



## LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO ANTE LOS PRIVILEGIOS PROCESALES CONSAGRADOS A LA REPÚBLICA

(The opposing of the acts of tributary content against the procedural privileges enshrined on the republic)

**Urdaneta Celis, Oswaldo Enrique**

Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela

[Oswaldo\\_1987@hotmail.com](mailto:Oswaldo_1987@hotmail.com)

**Morales Morillo, Marlyn Mercedes**

Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela

[marlynmercedes@hotmail.com](mailto:marlynmercedes@hotmail.com)

**Recibido:** 14 de marzo de 2012 **Aceptado:** 16 de abril de 2012

### RESUMEN

El presente trabajo tuvo como propósito analizar la impugnación de los actos de contenido tributario, ante los privilegios procesales consagrados a la República. Metodológicamente fue de tipo documental, aplicada, descriptiva, con un diseño no experimental, transversal descriptivo bibliográfico. Para la recolección de la información se utilizó la técnica de la observación documental; empleándose el sistema fólder como instrumento. Se realizó el análisis documental, con la ayuda de la hermenéutica jurídica para el razonamiento de los datos. Los resultados arrojaron que el sistema tributario venezolano a la luz de las prerrogativas y privilegios procesales consagrados a la República, representada por la Administración Tributaria, más que propiciar una contienda procesal para proteger al Estado, proporciona desigualdad y desatención a los derechos y principios plasmados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV). La impugnación de los actos de contenido tributario puede verse opacada ante tales consagraciones de los privilegios, haciendo cada vez cuesta arriba la defensa plena y transparente del contribuyente a la hora de hacer valer sus argumentos frente a la Administración. Asimismo, se concluye que es imprescindible que las prerrogativas de la Administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares, para buscar un equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales. En consecuencia, se recomendó en una futura reforma al Código Orgánico Tributario o bien a la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, evitar las prerrogativas discriminatorias e injustificadas; los esfuerzos de la Administración Tributaria deben estar orientados a detectar la brecha de desigualdad y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego analizar las medidas a implementar para mejor utilización de las prerrogativas y privilegios.

**Palabras clave:** Actos de contenido tributario, Impugnación, Prerrogativas, Principios Constitucionales, Privilegios Procesales, Recursos tributarios.



## ABSTRACT

The present work was to propose to analyze the contestation acts of taxation, facing the procedural privileges enshrined in the Republic. Methodology was applied descriptive documentary-style, with a descriptive cross-sectional non-experimental design literature. To collect the information uses the technique of documentary observation, using the system folder as an instrument. Documentary analysis was conducted with the help of legal interpretation to the reasoning of the data. The results showed that our Venezuelan tax system besides of the procedural prerogatives and privileges enshrined in the Republic, represented by the tax authorities, rather than promoting a contest to protect the state procedure provides inequality and neglect of the rights and principles enshrined in our Constitution of the Republic Bolivarian of Venezuela. The challenging content acts of tax may be overshadowed to such consecrations of privileges, making it increasingly uphill full public defense of the taxpayer at the time of presenting his arguments against the administration. It also concluded that it is imperative that the prerogatives of the administration to be offset by guarantees provided for individuals to seek a balance that allows for the realization of the state without the expense of individual rights. Consequently it was recommended in a future amendment to the Tax Code or the Organic Law of the Attorney General's Office, the privileges should avoid discriminatory and unjustified efforts of the Tax Administration must then be designed to detect the gap of inequality and try to define exactly their size, and then, analyzing the measures to be implemented for the better function of the prerogatives and privileges.

**Keywords:** Acts of tributary content, Opposing, Constitutional principles, Procedural privileges, Tributary recourse.

## INTRODUCCIÓN

El Sistema Tributario en Venezuela está caracterizado por una serie de principios que lo fundamentan como: el principio de legalidad, igualdad, justicia tributaria, seguridad jurídica, equidad, progresividad, capacidad contributiva, los cuales se encuentran tipificados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en los artículos 316 y 317. Las normas programáticas establecidas en la Constitución Nacional han sido desarrolladas a través del Código Orgánico Tributario de 2001 y las distintas leyes especiales de esta área.

La finalidad primordial del Sistema Tributario es la recaudación de los tributos, y para que se cumpla este objetivo ha sido necesaria la implementación por parte de la Administración Tributaria representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de mecanismos que permitan controlar el cumplimiento del pago del tributo y de las obligaciones formales que son de gran importancia para la disminución de los índices de evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

En este sentido, se considera la necesidad de otorgar un trato relativamente diferencial a la Administración Pública en virtud de los intereses a los cuales se encuentra dirigida su actividad administrativa (servicio público, interés general, necesidades básicas



de la comunidad) mediante el otorgamiento de ciertos privilegios procesales, pero esto de ninguna manera puede acarrear un detrimento patrimonial o moral de los derechos e intereses de los particulares que acuden a la vía administrativa y a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, precisamente para lograr no solo el control de legalidad de las actuaciones de los entes político territoriales, sino también la reparación e indemnización de los daños que dichas situaciones hayan ocasionado en la esfera jurídica de los mismos.

Sin embargo, ha habido una tendencia en la legislación venezolana de otorgar excesivas prerrogativas procesales a la Administración Pública, entre ella la Administración Tributaria que han ocasionado una distorsión de derechos y principios constitucionales fundamentales dentro del Estado de Derecho, produciendo un detrimento en la seguridad jurídica y tutela judicial efectiva de los contribuyentes.

Por su parte, en el sistema judicial Venezolano, se agrava aún más la situación cuando se evidencia la extensión y otorgamiento de nuevos privilegios para la Administración Pública, convirtiendo a la denominada Jurisdicción Contencioso Administrativa prácticamente en un órgano de tutela de los derechos e intereses patrimoniales del Estado, utilizándose siempre como argumento el hecho que el patrimonio de este, involucra fines de interés general, situación que justificaría su protección y régimen procesal de desigualdad.

En este sentido, se observan privilegios que inciden no solo al producirse la impugnación de los actos de contenido tributario a través de los recursos (jerárquico, contencioso tributario y de revisión) sino también en los derechos fundamentales de los contribuyentes, al relajarse la tutela judicial efectiva, el derecho a la defensa y el derecho de acceso a la administración, así como a una justa indemnización de los daños y perjuicios causados a los derechos y garantías constitucionales del contribuyente, los cuales más que encontrarse como efectivas garantías impuestas por la ley, son vistos como subordinación frente a los intereses patrimoniales del Estado, llegando incluso a obstaculizar el acceso a los órganos de administración de justicia.

### **LOS PRIVILEGIOS PROCESALES EN LA REPÚBLICA**

La Revolución Francesa significó la institucionalización, consolidación o surgimiento de teorías trascendentales, elementos de la política, la ciencia, etc., siendo mayormente influyente en la rama del Derecho. A partir de ese período histórico, se bifurca el camino y las formas del Derecho para bien, reconociéndose al Derecho Privado como un amplio campo para los particulares, en contraste al Derecho Público, para la Administración como para los administrados; grandes conceptos ven la luz: la Administración Pública y el Derecho Administrativo.

Desde entonces, la Administración Pública es el aparato en el cual radica el poder administrativo y el gobierno de las relaciones del resto de la sociedad, es decir, los administrados. Es entendido que la Administración Tributaria comprende el órgano o ente del poder público: nacional, estatal o municipal cuyo objetivo primordial es la recaudación



de los tributos atribuidos a su competencia por mandato de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley.

De esta manera, como rama de la Administración Pública venezolana, representante de un interés general en materia de creación, fiscalización y recaudación de tributos, bajo la rúbrica del principio de autoridad, no puede ser tratada como igual en las relaciones que esta establece con los administrados en su quehacer diario; tampoco puede someterse, por ende, en la solución de los conflictos en los que esta fuera parte, a una jurisdicción simple, como la ordinaria o la civil, mucho menos a un simple particular.

En su concepción moderna, las prerrogativas de la administración poseen una característica permisiva, sin embargo su origen autoritario denota en muchas ocasiones la justificación de su existencia y el alcance de tales ventajas administrativas, al punto que pudiera soslayar garantías fundamentales de los particulares, en este caso de los contribuyentes.

La Administración Tributaria en Venezuela ha adquirido una trascendental importancia desde la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante Decreto Presidencial No, 310 de fecha 10 de agosto de 1994. Con este decreto, se daba cumplimiento a las previsiones del artículo 225 al 227 del Código Orgánico Tributario de 1994 que otorgó un rango legal superior al ente Tributario y le reconoció una autonomía funcional y financiera que hasta ese momento no poseía.

Es importante acotar que el texto constitucional tipifica como Administración Pública, entre ella la Administración Tributaria, aquella que está al servicio de los ciudadanos y debe fundamentarse en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley como también al derecho.

Sin embargo, ante las prerrogativas procesales atribuidas a la República se pudiera afectar el mantenimiento de una relación jurídica tributaria en el plano de verdadera igualdad de los contribuyentes frente a la administración tributaria, concretamente en materia de impugnación de actos de contenido tributario cuando estos son interpuestos en sede administrativa o judicial.

La impugnación de actos de contenido tributario tendrá como fin esencial ser un medio, recurso y/o herramienta para el administrado en el ejercicio de su derecho a la defensa, resolviendo controversias tributarias bajo el amparo de justos procedimientos, invocando los principios y garantías procesales que deben cumplirse en toda contienda procesal donde se ven inmersas las partes en litigio.

Por tanto, el contribuyente goza de medios y recursos para enfrentar dichos privilegios que se consagran a la República, entre los cuales se encuentran las citaciones y notificaciones a la República, la fase probatoria en juicios, la inembargabilidad de la nación, la improcedencia de condenatoria en costas procesales a la República, la confesión ficta, consulta legal de la sentencia, entre otros, específicamente en materia tributaria.



Cabe acotar que estos privilegios o prerrogativas le son dados a la Administración Tributaria mediante ley para gozar de una protección por pertenecer a la rama del sector público para ser garante de las buenas relaciones entre administración – administrados. Dichos privilegios parten de una norma fundamental como lo es la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (LOPGR).

### **LOS PRIVILEGIOS PROCESALES DE LA REPÚBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA**

Opina Gallotti (2010) que a la Administración se le dota de un conjunto considerable de prerrogativas, es decir, se le atribuye constitucional y legalmente una serie de deberes y facultades exorbitantes, que además de crear una especie de blindaje sobre los referidos bienes e intereses patrimoniales del colectivo, colocan a la Administración Pública en una situación jurídica privilegiada o de ventaja en el mundo jurídico. De allí que se hable de un status privilegiado de la Administración en relación a sus bienes o créditos fiscales; o de una posición privilegiada de ésta dentro de un juicio o fuera de él, etc.

Varias son las prerrogativas que posee en este caso, la Administración Tributaria en defensa de sus bienes e intereses patrimoniales y también en el ámbito tributario nacional, entre las cuales destacan: citaciones y notificaciones; fase probatoria; la imprescriptibilidad e inalienabilidad de sus bienes del dominio público; la imposibilidad de condenatoria en costas, la improcedencia de la confesión ficta, la consulta legal de la sentencia, Mora de la administración con el contribuyente, entre otros.

### **CITACIONES Y NOTIFICACIONES**

Dispone el artículo 247 de la CRBV (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) que: "la Procuraduría General de la República asesora defiende y representa judicial y extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República y será consultada para la aprobación de los contratos de interés público nacional..."

En atención a esa importantísima función, el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008b), prevé que es competencia de la Procuraduría General de la República (PGR), como norma general: "representar y defender judicial y extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República" (numeral 1) y "representar y defender a la República en los juicios de nulidad incoados contra los actos administrativos del Poder Ejecutivo Nacional" (numeral 3). Corresponde igualmente a la PGR representar al Ejecutivo Nacional y defender sus actos ante la jurisdicción contencioso administrativa y constitucional (artículo 63 de la ley).

Presentado el recurso por el contribuyente, el Tribunal competente emite un Auto, en el que ordena la notificación de (i) la Administración Tributaria Nacional (SENIAT) en la persona del funcionario competente por la materia controvertida: Gerente de Tributos Internos de la Región o Gerente de la Aduana. Según el caso; (ii) La Procuraduría General de la República (iii) La Contraloría General de la República y (iv) El Fiscal General de la República. De manera que al menos son cuatro (4) las notificaciones que el juez debe emitir de conformidad con las normas especiales que rigen la materia de los



organismos citados, y al contribuyente le corresponde la carga procesal y administrativa de impulsar tales notificaciones.

Por su parte, Homes (2005) plantea la interrogante sobre la cual existen diferencias importantes de criterios en los distintos tribunales contenciosos tributarios: ¿Será necesaria e indispensable la notificación a la Procuraduría General de la República una vez admitido el recurso contencioso tributario y practicada esta notificación?, ¿habrá la necesidad de dejar transcurrir los ocho días hábiles para que pueda iniciarse los lapsos para la interposición de los recursos a que haya lugar y de promoción pruebas, con fundamento en las prerrogativas y privilegios procesales de la Procuraduría General de la República?

El principio de que las partes están a derecho implica que, una vez efectuado el emplazamiento al inicio del proceso, no es necesario realizar más notificaciones que las estrictamente necesarias previstas en la ley puesto que se considera a las partes suficientemente enteradas del juicio y sus implicaciones. Como consecuencia de este principio, la atención del proceso se deja a la diligencia que las partes deben tener en la defensa de sus intereses, en el sentido de cumplir con todos los actos que como peso a su propio interés les impone la Ley.

### **FASE PROBATORIA**

Por la especificidad de la materia tributaria existen ciertas previsiones en cuanto al valor de determinados medios de prueba, así como respecto a la carga de la misma. Por ejemplo, en la jurisdicción contencioso tributaria, una vez iniciado el juicio, incumbe a la Administración Tributaria llevar a los autos la prueba de los hechos constitutivos de su resolución, o lo que es lo mismo, los antecedentes administrativos (expediente administrativo).

Ahora bien, respecto a la forma de ofrecimiento de la prueba en el contencioso tributario, en opinión de Tabares (2007), el tratamiento de los medios probatorios, en principio, no resulta distinto al que aplica en el juicio civil o laboral; la actividad probatoria en este tipo de proceso, como en cualquier otro, trata simplemente de llevar un hecho determinado o el acontecimiento que demuestra su inexistencia al proceso, de modo que pueda ayudar a formar el convencimiento del juzgador, y finalmente, a la resolución de la controversia. A este respecto, es acertada la premisa de que no existen pruebas civiles, administrativas o laborales.

Se deduce que existen ciertas excepciones respecto a las formas procesales para la evacuación de pruebas en materia tributaria más aún respecto de los privilegios y prerrogativas procesales consagradas a la República en tanto que prevalece una ventaja exorbitante en modo de evacuar las pruebas y lapsos correspondidos, distintos a los efectuados por el contribuyente. En este sentido, se verifica el privilegio de la Administración Tributaria en el artículo 189 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), que expresa:



**Artículo 189:** Vencido el plazo dispuesto en el artículo anterior, 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 evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, los cuales se harán constar en el expediente. Regirá en materia de pruebas lo dispuesto en el Sección Segunda de este Capítulo.

**Parágrafo Único:** el lapso previsto en este artículo no limita las facultades de la Administración Tributaria de promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes.

Del artículo citado se infiere que, la Administración Tributaria no posee límites para evacuar pruebas tal como lo reseña el parágrafo único del artículo in comento, donde expresa que no limita las facultades de la Administración Tributaria de promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes, mientras que el contribuyente solo posee 15 días fatales y perentorios según lo dispuesto en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario.

### **INEMBARGABILIDAD DE LA NACIÓN**

Expresa Brewer (2006) que al revisar el ordenamiento jurídico Venezolano, se observa que la CRBV contempla ciertos bienes como pertenecientes a la República, considerándolos bienes de dominio público, en consecuencia inalienables e imprescriptibles como por ejemplo los yacimientos mineros y de hidrocarburos, y las costas marinas (Artículo 12 CRBV) (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), conforme a lo cual se considera que solo determinados o específicos bienes están fuera del comercio; en consecuencia no susceptibles de embargo, lo que implica que sí pueden haber otros bienes alienables (comerciales) o prescriptibles (revocables).

Se observa inmediatamente una situación especial a favor de la República, dado que se prevé una suerte de "inembargabilidad" de cualquier activo del Estado, sin olvidar que se traslada igualmente a los Estados e institutos autónomos en virtud de los artículos 33 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2009) y 97 de la Ley Orgánica de Administración Pública (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008a), respectivamente.

### **NO CONDENATORIA EN COSTAS A LA REPÚBLICA**

El ordenamiento jurídico venezolano en materia tributaria, como es el caso del artículo 327 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) exceptúa de la aplicación de dicha regla procesal a ciertas personas u organizaciones personificadas como es el caso de la República. No se puede olvidar que el proceso (independientemente de su situación de gratuidad consagrada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela) genera gastos, como consecuencia lógica de los



costos de honorarios profesionales principalmente de abogados, así como también la necesidad de traer a los autos pruebas de experticia que requerirán pago de peritos, expensos de notaría, copias, etc.

Con base en lo anterior, es frecuente encontrar en sentencias dictadas por Tribunales venezolanos competentes en materia Tributaria, e incluso en decisiones de contenido aduanero emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia, expresiones como esta: “por cuanto en el caso de autos la Administración Tributaria actuó dentro del marco de las atribuciones que tiene asignadas, se exonera o exime de costas al Fisco Nacional”; o como esta: “se exime de la condenatoria en costas al Fisco Nacional, por haber tenido motivos racionales para litigar”.

Sin embargo, en sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la Sala interpretó el alcance de las prerrogativas procesales reconocidas tanto a la República como a los entes públicos, y sostuvo en el expediente No. 01-1827 del 18 de febrero de 2004 (Caso: Alexandra Margarita Stelling Fernández), que:

“...Por las razones expuestas, el Tribunal Supremo de Justicia, actuando en Sala Constitucional, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara haber cumplido con la interpretación constitucional solicitada, respecto del alcance y contenido de los artículos 21, numerales 1 y 2, y 26 de la Constitución, en relación con el privilegio procesal que prohíbe la condenatoria en costas de la República y otros entes jurídico-públicos...” (Subrayado de la Sala) (Tribunal Supremo de Justicia, 2004).

Se ordena la publicación del presente fallo en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, en cuyo sumario se indicará textualmente: “Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, que interpreta el alcance y contenido de los artículos 21, numerales 1 y 2, y 26 de la Constitución, en relación con el privilegio procesal que prohíbe la condenatoria en costas de la República y otros entes jurídico-públicos”.

Con base a la interpretación de este privilegio, el máximo tribunal basó su análisis en que la CVG es un instituto autónomo que goza del privilegio procesal de la no condenatoria en costas, conforme a lo previsto en el artículo 97 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008a), y el artículo 24 de su Estatuto Orgánico; que en dicha decisión se realizó una interpretación contraria a la fijada por la Sala Constitucional, sobre el privilegio procesal que prohíbe la condenatoria en costas de los entes jurídicos públicos.

Igualmente se señaló que la constitucionalidad de este privilegio procesal configura una interpretación vinculante, conforme lo prevé el artículo 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) y que con la decisión objeto de revisión se contrariaron principios jurídicos constitucionales.



## NO CONFESIÓN FICTA

Expresa Veda (2009) que la improcedencia de la confesión ficta constituye una prerrogativa para la Administración Pública que opera dentro del ámbito judicial, es decir, dentro de los juicios instaurados en contra de la República, los estados o los municipios. La confesión ficta es una institución jurídica que se produce u opera, a tenor de lo establecido en el artículo 362 del Código de Procedimiento Civil (Congreso de la República de Venezuela, 1987) cuando el demandando no da contestación a la demanda dentro de los plazos establecidos en la ley, por lo que se considera o presume que el demandado admite como ciertos los hechos narrados en la demanda.

Si bien el COT no prevé de manera expresa la inoperancia de la confesión ficta cuando la administración tributaria no comparezca en juicio, de manera análoga o supletoria, en su artículo 7 (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) propone de manera tacita “las normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines” entrando de forma supletoria lo dispuesto en el artículo 68 de la LOPGR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008b) antes citado.

Sin embargo, esta institución o figura jurídica de la confesión ficta no opera o no procede en el mundo jurídico procesal cuando se trata de juicios intentados en contra de la República, los estados y los municipios, puesto que cuando el Procurador General de la República, los procuradores de los estados, los síndicos procuradores o los abogados que ejerzan la representación de la República, de los estados o de los municipios no asistan a los actos de contestación de demandas que se hayan instaurados en contra de las entidades que representan, o de las cuestiones previas que les haya sido opuestas, las mismas se tienen como contradichas en todas sus partes.

## CONSULTA LEGAL DE LA SENTENCIA

Expresa Gallotti (2010) que el régimen procesal administrativo prevé a favor de la República un privilegio conocido como consulta legal de la sentencia o consulta de ley, el cual consiste que ante un fallo contrario a la pretensión, excepción o defensa del Estado que no haya sido apelado por la Procuraduría General de la República o el órgano o funcionario que tuviera a su cargo la defensa de la República, deberá ser remitido al tribunal superior a los fines que éste conozca de la controversia y examine si la decisión del a quo se encuentra ajustada a derecho.

Se verifica tal prerrogativa o privilegio a la República, en este caso a la Administración Tributaria, al observar el supuesto de hecho que da origen a la aplicación de la consulta legal de la sentencia; por una parte, una vez dictada la sentencia y culminado el procedimiento entre la Administración y el contribuyente dicha sentencia que puso fin al proceso sea contraria a la pretensión, excepción o defensa de la Administración será consultada ante el máximo superior para su aplicación.



Por otra parte, deriva el retardo procesal y el perjuicio de la tutela judicial efectiva que prevalecen en los derechos y garantías del contribuyente a recibir una respuesta oportuna por parte del órgano que emana la sentencia, o sea, el Tribunal competente.

### **MORA DE LA ADMINISTRACIÓN CON EL CONTRIBUYENTE**

El artículo 67 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) en su párrafo único expresa que en los casos en que el contribuyente o responsable hubieren pagado deudas tributarias en virtud de la no suspensión de los efectos del acto recurrido, y con posterioridad el Fisco hubiere resultado perdedor en vía judicial, los intereses moratorios a los que se refiere este artículo se calcularán desde la fecha en que el pago se produjo hasta su devolución definitiva.

En este sentido, expresa Pittaluga (2007) que la tributación descansa sobre un principio fundamental conforme al cual la República solo tiene derecho a cobrar aquellos tributos que le son debidos de conformidad con la ley. El cobro de un tributo no debido es una conducta ilegal, que no encuentra asidero en el ordenamiento jurídico, y que por tanto, no debe ser soportada por los administrados.

La Administración Tributaria, en consecuencia, tiene la obligación de devolver íntegramente el importe del tributo ingresado cuando no existe norma alguna que lo autorice o cuando ha cobrado más de lo que legalmente correspondía, o finalmente en aquellos supuestos que la ley autoriza la devolución del impuesto soportado.

### **MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LOS PRIVILEGIOS Y PRERROGATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN**

Los medios de defensa que posee el contribuyente para la defensa de sus argumentos frente a la República, los constituyen los recursos administrativos, tendentes a impugnar actos de contenido tributario; son instrumentos que la Ley establece para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no aplicación de las disposiciones legales y son medios de control sobre los actos de la administración tributaria.

Por lo tanto, a través de los recursos, las resoluciones administrativas o actos de la administración son revisados para que se realicen conforme a la ley. La resolución administrativa es la forma por la cual la autoridad fiscal da a conocer las decisiones acerca de los actos u omisiones cometidos por el contribuyente, con lo que se define y da certeza a una situación legal o administrativa.

Los medios de defensa en materia fiscal tienen su base jurídica, principalmente en la CRBV, en el COT y demás leyes de contenido tributario, como también entre otras disposiciones como las Ordenanzas Municipales que son leyes locales. La actuación de los órganos tributarios ha de estar siempre ajustada a la Ley, porque así lo exige el estado de derecho y en garantía de los contribuyentes, quienes se relacionan con estos órganos tributarios revestidos de unos derechos que han de ser respetados.



## RECURSO JERÁRQUICO

Deduce Pittaluga (2007) que es el medio legal con el que cuenta el contribuyente que se siente afectado en cualquier forma en sus derechos ante la decisión de la Administración Tributaria. Se establece este recurso en el COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) en el artículo 242 como un medio de defensa que los contribuyentes pueden ejercer cuando se dañen sus intereses legítimos.

La decisión de los Recursos Jerárquicos fue delegada por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, a la Gerencia Jurídico Tributaria, conforme a lo previsto en el artículo 137 de la Resolución No.32, sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, 1995). Asimismo, se delegó en los Gerentes Regionales de Tributos Internos, la decisión de los Recursos Jerárquicos contra los actos de los administrados originados de los procedimientos de verificación previstos en el Título IV, Capítulo III, Sección Quinta del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

El órgano competente para decidir el recurso jerárquico podrá confirmarlo, modificarlo o revocar el acto impugnado, así como ordenar la reposición en caso de vicios en el procedimiento, también podrá optar por convalidar el acto, cuando este sea anulable, en ejercicio de la potestad convalidatoria prevista en el art. 81 y 90 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos LOPA (Congreso de la República de Venezuela, 1981). El plazo para interponer este recurso es de veinticinco (25) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación del acto que se impugna, ante la oficina de la cual emanó el acto.

El efecto esencial del recurso jerárquico se basa principalmente en el deseo del particular o administrado de modificar un acto administrativo anterior, determinando la forma en que debe producirse tal modificación, y para ello la Administración Tributaria dispondrá de un lapso de sesenta días (60) continuos, respetando las normas y procedimientos legales, para decidir el recurso de conformidad con el artículo 254 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), no obstante cumplido el lapso sin que se haya decidido, se entenderá denegado el recurso y abierta la Jurisdicción Contenciosa Tributaria.

## RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Según lo establecido en el artículo 259 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), tiene por objeto la impugnación de los actos particulares de la administración Tributaria Nacional y de la Contraloría General de la República en materia Tributaria.

Establece esta disposición, que procede el Recurso Contencioso Tributario contra los mismos actos de efectos particulares que puedan ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho Recurso. Sin embargo, la Administración Tributaria también puede revocar o recurrir los actos administrativos originados por ella siempre y cuando no le hayan originado derechos o intereses legítimos



al contribuyente de acuerdo al artículo 237 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) el cual es de igual sintaxis con el artículo 81 de la LOPA (Congreso de la República de Venezuela, 1981).

Expresan Socorro y Loaiza (2006) que el Recurso Contencioso Tributario, se interpone ante el Tribunal competente o ante la oficina de la Administración Tributaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 264 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) y por ante el Tribunal Superior Contencioso Tributario de la región.

El lapso de prueba estará constituido por: 10 días de promoción de pruebas, 3 días para que las partes apelen del auto de admisión, 20 días para la evacuación de las pruebas admitidas. Serán admisibles todos los medios de pruebas con excepción de la confesión y juramento de funcionario público. Cabe destacar que la parte que no esté conforme con la promoción de alguna de las pruebas, sea la administración o el contribuyente, pueden apelarlas de acuerdo al artículo 270 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Una vez presentados los informes, o cumplido que sea el auto para mejor proveer, o pasado el término señalado para su cumplimiento, el Tribunal dictará su fallo dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes, pudiendo diferirlo por solo una vez, por causa grave sobre la cual el Juez hará declaración expresa en el auto de diferimiento y por un plazo que no excederá de treinta (30) días continuos. En caso que el Tribunal dicte la sentencia dentro este lapso, el mismo deberá dejarse transcurrir íntegramente a los efectos de la apelación. Los jueces procurarán sentenciar las causas en el orden de su antigüedad, todo ello de conformidad con el artículo 277 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

### **RECURSO DE REVISIÓN**

Opina Ortiz (2002) que es un medio de defensa que tiene el contribuyente para recurrir contra los actos administrativos firmes en vía administrativa, es decir, contra los cuales no cabe ya el recurso jerárquico por haberse vencido el lapso para su ejercicio o bien por haber sido decidido este último, fundamentado en hechos sobrevenidos o desconocidos para el momento en que se tomó la decisión del acto impugnado. Este recurso administrativo tiene el carácter de extraordinario y los casos por los que procede se encuentran taxativa y limitativamente enumerados en el COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) en el artículo 256.

La motivación de dicho recurso estará comprendida 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 y cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial, definitivamente firme.



El recurso de revisión es un medio de defensa del contribuyente que solo se presenta en la práctica para casos muy excepcionales, tales como si después de haberse dictado la decisión o la sentencia, aparecieran pruebas decisivas en el asunto de que se trate, o se prueba que hubo soborno o se cometió algún delito que sirvió de base a la sentencia o decisión; sin embargo, se evidencia con claridad los casos en que opera dicho recurso. Se trata de un trámite relativamente breve, ya que la decisión deberá producirse dentro de los 30 días que se cuentan como hábiles de la Administración y que por consiguiente posee el contribuyente para atacar las decisiones que a éste le perjudiquen.

## **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE**

Los principios y derechos consagrados constitucionalmente y la organización jurídica de la sociedad van a definir los caracteres del sistema jurídico a ser implantado por el Estado, de allí la trascendencia de esos derechos y garantías, los cuales conforman los principios supremos que limitan la actuación del Estado.

Al Derecho Tributario, en consecuencia le corresponde con apego al valor preeminente de los derechos humanos y su absorción en el catálogo de principios constitucionales de la tributación que se traducen en su garantía, por su carácter dual (derechos y garantías de los sujetos pasivos y en limitaciones al ejercicio del poder tributario), brindar los instrumentos técnicos más idóneos para realizar los propósitos del legislador, también la consecución de los cometidos que en la consagratoria constitucional se atribuye al sistema tributario.

### **PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Constituye uno de los más importantes en materia constitucional, legal, y por supuesto que en el ámbito del Derecho Tributario se encuentra consagrado de distintas formas en las constituciones nacionales de América y los países europeos; su defensa, como parte del objetivo de alcanzar la justicia, está plasmada en numerosos tratados internacionales.

En el ámbito tributario cabe destacar, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica o matemática, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla estricta, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que estas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

### **PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

Plasmado en el artículo 316 de la CRBV (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 1999), siendo la igualdad uno de sus componentes esenciales, el cual, viene dado por la exigencia frente a la imposición o al impacto fiscal de los contribuyentes que se encuentren vinculados a la ocurrencia de los hechos imposables similares en condiciones parecidas, de modo que no hayan tratamientos o regímenes diferentes aplicables a ellos.



Por su parte Belisario (2010) aduce que el principio de justicia tributaria tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad o equidad. Las garantías constitucionales no pueden ser consideradas en forma aislada o separada unas de otras, la igualdad no podría cumplirse jurídicamente considerada si no va al auxilio la proporcionalidad, esta constituye la base esencial para que la equidad sea real y positiva, se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación sistemática que deben prevalecer en la Administración Tributaria.

### **DERECHO DE ACCESO A LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA**

Se materializa o ejerce a través del derecho autónomo y abstracto de la acción, a través de la cual se pone en funcionamiento o se activa el aparato jurisdiccional, en busca de un pronunciamiento, sea este favorable o no al accionante, por lo que al ejercitarse la acción y obtenerse un pronunciamiento jurisdiccional, el cual pudiere acoger o no la pretensión del accionante, el derecho o garantía constitucional de la acción queda satisfecho, pues esta no mira al pronunciamiento favorable del sujeto que haya ejercido la acción.

En tal sentido, resulta evidente que la CRBV consagra el derecho de la tutela judicial efectiva como resultado final de la existencia de un proceso judicial, el cual se da solo posteriormente a la noción de un debido proceso, toda vez que la afirmación de la efectividad de la protección jurisdiccional solo se puede concretar después del desarrollo de un proceso adecuado, cuyo acto esencial y final pueda producir el vencedor en juicio.

El acceso a la administración de justicia no será efectivo si el órgano jurisdiccional no reúne las condiciones de protección y garantías para el contribuyente, mucho menos si en virtud del privilegio que ampara el procedimiento de citaciones como también de notificaciones a la Procuraduría General de la República cuando la Administración Tributaria es parte en un juicio, sigue un proceso desamparando los derechos que hagan posible la defensa de las partes, entre ellos el de la celeridad procesal y de economía procesal.

### **DERECHO AL DEBIDO PROCESO**

Supone la sustanciación del juicio con arreglo a las garantías fundamentales de índole procesal, las cuales fundamentalmente protegen el derecho a la defensa, así como la certeza y seguridad jurídicas. En este sentido, plantea Escobar (2001) que el debido proceso es el concepto aglutinador de lo que ha llamado derecho constitucional, que como principio constitucional alude a la suma de los derechos y garantías procesales consagrados en la Constitución que le permite al justiciable obtener una justicia pronta y efectiva.

El derecho al debido proceso está concebido como garantía aseguradora de los demás derechos fundamentales, connatural a la condición humana, y no solo un principio o atribución de quienes ejercen la función jurisdiccional. De esta manera el debido proceso poseería dos dimensiones: una sustantiva y otra adjetiva, un aspecto referido a



los estándares de justicia o razonabilidad y el otro referido a la dinámica procedimental. El derecho al debido proceso no solo es una garantía de correspondencia con el aspecto adjetivo – formal del procedimiento, sino también es una correspondencia del proceso con los estándares de justicia y criterios de razonabilidad.

### **DERECHO A LA DEFENSA**

Permite asegurar el derecho de defensa en el marco de los procesos jurisdiccionales. Así el derecho que tiene el contribuyente a la comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra, la concesión a defenderse a través de un defensor de su elección o nombrado por Ley, tal y como lo expresa el artículo 87 de la Ley Orgánica de Defensa Pública (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

De acuerdo a lo anterior planteado, dicho artículo refiere que son atribuciones de los defensores públicos con competencia ante los órganos administrativos nacionales o estatales, orientar, asesorar, asistir y representar a las personas, en los procesos ante los órganos o entes administrativos nacionales o estatales. Son actuaciones procesales que se condicen con el derecho a la defensa cuya violación implicaría una violación al debido proceso y más aun al derecho fundamental de defensa.

En este sentido tiene un contenido complejo el derecho de defensa; su respeto exige un conocimiento suficiente y oportuno de lo que pueda afectar a los derechos e intereses legítimos de las partes en el proceso. Es decir, el imputado en un proceso sancionatorio debe estar al tanto de todos los elementos tácticos de los cuales se le imputan. Ello porque solo así, por medio de una debida motivación de los actos de contenido tributario, podrá ejercer una debida defensa.

### **EFFECTOS PARA EL CONTRIBUYENTE ANTE LOS PRIVILEGIOS DEL ESTADO**

El daño generado por la Administración Tributaria al contribuyente en materia de los privilegios y prerrogativas, reviste las características de una conducta antijurídica e imputable a la Administración Tributaria, lo que pone de manifiesto la relación de causalidad, traducéndose la misma en una afectación individual, por demás económicamente evaluable, de la integridad patrimonial del contribuyente, que no está obligado a tolerar, mereciendo este último solución resarcible.

Los efectos que producen retrasos, pérdidas económicas, dilaciones indebidas, entre otros, para el contribuyente, se pueden entender materializados en la verificación tributaria, por omisión funcional. En este sentido, pone tal inactividad al margen de la Constitución, acarreado en el presente caso lesiones antijurídicas a los indicados derechos fundamentales del contribuyente, haciendo procedente su declaratoria de inconstitucionalidad a través del control concentrado de constitucionalidad, dejando a salvo la idea introducida sobre el control difuso, como posible -aunque difícilmente sostenible- punto de partida de un eventual reclamo.

### **DILACIONES INDEBIDAS**

Genera unos efectos perjudiciales que se sintetizan en los siguientes 4 supuestos:



A) Perjuicio para las dos partes que litigan y en especial para la parte más débil, ya que cuanto más largo es un pleito más difícil es mantenerlo, sobre todo para quien tiene pocos recursos económicos.

B) La dilación encarece los pleitos, para los litigantes y también para el Estado que ha de sufragar el gasto del servicio público de la justicia.

C) La dilación afecta a la seguridad jurídica, ya que al no respetarse los plazos legales, nadie puede realmente saber cuánto va a tardar en obtener la respuesta judicial pedida.

D) La dilación impide el esclarecimiento de la verdad procesal, pues el transcurso del tiempo dificulta su recuerdo y hace difícil su reconstrucción.

En este orden de ideas, deben evitarse también y sobre todo antes del proceso, toda dilación o retardo innecesario para el contribuyente, en el seno de los procedimientos administrativos de gestión, inspección y revisión. El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas constituye la última garantía de todas las garantías de todos los derechos.

Aunado a lo anterior, las prerrogativas y privilegios con que se dotan a la administración tributaria, propician para el particular estar casi obligado a tolerar la lentitud y falta de diligencia en la tramitación de sus asuntos, además de ser pasible de la más franca y pura iniquidad por parte del ente administrador.

Asimismo es importante señalar que las garantías de los contribuyentes, quienes se dirigen contra la Administración Tributaria, pueden verse amenazadas o neutralizadas por el legislador al incorporar en el procedimiento de aquél, excesivas, irrazonables o injustificadas prerrogativas procesales a favor de la Administración Tributaria que lo distorsionan, como garantía constitucional, en sus fases de cognición (proposición, instrucción y decisión), de ejecución o en sus incidencias cautelares.

En el mismo orden de ideas, igual efecto nocivo para el proceso contencioso tributario se genera cuando el Tribunal ordena el cumplimiento de tales prerrogativas ante la posibilidad de que determinado acto y los sucesivos concatenados, puedan quedar viciados de nulidad, con la consecuente reposición de la causa como también la eventual aplicación del régimen de responsabilidades administrativas, civiles y penales para el Juez.

Visto lo anterior, en el sistema tributario venezolano a la luz de las prerrogativas y privilegios procesales consagrados a la República, representada por la Administración Tributaria, dichas ventajas más que propiciar una contienda procesal para proteger al Estado, proporciona desigualdad y desatención a los derechos y principios plasmados en la CRBV. La impugnación de los actos de contenido tributario puede verse opacada ante tales consagraciones de los privilegios, haciendo cada vez cuesta arriba la defensa plena y transparente del contribuyente a la hora de hacer valer sus argumentos frente a la Administración.



## RETARDO EN LOS TÉRMINOS PROCESALES

Crea una demora en los procesos judiciales que afecta a los interesados en el proceso, por las exigencias del debido proceso como también de la tutela judicial efectiva, pero en materia tributaria, la dilación del proceso como se refirió antes, y el establecimiento de términos amplios, significarán, por obligación, la tardanza en el pago a una u otra parte, y por ende, la afectación económica hacia el interesado.

La cuestión de los términos procesales es discutida desde varios puntos de vista, solo se trata de lograr una paridad, o al menos proporcionalidad en los términos para las partes, lo que ha sido objeto de reclamo: los términos concedidos a la Administración Pública para asistir al proceso y dentro del proceso han sido siempre comparados con los de la otra parte, a la luz de los privilegios procesales, tal y como se evidencia en los lapsos para que la misma sea notificada.

En este sentido, es entendible que la Administración ejecute disímiles actividades en comparación con el contribuyente pudiendo muchas veces no satisfacer sus propios requerimientos por lo que se necesita de un tratamiento "diferenciado". Pero la Administración Pública será eficiente no solo por su actividad administrativa o por su gestión y satisfacción de las necesidades públicas, sino también lo será por la seriedad y eficacia con la que asuma los procesos en los que es parte, debiendo gestionarse su propio cumplimiento.

Logrando la paridad, o la proporcionalidad, dentro de los términos procesales, los mismos deben satisfacer las exigencias de un debido proceso, por supuesto, sin afectar la celeridad que tanto se ansia en todo proceso judicial.

Una evidencia del retardo procesal se vislumbra en la prerrogativa que posee la administración a tenor de lo establecido en el artículo 72 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (2008b) en cuanto a que cuando la sentencia definitiva dictada por el tribunal contencioso contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República debe ser consultada al Tribunal Superior competente; en este transcurso de tiempo son muchas las circunstancias que puede sufrir o acarrear el contribuyente, tal como el lucro cesante o pérdida económica, menoscabando sobretodo la justa adecuación de los términos procesales.

La actuación de la Administración Pública venezolana ha sido, desde siempre, sometida al afanoso escrutinio de la sociedad civil. Los abarrotados e interminables trámites, la falta de servicio del funcionario público encargado y la ausencia total de la oportuna atención y resolución de las peticiones que dirigen los particulares, son apenas algunas de las patologías burocráticas presentes en el quehacer administrativo.

Empero, lo anterior posiblemente sería soportable -bajo el supuesto de que se llegase a aceptar que tales prácticas forman parte de la realidad administrativa de un país- si al menos la gestión pública no se viese impregnada de uno de los más marcados y difundidos males que suele acompañarla: la arbitrariedad administrativa.



## CONCLUSIONES

El tratamiento que le es dado a las prerrogativas procesales y privilegios de la Administración Tributaria, como lo son las citaciones, notificaciones, fase probatoria, inembargabilidad de la nación, la no confesión ficta, la consulta legal de la sentencia, mora de la administración con el contribuyente y la imposibilidad de condenatoria en costas a la República, ocasionan una disminución de los derechos constitucionales de los contribuyentes, tales como el derecho a la defensa, el derecho al debido proceso, el derecho de acceso a la administración de justicia, entre otros, inmersos en una relación jurídica con la República.

Cabe destacar que en el sistema tributario venezolano los privilegios y prerrogativas procesales de la República, bajo la figura de la Administración Tributaria, más que propiciar una contienda procesal para proteger al Estado proporcionan desigualdad o desatención a los derechos y principios plasmados en la CRBV. La impugnación de los actos de contenido tributario a través de los recursos tributarios (jerárquico, contencioso tributario y de revisión) puede verse opacada ante tales consagraciones de los privilegios, haciendo cada vez cuesta arriba la defensa plena y transparente del contribuyente a la hora de hacer valer sus argumentos frente a la Administración.

Los recursos tributarios nacen como instrumento de reclamo jurídico, medio o vía de defensa que posee el contribuyente para esgrimir los contenidos de actos tributarios emanados de la República, los cuales sirven como defensa para el contribuyente siempre que estos sean interpuestos en su oportunidad legal correspondiente, sin embargo, muchos de los actos o resoluciones emanados de la Administración Tributaria pudieran estar colmadas de privilegios procesales de carácter administrativo creando trabas o dilaciones en el transcurrir del procedimiento.

Las garantías de los contribuyentes pueden verse amenazadas o neutralizadas por el legislador al incorporar en el procedimiento administrativo tributario, grandes, irrazonables e injustas prerrogativas procesales a favor de la República que distorsionan, como garantía jurídica, las diferentes fases procedimentales en el actuar administrativo y el verdadero espíritu de justicia que proponen los principios constitucionales fundamentales que deben colmar todo debido proceso.

La justificación que se le ha dado a la existencia de semejantes privilegios a favor de la Administración Tributaria la relación procesal, contraviene la igualdad de las partes, ciertamente se sacrifican o al menos se disminuyen los derechos constitucionales de los justiciables en pro de la protección patrimonial del Estado.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 38.860 de 30 de diciembre de 1999. Caracas, Venezuela.



- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Caracas, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley Orgánica Sobre Defensa Pública. Gaceta Oficial No. 38.595 del 2 de enero de 2007. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2008a). Ley Orgánica de la Administración Pública. Decreto No. 6.217 15 de julio de 2008. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2008b). Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Decreto No. 6.286, de fecha 30 de julio de 2008. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2009). Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 39.140 del 17 de marzo de 2009. Venezuela.
- Belisario, J. (2010). El principio de jerarquía normativa en el derecho tributario Venezolano. Maracaibo, Venezuela. Editorial Los Ángeles Editores C.A.
- Brewer, A. (2006) Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana.
- Congreso de la República de Venezuela (1987). Código de Procedimiento Civil. Gaceta Oficial No. 3.970 de 13 de marzo de 1987. Venezuela.
- Congreso de la República de Venezuela (1981). Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial No. 2.818 de 1 de julio de 1981. Venezuela.
- Escobar, J. (2001). El SENIAT como proyecto de reingeniería del sector público. Venezuela. Institutos de Estudios Jurídicos del estado Lara.
- Gallotti, A. (2010). Las prerrogativas del Estado en el derecho procesal administrativo. Caracas, Venezuela. Publicaciones de la Fundación de estudios de derecho administrativo.
- Homes, L. (2005). La representación y defensa de la República en los Juicios contenciosos tributarios. Margarita, Venezuela. Homes y asociados.
- Ortiz, L. (2002). La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública. Caracas, Venezuela. Editorial Estudios Jurídicos de Venezuela.
- Pittaluga, L. (2007). Los recursos tributarios. El efecto suspensivo y las Medidas Cautelares. Caracas, Venezuela. Ediciones FUNEDA.



Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) (1995). Resolución no.32 del 24 de marzo de 1995 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Venezuela.

Socorro, L. y Loaiza, C. (2006). Contencioso Administrativo. Caracas, Venezuela. Editorial Artes Gráficas.

Tabares, H. (2007). Tratado de derecho probatorio. Caracas, Venezuela. Livrosca.

Tribunal Supremo de Justicia (2004). Caso: Alexandra Margarita Stelling Fernández. Privilegio procesal que prohíbe la condenatoria en costas de los entes jurídicos públicos. Documento en línea. Disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/enero/07-160103-01-1827.htm>. Consulta: 10/02/2012.

Veda, G. (2009). Manual de derecho administrativo general. Caracas, Venezuela. Editorial Vadell Hermanos.