



ALGUNOS TIPS SOBRE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN VENEZUELA

1. INTRODUCCIÓN

Como lo establece el Código Civil Venezolano en su artículo 2: “La ignorancia de la Ley no excusa de su cumplimiento”. Asimismo, Luis Fraga Pittaluga en su obra “La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria”, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas 1998, indica que la mejor defensa del contribuyente es la de conocer y cumplir con las normas. Debido a ello, es necesario que las empresas tengan personal o asesores capacitados y actualizados.

También es importante, que al ser objeto de una fiscalización, la cual debe iniciarse con una notificación, las empresas actúen inmediatamente, no dejando vencer los lapsos establecidos en las distintas normas a ese respecto, asesorándose apropiadamente, por profesionales expertos en el área (nuestra recomendación es utilizar asesoría conjunta de Contadores Públicos y Abogados especialistas en la materia tributaria) para que en los casos muy evidentes de situaciones a favor del fisco, aceptar los reparos (allanamiento), disminuyendo el impacto de las sanciones, y en los otros casos habrá que prepararse para la defensa.

Hemos preparado este trabajo, como una modesta contribución en el quehacer tributario, actuando como profesional de la Contaduría Pública, con una Maestría en Gerencia Tributaria, no pretendiendo invadir el campo del Derecho, sino como usuario de las normas, y considerando la reforma reciente en el ámbito tributario, la cual se efectuó sin consultas de ningún tipo, y mediante aplicación incorrecta, en nuestra opinión, del poder habilitante, pretende vulnerar derechos básicos de los contribuyentes y responsables con la exageración de sanciones pecuniarias, exacerbación de cierres (irrespetando el debido proceso, el derecho a la defensa y la presunción de inocencia, entre otras garantías constitucionales) y aumento de sanciones penales.

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICADOS A LA TRIBUTACIÓN

Normalmente, nosotros los Contadores Públicos, por nuestra propia formación profesional, cometemos en algunas oportunidades el error de evaluar las situaciones tributarias de manera pragmática, únicamente desde la óptica de la normativa específica que existe a ese respecto: Código Orgánico Tributario, Leyes Especiales en el campo tributario, Reglamentos, Decretos, Resoluciones Providencias y Ordenes Administrativas, siempre hemos recomendado la asistencia de un Profesional del Derecho con Experticia Tributaria para la aplicación en la Defensa de cualquier otra disposición legal existente, y considerando que los tributos afectan derechos humanos básicos como las libertades económicas principalmente la propiedad, y la libertad individual en muchos casos, podemos partir de la utilización de Normas Supra Constitucionales en materia de Derechos Humanos, y de La Constitución Nacional (Ley de Leyes), Código Civil, Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Ley Sobre Simplificación de Trámites Administrativos y cualquier otra que sea menester. Considerando igualmente, la jerarquía de las normas (Pirámide de Kelsen) y la existencia de Jurisprudencia y Doctrinas que pueden coadyuvar en el planteamiento de la defensa del contribuyente o responsable.

En este orden de ideas, hacemos referencia a algunos principios contenidos en la Constitución Nacional de 1999, que se aplican perfectamente a la materia tributaria:

- Supremacía de la Constitución y Normas Supra Constitucionales en Materia de Derechos Humanos.



- Legalidad y Reserva Legal.
- Irretroactividad de la Ley, considerando los conceptos del “Hecho del Príncipe”, y el de “Confianza Legítima o de Expectativa Plausible”
- Generalidad e Igualdad, incluyendo también lo relativo a la Equidad y Capacidad Contributiva.
- La Libertad Económica, la Propiedad, la No Confiscación.
- El “Non Bis in Idem” (cosa juzgada, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito).
- Eficiencia de la Recaudación y de la Administración Tributaria.
- Derechos Procesales de los Contribuyentes: Acceso a la Justicia, El Debido Proceso, Derecho a la Defensa, La Presunción de Inocencia, El Amparo, El Derecho de Petición y la Oportuna y Adecuada Respuesta, El Derecho a la Información y Acceso a los Expedientes, entre muchos otros. Los Derechos a la Vida, al Debido Proceso, el Derecho a la Información, la Prohibición de Incomunicación o Torturas y los demás Derechos Humanos intangibles no pueden ser suspendidos ni siquiera bajo un estado de excepción.

3. ASPECTOS RELATIVOS A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTENIDOS EN LA LEY ORGÁNICA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS (LOPA).

Esta Ley, considerada como la que detenta la mayor supremacía en cuanto a Procedimientos Administrativos se refiere, desarrolla principios constitucionales, pudiendo mencionarse entre otros:

- El Derecho de Petición y la Oportuna y Adecuada Respuesta
- Eficiencia de la Administración Tributaria.
- Motivación y Legalidad de los Actos Administrativos.
- No Retroactividad de Criterios Administrativos.
- Proporcionalidad y adecuación de potestades otorgadas a autoridades competentes.
- Establecimiento de Jerarquía de Actos Administrativos y respeto a ella.
- Incluye los supuestos de nulidad de los Actos Administrativos.
- Establece la posibilidad de representación por simple designación en la petición o recurso.
- Define la capacidad de “Interesados”.
- Plazo de diez (10) días para entregar pruebas.
- Establece como se conforman los expedientes, obligación de informar cómo se realizan los procesos y el orden riguroso de ejecución de trámites.
- Indica cómo se computan los términos y plazos de ejecución de los procedimientos.
- Muy importante para el área tributaria, indica que la tramitación y resolución de expedientes no podrá exceder de cuatro (4) meses, salvo que medien circunstancias excepcionales y se deje constancia de ellas con indicación de prórroga acordada, la cual no puede exceder de dos (2) meses. Este término corre a partir del día siguiente del recibo de la solicitud o instancia del interesado o a la notificación a éste, cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio.
- Inclusive se refiere a Recursos que pueden ejecutar los afectados por algún Acto Administrativo.



4. BREVE ANÁLISIS DE MECANISMOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE Y DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DESDE SU INICIO HASTA EL EJERCICIO DEL RECURSO CONTENCIOSO – TRIBUTARIO.

Como se indica al inicio de este artículo, la mejor defensa del Contribuyente es la de conocer y cumplir con las normas, estableciendo, en el caso de personas jurídicas, procedimientos adecuados de control interno que garanticen el cumplimiento efectivo de las obligaciones, comenzando con llevar y mantener adecuados registros contables.

Entre algunos de los mecanismos de defensa del contribuyente, vamos a mencionar la utilización de la **CONSULTA, en ejercicio del Derecho Constitucional de Petición y la Oportuna y Adecuada Respuesta**, transcribiendo para ello de manera textual lo que indica en artículo preparado por el Dr. Jesús Aranaga con motivo de un Foro Taller sobre La Reforma Tributaria efectuado en Maracaibo, en enero de 2015: ***“Con vista del incremento de las situaciones definidas por la reforma tributaria como infracciones sancionadas con altas multas, e incluso con clausura de establecimiento, de efectos aflictivos para los contribuyentes, este panel de facilitadores del presente evento, sugiere a los asistentes que, con el objeto de garantizar una efectiva asesoría a sus clientes y relacionados, se formule una consulta a la AT sobre aquellas situaciones en que se tenga duda sobre el alcance normativo, expresando en cada oportunidad la situación de hecho concreta, exponiendo con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, expresando la opinión fundada del consultante; toda vez que si la AT no responde dentro de los 30 días hábiles siguientes a su consignación y el consultante ha actuado conforme al criterio consignado como opinión fundada, no podrá ser sancionado o, si por el contrario, se obtiene respuesta antes o después del lapso indicado, el sujeto pasivo dispondrá de la información auténtica de cómo proceder, lo que evitará la imposición de sanciones y propiciará la adecuada aplicación de la ley tributaria”***

EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DESDE SU INICIO HASTA EL EJERCICIO DEL RECURSO CONTENCIOSO – TRIBUTARIO:

Inicio:

El art. 188 del COT indica que toda fiscalización, excepto lo previsto en art. 190 COT, se iniciará mediante la notificación (art. 171 al 178 COT) de una Providencia (**Acta de Requerimiento**) de la Administración Tributaria en el 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, autorizando a los funcionarios de la Administración Tributaria señalados en la Providencia al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.

El art. 190 del COT se refiere a que la Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en sus propias oficinas y con su propia base de datos, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización, haciendo abstracción al Acta de Requerimiento, pero siempre levantará acta que cumpla



con los requisitos previstos en el artículo 193 de este Código. **Consideramos que al no notificarse al contribuyente se está violando el art. 28 Constitucional.**

Lo indicado en el art. 190 del COT, también se establece en los art. 182 al 186 del mismo COT, relativos a cumplimiento de deberes formales y cumplimiento de obligaciones por parte de agentes de retención y de percepción, y los aplica de manera más reiterada la Administración Tributaria. **Al igual que con el artículo 190 consideramos la omisión de información como una violación al art. 28 Constitucional.**

Con la Providencia notificada solamente se podrá fiscalizar al contribuyente o responsable indicado, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, y únicamente podrán actuar los funcionarios en ella identificados. Cualquier otra actuación distinta hará anulable la fiscalización a menos que medie otra Providencia.

En muchas oportunidades observamos que los fiscales actuantes notifican y requieren la información de manera muy perentoria, a este respecto es conveniente que los contribuyentes conozcan el contenido del artículo 48 de LOPA: *“El procedimiento se iniciará a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, o de oficio.*

En el segundo caso, la autoridad administrativa competente o una autoridad administrativa superior ordenará la apertura del procedimiento y notificará a los particulares cuyos derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos pudieren resultar afectados, concediéndoles un plazo de diez (10) días para que expongan sus pruebas y aleguen sus razones”.

Los documentos e información solicitada en una fiscalización representan per se pruebas.

Término de ejecución de fiscalización y emisión de acta:

En el COT no se establece plazo para la ejecución de la fiscalización, entonces aplicaremos con carácter supletorio la norma establecida en los art. 60 y 61 de LOPA que indican que la tramitación y resolución de expedientes no podrá exceder de cuatro (4) meses, salvo que medien circunstancias excepcionales y se deje constancia de ellas, en el expediente respectivo, con indicación de prórroga acordada, la cual no puede exceder de dos (2) meses. Este término corre a partir del día siguiente del recibo de la solicitud o instancia del interesado o a la notificación a éste, cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio. **El plazo empezará a correr desde la notificación y en caso de que no se cumplan los plazos podrá ser anulable el acto.**

El art. 193 del COT indica que finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación, la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable.
3. Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización.
5. Discriminación de los montos por concepto de tributos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 196 de este Código.
6. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.



7. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

A nuestro entender los puntos 3 al 6 constituyen los elementos básicos de motivación del Acto Administrativo (Art. 9 LOPA), y si no fuesen adecuadamente motivados, debería considerarse que esta situación afecta el Debido Proceso, ya que el contribuyente no puede plantear una adecuada defensa si no conoce los hechos que se le imputan.

El art. 194 del COT establece que el Acta de Reparación que se levante conforme a lo dispuesto en el artículo anterior se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en este Código. El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario. **(Es provisoria hasta que el acto quede firme).**

El art. 195 del COT indica que 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. En los casos en que el reparo a uno o varios períodos provoque diferencias en las declaraciones de períodos posteriores no objetados, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo.

En el art. 196 del COT se establece que aceptado el reparo y pagado el tributo omitido **(allanamiento en términos tributarios)**, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el párrafo segundo del artículo 112 del COT **(30%)** y **demás multas** a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento. Puede haber pago **(allanamiento)** parcial, y en ese caso, la multa establecida en el párrafo segundo del artículo 112 del COT, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 198, sobre la parte no aceptada.

El art. 198 del COT indica que vencido el plazo establecido en el artículo 195 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del sumario teniendo el afectado un plazo de **veinticinco (25) días hábiles** para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierto la vía jerárquica o judicial. En materia de precios de transferencia este plazo será de **cinco (5) meses**

En el art. 197 del COT se establece que si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará **Acta de Conformidad (recomendamos en este caso que se solicite)**, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo. También indica que las actas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 194, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto 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. **Si la Administración Tributaria alegase este último aspecto habrá que evaluar lo relativo al principio de "non in bis idem".**



Nuestras recomendaciones en este punto se refieren principalmente a:

- Vigilar los plazos aun cuando se miden en días hábiles, partiendo desde la fecha en la cual fue notificada el Acta de Reparación, para establecer de una vez la fecha de vencimiento del lapso para allanamiento y de interposición de los descargos correspondientes, y buscar inmediatamente sean notificados la asistencia profesional de especialistas (preferiblemente Abogados y Contadores Públicos con suficiente experticia) para evaluar de manera correcta la situación.
- Aun cuando en 1ª instancia se determine que el caso es claramente favorable a la Administración Tributaria y que debe allanarse, para evitar la posibilidad de sanciones mayores al 30% y los costos que se incurrirían en una defensa, siempre será necesario evaluar la posibilidad de otras multas que indica el art. 196 del COT.

Presentación de descargos, plazo para interposición y contenido, plazo para pronunciamiento de la Administración Tributaria:

Sí de la evaluación planteada surgiera la decisión de no allanarse y optar por presentar descargos, debe evaluarse a profundidad la situación planteada y preparar y presentar dentro del lapso de 25 días hábiles que comienzan el día siguiente que transcurrieron los 15 días hábiles para aceptar el reparo y allanarse.

En los casos de los artículos 182 y 190 del COT la falta de notificación de la fiscalización debe evaluarse para cualquier defensa que se plantee así como si existiese falta de motivación o motivación inadecuada del Acta Provisoria del Reparación.

Los descargos, de manera similar al Recurso Jerárquico, se introducen mediante un escrito razonado, en membrete del contribuyente, que debe contener entre otros asuntos los siguientes:

- **Dirigido a** la autoridad que emitió el Acta Provisoria de Reparación;
- **Identificación** debida del contribuyente con sus datos de Registro (mercantil o civil según sea el caso, N° de RIF, dirección fiscal, identificación del representante legal (indicar N° CI y acta o documento en el cual consta la representación) y la identificación de alguna otra persona (N° CI) autorizada para representar al contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria para este caso (puede ser representación simple según art. 26 LOPA);
- **Suscripta narrativa de los hechos**, iniciando con la identificación de la Providencia (Acta de Requerimiento) que dio inicio al procedimiento de fiscalización con indicación de tributo o tributos examinados, períodos y funcionarios designados, o mención de la ausencia de la Providencia; posteriormente se identifica el Acta de Reparación (Provisoria) con su contenido (ver art. 193 COT), extendiéndose en los puntos 4, 5 y 6 (si aplicase este último), indicando números de identificación y fechas de notificación con observaciones que pudiesen existir.
- **Alegatos y descargos**, con la extensión que haga falta para explicar los asuntos de hecho y de derecho que en opinión del contribuyente o responsable soportan los descargos, indicación de pruebas que se promueven y la conclusión con el petitorio del contribuyente o responsable.

Normalmente se presenta ante la Administración Tributaria en original y copia, acompañado de copias de documentos de identificación del contribuyente, representante legal u otra persona autorizada; Actas de Requerimiento y de Reparación; **y muy importante, la documentación necesaria para sustentar las pruebas que se promuevan.**



Vencido el plazo dispuesto en el art. 198 del COT, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacúe las pruebas promovidas (**muy importante, se alegan pruebas en el registro y luego no son promovidas**), pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes, Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un periodo igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, las cuales se harán constar en el expediente. Esta situación no limita las facultades de la Administración Tributaria de promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes.

Según lo establece el art. 202 del COT, la Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año (continuo) contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario. Sí la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno.

El art. 201 del COT incluye los siguientes asuntos sobre la culminación del sumario y emisión de Resolución Culminatoria 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.

La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
6. Fundamentos de la decisión.
7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.
9. Recursos que correspondan contra la resolución.
10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

El afectado o afectada podrá interponer contra la Resolución Culminatoria del Sumario, los recursos administrativos y judiciales que establece el COT.

Interposición de Recursos Administrativos, plazo para presentar y contenido, plazo para pronunciamiento de la Administración Tributaria:

Recurso de Revisión (art, 263 al 265 COT):

El Recurso de Revisión contra los actos administrativos firmes podrá intentarse ante los funcionarios competentes para conocer del Recurso Jerárquico 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.

Sólo procederá dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la sentencia a que se refieren los numerales 2 y 3 del artículo anterior, o de haberse tenido noticia de la existencia de las pruebas a que se refiere el numeral 1 del mismo artículo.

Será decidido dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de su presentación.

Recurso Jerárquico (art, 252 al 262 COT):

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. **Además de la posibilidad de interponer este recurso ante un reparo producto de fiscalización, se puede interponer en situaciones de denegación expresa o tácita (sin respuestas) en los casos de solicitudes de recuperación de tributos (art. 216 y 217 del COT).**

El Recurso Jerárquico, **debe ejercerse con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria**, y se interpone mediante un escrito razonado, en membrete del contribuyente, que debe contener entre otros asuntos los siguientes:

- **Dirigido a** la autoridad que emitió el Acta Provisoria de Reparación;
- **Identificación** debida del contribuyente con sus datos de Registro (mercantil o civil según sea el caso, N° de RIF, dirección fiscal, identificación del representante legal (indicar N° CI y acta o documento en el cual consta la representación) y la identificación de alguna otra persona (N° CI) autorizada para representar al contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria para este caso (puede ser representación simple según art. 26 LOPA);
- **Súcinta narrativa de los hechos**, iniciando con la identificación de la Providencia (Acta de Requerimiento) que dio inicio al procedimiento de fiscalización con indicación de tributo o tributos examinados, períodos y funcionarios designados, o mención de la ausencia de la Providencia; posteriormente se identifican al Acta de Reparación (Provisoria) y a la Resolución Culminatoria del Sumario con todo su contenido (ver art. 201 del COT), extendiéndose en los puntos que se quieren desvirtuar, indicando números de identificación y fechas de notificación con observaciones que pudiesen existir.
- **Alegatos para desvirtuar las pretensiones de la Administración Tributaria**, con la extensión que haga falta para explicar los asuntos de hecho y de derecho que en opinión del contribuyente o responsable soportan los alegatos, indicación de pruebas que se promueven y la conclusión con el petitorio del contribuyente o responsable.

Normalmente se presenta ante la Administración Tributaria en original y copia, acompañado de copias de documentos de identificación del contribuyente, representante legal u otra persona autorizada; Actas de Requerimiento y de Reparación; **y muy importante, la documentación necesaria para sustentar las pruebas que se promuevan.**



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. (Debe calcularse desde la fecha de notificación del acto que se impugna y vigilarse que no se agote)

El Recurso Jerárquico deberá interponerse ante la oficina de la cual emanó el acto.

Interpuesto el Recurso Jerárquico, la oficina de la cual emanó 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 continuará su trámite por la parte no modificada.

La interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido.

No obstante, el interesado o interesada podrá solicitar la suspensión de los efectos, cuando de manera concurrente la ejecución del acto pudiera causarle graves perjuicios y la impugnación se fundamentare en la apariencia del buen derecho.

La solicitud deberá efectuarse en el mismo escrito del recurso, consignando todas las pruebas que fundamenten su pretensión.

La Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la suspensión solicitada, dentro del lapso previsto para la admisión.

No podrá acordarse administrativamente la suspensión de los efectos respecto de las sanciones relativas a la clausura del establecimiento, comiso o retención de mercancías, vehículos, aparatos, recipientes, útiles, instrumentos de producción o materias primas, así como de la suspensión de actividades sujetas a autorización por parte de la Administración Tributaria.

La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida.

Menciona el Dr. José Andrés Octavio en artículo sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario incluido en la recopilación de un Foro Sobre La Tributación en la Constitución de 1999, promovido por las Academias de Ciencias Políticas y Sociales, la de Ciencias Económicas, la AVDT, ASOVEDEFI y el BCV, publicada en 2001, que esta aparente vuelta a la aplicación del solve et repete ha sido rechazado reiteradamente por la Jurisprudencia por inconstitucional.

También se refiere la Dra. Ilse van der Helde Hedderich, en “Generalidades Acerca del Amparo Tributario – In Memoriam Ilse van der Helde Hedderich”, que conforme a reiterada Jurisprudencia la CSJ en la Sala Político Administrativa, la solicitud de suspensión del acto recurrido mientras dure el Procedimiento busca evitar que se violen derechos o garantías de rango constitucional al accionante y que para su



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

procedencia es solamente necesario un medio de prueba que constituya suficiente presunción de lesión a algún derecho constitucional del accionante, sin tener que hacer un análisis o estudio a fondo sobre la inconstitucionalidad o legalidad del acto impugnado, lo cual se realizará al resolver la acción o el recurso principal, igualmente indica que en su opinión, no son exigibles los créditos fiscales exigidos por la Administración Tributaria hasta que culmine el procedimiento y queden definitivamente firme.

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 oficina de la cual emanó el acto, el lapso establecido en este artículo se contará a partir del día siguiente de la recepción del mismo.

Son causales de inadmisibilidad del recurso:

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

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

Los profesionales que asesoren al contribuyente o responsable en la interposición del Recurso deben estar pendientes de la admisión del mismo.

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 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 él o la 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, requerir la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la materia objeto del recurso y exigir la ampliación o complementación de las pruebas presentadas, si así lo estimare necesario.

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 artículo se contará 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. Cumplido el término fijado en el artículo anterior 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 él o la 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.

La Administración Tributaria se abstendrá de emitir resolución denegatoria del Recurso Jerárquico, cuando vencido el lapso establecido en el artículo 261 de este Código, no hubiere pronunciamiento por parte de ella, y él o la contribuyente hubiere intentado el Recurso Contencioso Tributario en virtud del silencio administrativo.

Interposición de Recurso Contencioso Tributario, plazo para efectuarlo y contenido, plazo para pronunciamiento de la Administración Tributaria:

Artículo 266 y siguientes del COT

El Recurso Contencioso Tributario procederá:

1. 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.
2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado Recurso Jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 262 de este Código.
3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el Recurso Jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

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. (El ejercicio subsidiario de este Recurso con el Jerárquico a veces no es recomendable por la pérdida de plazos, también existe un problema que puede generar inadmisibilidad cuando el profesional que asistió en el ejercicio del Recurso Jerárquico no sea un Abogado)

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

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

El lapso para interponer el recurso será de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el Recurso



Jerárquico, en caso de denegación tácita de éste. (Debe calcularse desde la fecha de notificación del acto que se recurre y vigilarse que no se agote)

El recurso podrá interponerse directamente ante el tribunal competente, o por ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del o la recurrente.

Asimismo, podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto.

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

La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida.

La instancia se extinguirá por el transcurso de un (1) año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento. La inactividad del Juez, después de vista la causa, no producirá la perención.

Son causales de inadmisibilidad del recurso:

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

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

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

El procedimiento a seguir en la segunda instancia será el previsto en la ley que rige el Tribunal Supremo de Justicia.



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

5. BIBLIOGRAFÍA

Constitución República Bolivariana de Venezuela 1999 con enmienda Nº 1, publicada en G.O extraordinaria Nº 5.908 19/02/2009.

Código Orgánico Tributario de Noviembre de 2014.

ARANAGA, JESUS GERARDO, Artículos varios y presentaciones en eventos.

BREWER CARIAS, ALLAN RANDOLPH: “**Las Formas de la Actividad Administrativa**”, trabajo presentado en las Segunda Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo realizadas en Caracas en 1996; “**Jurisprudencia de la CSJ 1930 – 1974, Tomo III, Vol. 2 La Actividad Administrativa, El Hecho del Príncipe**”; “**El Régimen Constitucional de los Decretos Leyes y de los actos de Gobierno**”.

CUEVAS GARCÍA, MARÍA GABRIELA: “**La Ley Habilitante**”, trabajo publicado en Revista SIC 692. Mayo 2007.

FRAGA PITTALUGA, LUIS: “**Principios Constitucionales de la Tributación, Jurisprudencia**”, Fraga Sánchez & Asociados, Caracas 2006.

GRAU, MARÍA AMPARO: Artículos varios de opinión en Prensa Venezolana.

OCTAVIO, JOSÉ ANDRÉS: “**Artículos en los cuales analiza la Reforma del Código Orgánico Tributario y a la Disposición Transitoria Quinta de la CRBV de 1999, incluidos en la recopilación de un Foro Sobre La Tributación en la Constitución de 1999, promovido por las Academias de Ciencias Políticas y Sociales, la de Ciencias Económicas, la AVDT, ASOVEDEFI y el BCV**”, publicada en 2001.

PALACIOS MARQUEZ, LEONARDO: Artículos varios en Revistas AVDT y de opinión en Prensa Venezolana.

RAMIREZ, ALEJANDRO: “**Algunas consideraciones sobre Expectativa Plausible en materia tributaria**”, colaboración en edición 815 – 24/08/2012.

RONDÓN DE SANSÓ, HILDERGARD: “**Expectativa Plausible**”, edición 815 – 24/08/2012.

RUAN SANTOS, GABRIEL: Artículos varios en Revista AVDT, y de opinión en Prensa Venezolana.

VELDE HEDDERICH, ILSE VAN DER: “**Generalidades Acerca del Amparo Tributario – In Memoriam Ilse van der Helde Hedderich**”, Caracas 2001.



Fernández Machín & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

LCDO. JESUS ENRIQUE FERNANDEZ PRESILLA

Licenciado en Contaduría Pública Universidad Santa María, Caracas 1977, Magister en Gerencia Tributaria Universidad Dr. Rafael Beloso Chacín (URBE), Maracaibo 2007.

Inicialmente se desarrolló en firmas internacionales de auditoría: Arthur Andersen & Co (Krigier, Morales y Asociados) y Ernest & Young (Pérez Mena & Everts) en las que alcanzó niveles supervisorios, ex socio de las firmas de contadores públicos Polanco, Arévalo, Fernández & Asociados; Araujo, Fernández, Guanipa & Asociados; Fernández, Guanipa & asociados. Actualmente socio ejecutivo de la firma de contadores públicos Fernández, Machín & Asociados.

Secretario de Estudios e Investigaciones de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1994 – 1996); Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1996 – 1998); Miembro Fundador del Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1998); Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia en varios períodos; Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en varios períodos; Miembro de la Comisión Interamericana de Asuntos Tributarios de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) (1997 – 1999); PROFESOR UNIVERSITARIO EN PREGRADO Y POSTGRADO EN LA UNIVERSIDAD RAFAEL BELLOSO CHACÍN (URBE) EN CONTABILIDAD Y MATERIA TRIBUTARIA (1996 – 1998); Facilitador y Expositor en diversos cursos, seminarios, jornadas, simposios y congresos en materia tributaria, de contabilidad de inflación, principios de contabilidad y auditoría, nacionales y regionales; Autor de los libros “La Reforma Fiscal en Venezuela” 1994; “Los Impuestos en Venezuela. Resumen de Aspectos Principales” 1997, “Reexpresión de Estados Financieros en Venezuela” 2002, “Un Enfoque Práctico Sobre los Ajustes por Inflación en el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, y algunas consideraciones sobre el Impuesto Diferido Contable” 2012; Coautor del libro “La Responsabilidad del Contador Público Venezolano y otras actuaciones profesionales” 2001; Asistente a diversas Jornadas Nacionales de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT); Asistente a Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario en Margarita; Condecorado con la Orden Mérito al Contador Público por la Junta Directiva de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, presidida por el Lic. Reinaldo Navas Bolívar en septiembre de 1998; Condecorado con la Orden Lucas Pacioli, en octubre de 2013, durante el período que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, estuvo presidida por el Lic. Diego Mendoza.