los elementos esenciales en los cuales se descompone el debido proceso, de allí que no sea solamente una actividad procesal sino también el ejercicio de un derecho constitucional conectado con el derecho a la defensa. El derecho a la prueba supone la posibilidad real del contribuyente de debatir los hechos en los cuales se funda la actuación de la Administración, para demostrar la existencia o falsedad de los hechos que han servido de causa al acto administrativo accionado, pudiendo utilizar para ello todos los medios de prueba admisibles en derecho con la excepción del juramento decisorio y de la confesión de funcionario

publico cuando implique prueba confesional de la Administración, según ordena el artículo 156 del Código Orgánico Tributario, los cuales serán valorados en la definitiva siempre y cuando resulten legales y pertinentes, de conformidad con el artículo 270 ejusdem.

Es decir, que el recurrente puede demostrar los hechos que sustentan su pretensión a través de cualquiera de los medios de prueba no prohibidos por la Ley y que sean conducentes para la demostración de las pretensiones esgrimidas, acogiendo de esta manera la normativa adjetiva tributaria el Principio de Libertad Probatoria, al respecto la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia expreso, en sentencia de fecha 08 de agosto de 2001:

Específicamente en la materia Tributaria, el principio de libertad de prueba se encuentra consagrado por el Código Orgánico Tributario en el primer aparte de su artículo 193 (hoy artículo 156), pero atenuado por la excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos.... estima la Sala que cualquier rechazo o negativa a admitir una prueba que no fuese calificada como manifiestamente ilegal o impertinente, violenta la normativa reguladora del procedimiento probatorio que debe acatarse en el curso de un proceso e impida la efectividad del contradictorio, pudiendo lesionar en definitiva el derecho a la defensa de la parte promovente.

4. OBJETIVOS DEL TRABAJO

4.1. OBJETIVO GENERAL:

Analizar comparativamente el Recurso Jerárquico Tributario y el Recurso Contencioso Tributario para los particulares y la Administración Pública.

4.1. OBJETIVOS ESPECIFICOS:

Analizar el Recurso Jerárquico Tributario para los particulares y la Administración Pública.

Analizar el Recurso Contencioso Tributario para los particulares y la Administración Pública.

Comparar los efectos jurídicos del Recurso Jerárquico y el Recurso Contencioso Tributario para los particulares y la Administración Pública.

5. JUSTIFICACIÓN

Los Recursos Tributarios constituyen medios de defensa formal que la Ley Tributaria establece y le permite al contribuyente o sujeto pasivo defenderse ante los órganos judiciales y administrativos de las decisiones de efectos particulares precisar la ocurrencia de los hechos que son el sustento del derecho invocado, por que a partir del acaecimiento de los hechos se impone la necesidad de aplicar una norma jurídica, en consecuencia, la prueba permite evidenciar que el supuesto de hecho previsto en la norma se

materialice en la realidad y no sea una ficción, originando la definición que dirime la controversia.

En virtud de ello, la presente investigación se encuentra orientada a analizar el Recurso Jerárquico y el Recurso Contencioso Tributario. En este sentido, la justificación de la presente investigación se manifiesta bajo tres puntos de vista a saber. La presente investigación ostenta un aporte teórico, ya que pretende profundizar sobre el Recurso Jerárquico y el Recurso Contencioso Tributario, mediante el estudio de las normas que regulan la pertinencia de las pruebas aportadas por el contribuyente para comprobar los alegatos que sustentan su pretensión ante los actos de la administración, mediante el examen de los hechos objeto de prueba, las reglas de distribución de la carga de la prueba, los medios probatorios de los cuales puede hacer uso el recurrente y su valoración por parte del órgano decisor, permitiendo determinar cual es el contenido del derecho a la prueba en la vía recursiva judicial y administrativa.

Por otro lado, desde el punto de vista de su aporte práctico, el presente estudio resultara de gran utilidad, por cuanto los resultados que se obtengan proporcionarán al contribuyente una valiosa fuente de consulta sobre el valor probatorio de los medios probatorios, constituyéndose una guía tanto para el contribuyente como para el profesional tributario, sobre las pruebas pertinentes para la defensa en el Recurso Contencioso Tributario y el Jerárquico.

Asimismo, la investigación manifiesta una relevancia científica que se evidencia en la presentación de una fuente de información y conocimiento acerca de un tópico actual y vigente, referido a las normas que configuran el marco legal de la materia probatoria en la vía recursiva judicial y administrativa, el cual puede llegar a convertirse en un aporte que sirva de base y consulta para otros investigadores interesados en los aspectos desarrollados en el presente estudio.

6. DELIMITACIÓN

La presente investigación se ubica en el área de conocimiento del Derecho Tributario, específicamente en lo referente a su aspecto Adjetivo y procedimental en sede administrativa y judicial, al analizar el Recurso Jerárquico y el Recurso Contencioso Tributario ejercido contra los actos de la Administración Tributaria Nacional.

Para su realización, se tomo en consideración por un lado, los basamentos legales aportados por el Código Orgánico Tributario (2.001); Código de Procedimiento Civil (1986); y Código Civil (1982); por el otro los aportes teóricos de la doctrina patria, entre los cuales destacan Brewer (2002), Fraga (2004), Hernández (2004), Márquez (2004), Ruan (1999), entre otros.

Desde la perspectiva espacial, el estudio abarca el análisis de normas tanto de orden constitucional como legal vigentes en todo el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, por lo cual, sus resultados serán

aplicables a toda la geografía nacional. Asimismo, el estudio se encuentra delimitado de manera temporal en el lapso contemplado desde Febrero 2.010 hasta Marzo 2.010.