



SEGURIDAD Y EQUIDAD EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

(Safety and equity in tributary processes)

Briceño Sánchez, Almarys

Proinci, C.A., Venezuela

almarys@hotmail.com

Recibido: 20 de mayo de 2011 **Aceptado:** 17 de junio de 2011

RESUMEN

La presente investigación tuvo como propósito analizar la seguridad y equidad en los procesos tributarios, respecto a la figura de seguridad se fundamentó en textos de: Bravo (2006), Ibáñez (2009), entre otros; así como criterios teóricos y técnico-jurídicos que sustentan la equidad en los procesos tributarios, como: Calva y otros (2007), Saldaña (2005), entre otros, todo ello según lo contenido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, entre otros textos normativos. El presente trabajo de investigación es de tipo documental descriptivo, el diseño de investigación fue documental bibliográfico, no experimental. La categoría de análisis se ubicó en los textos, documentos e investigaciones relacionadas con el tema de estudio, a través de la exposición de antecedentes tanto bibliográficos como históricos, que permitió establecer la pertinencia de la categoría estudiada, de acuerdo a los objetivos establecidos como lo son: analizar el principio de seguridad jurídica, examinar los derechos y garantías del contribuyente, analizar el principio de igualdad, estudiar los medios procesales y analizar la seguridad y equidad en los procesos tributarios. Finalmente, se generan conclusiones formuladas que evidencian que la equidad en los procesos tributarios no representa la manera más justa para los contribuyentes, pues bien, para tener una equidad es necesario establecer las diferencias entre todos los contribuyentes dado que no todos son iguales ante la ley; y por lo tanto, no sería justo tratar a todos por igual. En cambio, la seguridad en los procesos viene dada por la confiabilidad que les brinde el ordenamiento jurídico a dichos contribuyentes; es decir, que actúe dentro de la ley sin perjuicio de las arbitrariedades de aquellos que quieran lesionar o quebrantar los derechos que tiene cada contribuyente.

Palabra claves: Seguridad, Equidad, Procesos Tributario.

ABSTRACT

The current investigation had as purpose to analyze the safety and fairness in tax processes, based on juridical security texts as: Bravo (2006), Ibáñez (2009), among others, as well as technical criteria and legal theory underlying equity in the tributary processes, such as Calva and others (2007), Saldaña (2005), among others, all as contained in the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela, the Tax Code, among others normative texts. This research is documentary descriptive, research design was documentary literature, non experimental. The category of analysis is found in texts, documents and research related to the subject of study, through the exposure of both



bibliographic and historical background which established the relevance of the categories studied, according to objectives such as analysis of the principle of legal certainty, examine the rights and guarantees of the taxpayer, analyse the principle of equality, study the means of redress and analyse security and fairness in the tributary processes. Finally, generated conclusions shows that equity in the tax process is not the fairest way for taxpayers, so that, to have equity is necessary to establish the differences among all contributors, as not all are equal before the law, and therefore would not be fair to treat everyone equally. In contrast, safety in processes is given by the reliability that gives them the legal system to those taxpayers, that is, acting within the law without prejudice to the arbitrariness of those who want to harm or undermine the rights of each contributor.

Keywords: Security, Equity, Tributary Processes.

INTRODUCCIÓN

Todos los sistemas tributarios en general tienen como base fundamental el impuesto progresivo de las rentas de las personas físicas que asocia el patrimonio, debido a esto surge una gran variedad de razones que van variando las características objetivas de los sistemas tributarios, así que comienza a desarrollarse el impuesto general y progresivo a la renta de tipo subjetivo, que es de gran eficiencia y rendimiento por lo que es considerado como un agente consultivo de la equidad y la capacidad contributiva, de aquí en adelante diversos países comienzan a adoptar estos impuestos de tipo subjetivo, basándose en la imposición que tiene por mira la persona y no los objetivos gravados.

En este sentido, y desde hace algunos años, se inició en el país un esfuerzo de modernización del Estado, cuyo principal objetivo consistió en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas. Dentro de estos cambios que se fueron suscitando en Venezuela en el marco legal y funcional, también se consideró importante dotar al Estado de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas.

Este cambio tan relevante se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que adoptó un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los contribuyentes de mayor relevancia fiscal, logrando de esta forma el control de, una parte importante de la recaudación.

Por consiguiente, durante los últimos diez años, el sistema tributario venezolano ha sufrido uno de los cambios más significativos en su historia desde la aparición del Impuesto sobre la Renta en el año de 1943. El número de tributos no solo ha aumentado, sino que aquellos que han aparecido han sido tributos generales de alta productividad. En este sentido, se han desarrollado instrumentos tributarios y mecanismos de recaudación.

Este crecimiento cuantitativo de los elementos del sistema tributario nacional, no ha sido acompañado de un desarrollo cualitativo de los objetivos, una racional armonización



de criterios, ni una sostenida adecuación a los principios y a la protección de las garantías que prescriben los preceptos constitucionales tributarios.

En la actualidad el sistema tributario tiene un objetivo preestablecido y común a muchos otros sistemas tributarios: sufragar los gastos del Estado a la vez que procurar la justa distribución de las cargas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población. A su vez, contiene un conjunto de elementos que como sistema, deben estar armónicamente relacionados para obtener aquellos propósitos que justifican su existencia.

Por ello, los distintos fundamentos que tutelan al sistema tributario, en casi todos los casos, se desarrollan en el derecho positivo como lo es en el caso de Venezuela. La vigencia normativa, explícita o implícita, definida o aplicada, de los llamados principios de la imposición, genera dentro del sistema determinadas relaciones generales que lo caracterizan.

El fin del Derecho Tributario Administrativo es la recaudación, esto no solamente abarca la función de cobrar o percibir los tributos, sino también la de hacer valer la pretensión tributaria que surge del derecho tributario material. Esta función recaudatoria comprende la búsqueda y el reconocimiento de la existencia de obligaciones tributarias.

Es por ello que se infiere si el contribuyente cuenta con los suficientes recursos, para defenderse ante la administración tributaria, y si ésta cumple con el debido proceso para la verificación de los procesos tributarios, el cual todo contribuyente tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, y a permitirle tener oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones.

La presente investigación es considerada de tipo documental descriptiva ya que la misma constituye un procedimiento científico y sistemático de indagación, recolección, organización, interpretación y presentación de datos e información contenida en leyes y textos doctrinales. En este sentido, Finol y Camacho (2008) exponen sobre la investigación documental:

“Se trata de un tipo de investigación realizado dentro de un marco de la ciencia, ya que como estrategia de trabajo, aplica reglas y procedimientos intelectuales propios del método científico, utiliza el pensar reflexivo, el pensamiento lógico, el análisis, la síntesis, lo cual permite desarrollar la capacidad creativa y el cuestionamiento propio del ser humano” (p.55).

Seguidamente, existe otra clasificación de la investigación y es según el nivel de alcance de la misma, y de acuerdo con eso, la investigación es de tipo descriptiva. Cerda (2005) plantea que “los estudios descriptivos únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las categorías a los que se refieren” (p.102). De allí, que en la investigación recopiló información sobre las características de las categorías de estudio a partir de sus dimensiones e indicadores.



El diseño de la investigación se refiere a los pasos, etapas y estrategias que se aplican para el logro de los objetivos planteados. Para Tamayo y Tamayo (2007), el diseño consiste en el planteamiento de una serie de actividades sucesivas y organizadas, adaptadas a las particularidades de cada modalidad de investigación, para indicar los pasos y pruebas a efectuar, así como las técnicas para recolectar y analizar los datos.

En toda investigación se debe exponer los métodos y técnicas para la obtención de la información a estudiar. En la presente investigación se utilizará el método de análisis para el desarrollo de la investigación. Este método, según Colmenares (2004), se identifica con todas las partes que conforman un hecho, objeto o situación y se establecen las relaciones entre todas.

Del mismo modo, en la investigación se utilizó el método deductivo que consiste en el razonamiento que, partiendo de lo universal, casos generales, se eleva a conocimientos generales y pueden deducirse varias suposiciones particulares. En el mismo contexto, Hernández, Fernández y Batista (2006). El método deductivo permite la formación de hipótesis, investigación de leyes científicas, y las demostraciones.

Asimismo, fue utilizada como técnica de análisis la hermenéutica jurídica, según Cabanellas (2001), “es la ciencia de interpretar los textos legales; a fin de fijar su verdadero sentido” (p.267). Este mismo autor señala que la interpretación de las leyes consiste en la aclaración fundada de la letra y del espíritu de las normas legales, para conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia general o en un caso particular.

CONSIDERACIONES TEÓRICAS

SEGURIDAD

La seguridad en el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales y las interacciones de los actores sociales, para ellos, es la expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible. Para que así sea, es indispensable que las decisiones de los actores políticos se tomen según el sentido lógico de la norma y no según la lógica de la discrecionalidad.

En este sentido, el Estado, como ente rector de las relaciones en sociedad, no solo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer seguridad jurídica al ejercer su poder de imperio. Desde esta perspectiva se puede entender, según Madariaga (2005), que el mejor gobierno del Estado:

“Es aquel que con eficiencia es capaz de asegurar el desenvolvimiento estable de las libertades; que garantiza el orden y la seguridad en el ejercicio de los derechos y prerrogativas ciudadanas; que genera oportunidades para todos los miembros de una comunidad” (p.11).

En cuanto al principio de Seguridad Jurídica, ésta es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si



estos llegaran a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación. En otro sentido, es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente. Asimismo, Radbruch (2005) expresa que se entiende por seguridad jurídica:

“No la seguridad por medio del derecho, la seguridad que el derecho nos confiere al garantizar nuestra vida o nuestros bienes contra el asesinato, el robo, etc. – pues ésta va ya implícita en el concepto de la adecuación a fin--, sino la seguridad del derecho mismo” (p. 40).

Es decir, la seguridad jurídica reclama, la vigencia del derecho positivo, pero la necesidad a que responde la seguridad jurídica puede hacer también que los estados de hecho se conviertan en estados jurídicos. Aunado a lo anterior, el principio de Legalidad consagrado en el artículo 317 de la Constitución Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en los siguientes términos: “no podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes...”.

Asimismo, Ibáñez (2009) señala que en el principio de Legalidad, “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley” (p.5). A su vez establece que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. Tal como se observa, según el principio de Legalidad, la exigencia de que los tributos deber ser aprobados por los representantes de quienes los tienen que pagar. Igualmente establece que las fuentes normativas de los tributos, se regirán por la Ley General Tributaria y por las leyes propias de cada tributo.

Cabe destacar, que el principio de Justicia Tributaria establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), recoge estos importantísimos principios del sistema tributario en su artículo 316, el cual es del tenor siguiente:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentara para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos...”.

Para Ibáñez (2009), el principio de Justicia propugna la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico, junto a la libertad, la igualdad y el pluralismo político, y por otra parte lo utiliza como calificativo del sistema tributario, inspirados en los principios de igualdad y progresividad. También lo identifica con la equitativa y distribución de la carga tributaria, el autor lo menciona como un principio básico.

Asimismo, los derechos y garantía del contribuyente, se encuentran definidas como la “norma de normas” la que crea el sistema jurídico del Estado. La norma suprema, la



historia y la misma sociedad determinan cuáles son las conductas humanas que necesitan estar protegidas por la coacción del Estado, la cual obviamente está unida a los fines de justicia, seguridad y bien común. Por consiguiente, Pittaluga (2006) define las garantías constitucionales como “mecanismos creados por el texto fundamental para asegurar el pleno disfrute de los derechos reconocidos por este” (p. 41).

En atención a lo expresado, Olivieri (2006) cataloga los derechos del contribuyente en derecho sustantivo y derecho adjetivo, el primero es referido a las normas a las que debe sujetarse la vida de cada individuo en sociedad, en sus asuntos particulares y en las relaciones con los demás en todos los campos del derecho. Asimismo, el segundo lo define como aquel que fija las normas y procedimientos a las cuales se sujeta la actividad de administración de justicia cuando la persona sienta lesionado alguno de sus derechos y acuda a los tribunales.

Por tanto, las garantías constitucionales son los mecanismos creados por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela para asegurar el pleno disfrute de los derechos reconocidos por éste. Se trata de normas instrumentales que canalizan, protegen y hacen efectivo el disfrute de tales derechos.

Según el diccionario jurídico, Cabanellas (1979) define garantías constitucionales como “conjunto de declaraciones, medios y recursos con que los textos constitucionales aseguran a todos los individuos o ciudadanos el disfrute y ejercicio de los derechos públicos y privados fundamentales que se les reconocen” (p.199).

EQUIDAD

La equidad desde el clasicismo antiguo hasta la actualidad, ha sido considerada como la legítima ley, que debía suplir a la ley, y a la cual debía acudir para interpretar esta y prevalecer en caso de duda, según diversos aforismos romanos y justinianos. Al respecto, Jarach (1993) expresa “si las contribuciones deben ser equitativas, no se ve cómo el poder judicial pueda entender que la equidad de un gravamen no es materia sujeta a su control” (p.105).

Del mismo modo, no es incompatible con la justicia, sino que aquilata el valor de ésta, la afianza, le da vida. La equidad atenúa el efecto de la norma del derecho positivo, disminuye el rigor de la ley cuando ésta es concebida como contraria a los principios de justicia.

Uno de los principios básicos en materia impositiva es el principio de igualdad, que en líneas generales significa que ha iguales riquezas corresponden iguales impuestos, o sea que ha igual capacidad contributiva igual obligación tributaria. Se ha señalado en distintas legislaciones, que la igualdad impositiva no significa la prohibición de establecer categorías o grupos de contribuyentes evitándose distinciones arbitrarias, vale decir, respetando la igualdad de la situación tributaria. Del mismo modo, Ibáñez (2009) expone:

“La igualdad en los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática, que supondría una imposición aritméticamente igual en su quantum para cada uno



de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias” (p.202).

Ellos a su vez, supone que ha situaciones, desiguales corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional estriba en determinar cuando la circunstancia o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.

Dentro de este marco, el principio de Progresividad tiene como fundamento la efectividad igualdad, al buscar que la carga tributaria se distribuya de manera proporcional y según la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que exista una mejor distribución de su renta y patrimonio. Al respecto, Ibáñez (2009), expresa que “la progresividad está referida de modo directo al sistema tributario, al conjunto de tributos legalmente establecidos, y no de modo particular a cada uno de los tributos que lo conforman” (p.255).

Es decir, un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada y proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada. En el mismo orden de ideas, el principio de Capacidad Tributaria se basó de la antigua Grecia donde se puede extraer importantes lecciones donde el ingreso tributario no se deriva mayormente de los tributos recaudados coactivamente, sino más bien de los pagos voluntarios.

Con la revolución francesa se proclamó la abolición de todo privilegio de clase, raza o religión aun en materia tributaria, por último, con el sobrevenir de las nuevas exigencias sociales, se afirmó la necesidad de equiparar la carga fiscal a la capacidad económica de los individuos.

Asimismo, Vásquez (2001) indica en cuanto al principio de capacidad contributiva, es la capacidad que cada uno tiene de pagar deberá ser la medida el patrón ideal de tributación, independientemente del grado de satisfacción que cada uno pueda obtener del usufructo de los bienes o servicios públicos. Del mismo modo, Jarach (1980), citado por Arvelo (2000), expresa lo que implica la potencialidad para contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular.

Actualmente este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que contempla el principio de la capacidad económica, contributiva o justa distribución de las cargas en donde es estatuye lo siguiente:

...“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).



Bajo esta vertiente, y según Bravo (2006), la carga tributaria es una “garantía que tiene como requisito legitimador buscar la justa distribución de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad” (p.98). Asimismo, 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, y ésta constituye la base esencial para que la equidad sea real y positiva, se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática.

Cabe destacar que los medios procesales, según Olivieri (2006), “son las normas de procedimientos a los cuales debe sujetarse la actividad de administración de justicia cuando la persona sienta lesionado algunos de sus derechos” (p.12). Ahora bien, Fairén (1992) define que debe hallarse dentro del derecho público. En efecto, se dirige a regular relaciones o vinculaciones relacionadas siempre con el Estado y sus instituciones (p. 55). En atención a lo anterior, es importante mencionar algunos aspectos donde se relacionan las actuaciones de la Administración Tributaria.

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, 226 y 227 del Código Orgánico de 1994 que otorgaban un rango legal superior al ente tributario y le reconocía una autonomía funcional y financiera que hasta ese momento no tenía.

Por consiguiente, proceder a la determinación de tributo, tal como lo expone Giuliani (1998), citado por Hernández (2004), define a la determinación de la obligación tributaria, como:

“El acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación” (p.55).

Del mismo modo, Ibáñez (2009) a su vez, define la determinación tributaria como el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda.

Por ello, la verificación consiste en la inspección, revisión y examen del cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes. Actualmente el plan evasión fiscal cero se enfoca en la revisión de los deberes formales correspondiente a los libros y registros contables en materia de Impuesto al Valor Agregado. Generalmente incluye la revisión de las declaraciones presentadas. Igualmente se han iniciado planes de verificación conjunta del SENIAT, INCES, IVSS y Régimen prestacional de vivienda y hábitat.

La fiscalización es un procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria, en uso de sus amplísimas facultades, potestades y competencias, realiza para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, se puede efectuar de



manera general o sobre uno o varios períodos fiscales dependiendo el impuesto, o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible.

En este mismo orden de ideas, según Cabanellas (1979) fiscalización es la acción o efecto de fiscalizar, también significa inspeccionar, revisar. Por su parte, Olivieri (2006), expresa que, la Fiscalización Tributaria es el acto administrativo emanado del organismo competente para controlar y realizar la determinación tributaria, con el objeto de comprobar el exacto y correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo.

A su vez, la notificación constituye la modalidad más segura para garantizar el conocimiento de los actos o resoluciones Administrativas y procesales sobre una determinada persona natural o jurídica, y debe reunir los requisitos y condiciones mínimas que exige la ley, de igual manera, es el medio que tiene el administrado para conocer del acto o resolución que se emite en contra o a su favor, asegurando su derecho a intervenir en el proceso y a interponer los recursos procedentes cuando lo amerite y a ejercer el derecho a la defensa.

El artículo 49 numeral primero de la Constitución Bolivariana de la República de Venezuela establece que todo ciudadano tiene derecho, dentro del marco del derecho a la defensa y debida asistencia, a ser notificado de los cargos e investigaciones que sobre su persona efectúen cualquier instancia del Estado, y la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativo expresa en su artículo 73 que “se notificará a los interesados todo acto administrativo de carácter particular que afecte sus derechos, debiendo contener la notificación el texto íntegro del acto, e indicar si fuere el caso, los recursos que proceden con expresión de los términos para ejercerlos” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 1981).

El derecho a la defensa constituye el núcleo del derecho al debido, proceso aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas, el cual está contemplado en el artículo 49 numeral 1 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Es decir, la defensa comprende no sólo a la asistencia de Letrado libremente elegido o nombrado de oficio, en los casos previstos en la Ley, sino también a defenderse personalmente, esto es, el derecho a la defensa privada o derecho a defenderse por sí mismo el cual forma parte del derecho más genérico reconocido a la defensa.

El artículo 188 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a) establece la posibilidad de todo contribuyente o responsable a formular descargos y promover cualquier prueba para su defensa en los procedimientos de fiscalización.

Igualmente, se contempla en el artículo 156 del Código en comento el principio de libertad de pruebas, al admitir la posibilidad de que el ciudadano utilice cualquiera de los medios admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando aplique prueba confesional de la Administración Tributaria.



No puede tramitarse asunto alguno ante la Administración sin la existencia de un expediente administrativo, tal como lo ordena el artículo 31 de la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativo. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 143, indica que los ciudadanos y ciudadanas tienen derecho a ser informados e informadas oportuna y verazmente por la Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados e interesadas, y a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular. Asimismo, tienen acceso a los archivos y registros administrativos, sin perjuicio de los límites aceptables dentro de una sociedad democrática.

En el mismo orden de ideas, el derecho a la motivación de la decisión en lo administrado tiene derecho a conocer las razones de hecho y de derecho que fundamentan el Acto Administrativo. Así pues, no basta con que estas razones existan, sino que las mismas deben ser expresadas, lo contrario supone una violación flagrante del derecho a la defensa y por ende la nulidad del acto.

En el caso específico de la determinación tributaria, la motivación del acto administrativo asume la relevante función de comunicar al sujeto pasivo el razonamiento lógico-jurídico en base al cual se ha El artículo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 1981), establece que los Actos Administrativos de carácter particular deberán ser motivados, excepto los de simple trámite o salvo disposición expresa de la Ley. A tal efecto, deberán hacer referencia a los hechos y a los fundamentos legales del acto.

EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

Todo sistema tributario consagrado en una ley fundamental debe estar orientado por principios constitucionales, cuyo propósito es asegurar su vigencia y evitar reformas motivadas en intereses puramente fiscales, donde el Estado debe armonizar y ejercer la potestad tributaria. Entendida esta como la facultad jurídica que tiene el estado para exigir contribuciones establecer mecanismos, controlar e imponer sanciones cuando exista la infracción.

Es por ello que el principio de seguridad jurídica se encuentra estrechamente relacionado con la certeza tributaria que implica que los impuestos a pagar por los contribuyentes y particulares deben ser ciertos y no arbitrarios, siendo éste uno de los elementos fundamentales del estado de derecho. Por tanto, que es de relevante consideración, dado que de ese modo, evita arbitrariedad de los entes administrativos, excesos de la aplicación de las normas de tributación y la aplicación de los procedimientos tributarios, haciéndose imperante la necesidad de que la administración tributaria divulgue el conocimiento de manera clara.

En este orden de ideas, Radbruch (2005) en sus teorías sobre seguridad jurídica la expresa no por medio del derecho, la seguridad que el derecho nos confiere al garantizar la vida o los bienes. Se puede evidenciar que los criterios concerniente a la seguridad jurídica, hace referencia a que es posible lograr un orden aceptable y una seguridad



jurídica palpable en aspecto del estado para que en su conjunto se logre el establecimiento de una sociedad más justa y segura para sus integrantes.

Las imposiciones del estado en materia tributaria se encuentran sujetas a normas relativas que establecen límites y directrices a seguir, afectar esta esfera jurídica de los gobernados en un plano de legalidad que no le otorgue plena seguridad puede afectar lo llamado estado de derecho y por tanto quebrantar los fundamentos máximos como lo son los principios constitucionales que rigen una sociedad determinada.

Por lo tanto se puede decir que la expresión seguridad jurídica se refiere al ordenamiento jurídico en su conjunto, ya que en él se encuentran los principios que forman parte del sistema tributario. Uno de los principales principios que lo sustenta es el principio de Legalidad consagrado en la norma de normas, la Constitución el cual en su artículo 317 establece “no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”.

Este principio no solo se ha apoyado en la concepción tradicional de la supremacía de la ley sino también en el principio de seguridad jurídica, dado que no existe seguridad jurídica si la autoridad no está subordinada a la regla de derecho.

Asimismo, Bravo (2006) expone que no solo corresponde a la ley formal determinar los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, vale decir, el hecho imponible, los sujetos que la componen, la base de cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de derechos y garantías individuales, lo que en suma se puede llamar constitucionalización de la construcción técnico-jurídica del tributo.

Cabe destacar a Ibáñez (2009), quien define el principio de Legalidad como aquel que persigue que solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Por lo tanto, el principio de Legalidad significa que la administración está sometida a las reglas de derecho, recogida en la constitución, en las leyes dictadas por la asamblea nacional y las propias de la administración, impone a las autoridades la obligación de ceñir todas sus decisiones al contenido de las reglas jurídicas preestablecidas.

Es importante resaltar otro principio que va de la mano, el principio de Justicia Tributaria contemplado en la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en su artículo 316, el cual establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente.

Apoyando esta teoría, Carrazana (2005) recoge que la justicia tributaria se realiza cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, por cuanto la justicia en este sentido, ya sea legal u objetiva consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo. Por su parte, para Ibáñez (2009) el principio de Justicia



propugna la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico. Por lo tanto no puede existir justicia si no se está en una adecuada aplicación de todas las normas que forman parte del sistema tributario.

En consecuencia, el sistema tributario justo es aquel que logra distribuir equitativamente la carga tributaria entre los ciudadanos, tomando en cuenta las diferentes situaciones económicas de estos. Lo cierto es que un sistema tributario justo es aquel que extrae de las economías solo lo necesario para atender los gastos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, dado que los tributos no deben ser un medio para que el Estado se lucre o compense sus deficiencias a expensas de los contribuyentes.

LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

Los derechos fundamentales representan el resultado del acuerdo básico de las diferentes fuerzas sociales, logradas a partir de los esfuerzos de cooperación para el logro de los objetivos comunes, constituyen los presupuestos de consenso sobre las cuales se edifica cualquier sociedad democrática. La Constitución de la Republica de Venezuela en su artículo 19 expone:

“El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Por ende, no solo se refiere al conjunto de normas que regulan las instituciones, relaciones y funcionamiento interno de la vida del Estado, sino que expresa fundamentalmente la finalidad que no es otra que servir a la persona humana. Sumado a lo expuesto, la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, en su estructura organizativa hace expreso reconocimiento a las libertades ciudadanas, es decir, a los derechos y garantías constitucionales, solo con la finalidad de proteger la libertad y la autonomía de las personas en los diferentes ámbitos que se desarrolla.

En la Constitución se encuentran tipificados todos los derechos que forman parte esencial del contribuyente para su desenvolvimiento. En este sentido tenemos algunos de ellos como son el derecho de acceso a la justicia en el artículo 26, derecho al debido proceso y a la defensa artículo 49 numeral 1, derecho de petición y oportuna respuesta artículo 51, entre otros.

Olivieri (2006) cataloga los derechos del contribuyente en derecho sustantivo referido a las normas a las que debe sujetarse la vida de cada individuo en sociedad, y derecho adjetivo como aquel que fija las normas y procedimientos a la cual debe sujetarse la actividad de administración de justicia cuando la persona sienta lesionado alguno de sus derechos.



Relacionado a las garantías, Pittaluga (2006), motivado en sentencia de fecha 16 de marzo de 1993 caso Seguros Corporativos, C.A., hace referencia que las expresiones garantías y derechos no pueden interpretarse como términos equivalentes, dado que la norma constitucional no hubiese permitido la peligrosa repetición de mismos conceptos bajo nombres distintos.

En concordancia a lo anterior, Brewer (2000) expresa que las garantías se mencionan algunas veces en el texto fundamental en forma genérica. Cabanellas (2001) sí realiza una distinción donde expone que las garantías constitucionales son un conjunto de declaraciones, medios y recursos donde aseguran el disfrute y ejercicio de los derechos a todos los ciudadanos.

Por lo tanto, los derechos y garantías del contribuyente en los procesos tributarios, como bien se ha dicho que el ejercicio del sistema tributario a través de la ley, asegura que los contribuyentes participen y coadyuven de manera efectiva con los gastos públicos, dentro de unos límites preestablecidos y claros, que aseguren las libertades públicas y en general de aquellas que son fundamentales en un estado de derecho, es por tanto imprescindible que toda persona cuente con la plena atención de sus derechos y garantías constitucionales para así actuar de manera eficiente frente a las actuaciones del poder tributario.

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

Para el análisis del principio de igualdad en los procesos tributarios, debe iniciarse señalando que es común para los tributaristas confundir la equidad tributaria con otros principios constitucionales, erróneamente se confunde o se crea similitud con la equidad tributaria y el principio de igualdad.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 21 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, donde expresa que todos somos iguales ante la ley, con los preceptos que se consagran en referencia al principio de igualdad se entiende que este no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan privilegios que excluyan a unos de otros.

No obstante, Octavio y otros (2003) diferencia la igualdad en 4 tipos: Igualdad en la Ley, consagrada en el artículo 133 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, en sentido que todos están obligados a pagar tributos para contribuir con los gastos públicos; Igualdad ante la Ley, dispuesta en el artículo anteriormente mencionado el 21 donde expresa que todos somos iguales ante la ley y no se admitirán discriminaciones bajo ninguna condición.

Continúa con: Igualdad por la Ley, ésta es manifestada a través de la aplicación del principio de capacidad contributiva por el cual el que genere más riqueza debe pagar más y el que genere menor debe pagar menos de forma que los tributos puedan ser aplicados con justicia. Y por último, Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria, donde la relación sujeto activo y sujeto pasivo debe encontrarse en un plano de total igualdad.



De igual forma el principio de progresividad tiene como fundamento la igualdad dado que lo que busca es que la carga tributaria sea distribuida de manera proporcional y según la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Al respecto Ibáñez (2009) enuncia que un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada y proporcional cuando su alícuota es constante.

De igual manera el principio de capacidad contributiva se ve enmarcado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, donde establece que el sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del o la contribuyente.

Por lo tanto, el principio de igualdad en los procesos tributarios queda demás aclarar que al establecer los tributos el legislador debe valorar las condiciones generales de los sujetos destinatarios del gravamen, dentro del amplio entorno de la situación del país, y debe tener en cuenta el nivel de presión tributaria que se producirá. En definitiva se considera el principio de igualdad uno de los más importantes en materia constitucional, legal y tributario dado que no todos somos iguales ante la ley.

LOS MEDIOS PROCESALES EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

Los medios procesales administrativos no son más que la aplicación de los principios de la teoría general de procesos, entendiéndose éste como el cauce a través del cual la administración lleva a cabo el desarrollo formal de su actividad y el proceso administrativo en función de restablecer la situación jurídica causada por lesiones a derechos o garantías constitucionales de los contribuyentes.

La Administración Tributaria en los últimos años ha asumido una posición más activa en el ejercicio de sus potestades y competencias, asumiendo así deberes esenciales como lo son el exponer todas las normas tributarias, mantener oficinas en todo el territorio nacional, difundir los recursos y medios de defensa que puedan hacerse entre otros.

Para el análisis de este objetivo es fundamental estudiar las facultades, atribuciones y funciones de la administración tributaria el Código Orgánico Tributario (COT) en su artículo 121 enumera un gran número de posibilidades de acción de dicha administración, que llegan a ser mucho más amplias que la del COT del 94, éstas se orientan más a un fin de carácter sancionatorio, represivo, prácticamente orientado a la función de recaudación.

Además de eso, cabe destacar que en Gaceta Oficial de fecha 8 de noviembre de 2001 la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001b), en su artículo 4 establece una amplia lista de funciones al ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas tributarias fijadas por el ejecutivo nacional.



Según la información recolectada, si se idea una Administración Tributaria con atribuciones y facultades equilibradas y una proporción justa en el ordenamiento jurídico que garantice los derechos del contribuyente, se estará en presencia de un verdadero Estado de Derecho, sin afectar la legítima autoridad y poder de la Administración en la importante labor que le corresponde cumplir con la sociedad, es decir, con la obtención de los recursos.

Igualmente, el Código Orgánico Tributario en su artículo 131 expone la determinación como un conjunto de actos que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a). Por su parte, Ibáñez (2009) la define como el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda.

Del mismo modo, Código Orgánico Tributario establece dos sistemas de determinación aplicada por la Administración Tributaria; el primero de ellos es la determinación sobre base cierta, éste permite el apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles o los elementos de la obligación tributaria.

Mientras que la determinación sobre base presuntiva utilizando elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación directa o indirecta con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. El Código Orgánico Tributario vigente eliminó el carácter privilegiado que tenía la determinación sobre base cierta.

Ahora bien, cuando se inicia el procedimiento de determinación tributaria es dado a que la Administración Tributaria está marcada por un interés, que consiste en declarar la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. Este exige a los contribuyentes, responsables o terceros a presentar su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad que sean elementos relevantes para la determinación de la obligación tributaria. No obstante, la Administración podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como las medidas cautelares conforme a las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario.

Sin embargo, en caso que la Administración Tributaria le adeude al contribuyente o responsable, éste debe regirse por el Código Orgánico Tributario, salvo que las leyes y demás disposiciones de carácter tributario establezcan un procedimiento especial para ello. De este modo, el artículo 201 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), expresa que el procedimiento de recuperación de tributos se inicia a instancia de la parte interesada, mediante solicitud escrita.

Por otra parte, el proceso de verificación consiste en la inspección, revisión y examen del cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, de los agentes de retención y percepción; como también la revisión de las declaraciones presentadas. El Código Orgánico Tributario en su Capítulo III sección quinta en sus artículos 172 y 173



establece los procedimientos de verificación de deberes formales y de los deberes de agentes de retención y percepción.

Éste puede efectuarse en sede Administrativa o también en el establecimiento del contribuyente, esta última con autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. En caso de que se verifique incumplimiento de los deberes se impondrá la sanción correspondiente mediante Resolución.

En la medida que se efectúe el proceso de verificación, el contribuyente o responsable cuenta con la garantía constitucional del derecho a la defensa en términos y condiciones establecidos en la Ley; y consagra la defensa en cualquier grado y estado del proceso. Por lo tanto, si los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, aplican sanciones o que 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 el Código Orgánico Tributario.

Por último, está el proceso de Fiscalización, que no es más que un procedimiento administrativo que de iniciarse debe ser por un funcionario debidamente autorizado para ello, todo debe estar dentro del marco normativo y debe constatar por escrito, por lo cual, los funcionarios fiscalizadores solo pueden efectuar sus acciones dentro de las leyes que lo autorizan de manera expresa y no según su criterio pueda hacer.

En atención a lo expuesto, el Código Orgánico Tributario, en su artículo 178 expone que toda fiscalización se inicia con una providencia de la Administración Tributaria; donde se indique la identificación del contribuyente, la respectiva notificación, especificación de los tributos, periodos y los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a).

Además, la identificación y autorización de los funcionarios actuantes para el ejercicio de las facultades de fiscalización y cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales previstas en dicho Código.

Olivieri (2006) lo define como el acto administrativo emanado del organismo competente para controlar y realizar la determinación tributaria, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto pasivo. Ahora bien, en toda fiscalización debe abrirse un expediente; este contendrá la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria, también los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre cumplimiento o incumplimientos de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado.

En la medida que se vayan desarrollando las actividades fiscalizadoras los funcionarios autorizados podrán asegurar la correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad; podrán indistintamente, sellar precintar o colocar marcas en dichos documentos, archivos u oficinas donde se encuentren. Se puede dejar lo antes mencionado en calidad de depósito previo inventario levantado al efecto.



Finalmente, una vez culminada la fiscalización se levanta un Acta la cual dependerá de los aspectos encontrados en la misma, originando por lo tanto, o Acta de Conformidad o Acta de Reparación. La primera contemplada en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a) en el artículo 187 establece, que si las fiscalizaciones de estimarse correcta la situación tributaria del contribuyente, los funcionarios fiscalizadores levantarán un Acta de Conformidad, que pone fin a la investigación fiscal practicada por la Administración Tributaria, declarando que la situación del contribuyente resulta conforme a las leyes.

Al contrario, el Acta de Reparación Fiscal es emitida en caso de que existan hechos u omisiones constatados a través de los métodos aplicados en la fiscalización y donde se presentan elementos que presupongan la existencia de ilícitos. Por lo tanto, esta acta es un acto administrativo de trámite a través del cual la Administración, en su ejercicio de su función de investigación, deja constancia de las objeciones o reparos formulada a la situación jurídica tributaria del contribuyente, como resultado de la fiscalización efectuada.

Se considera oportuno concluir que, como es bien sabido, el Poder Nacional delega al Ministerio para el Poder Popular para la Economía y las Finanzas la competencia de regular la organización, recaudación, control y administración de los tributos propios del estado, asignando esta función al SENIAT, como órgano competente para fiscalizar, de acuerdo a las disposiciones legales.

Ahora bien, son notorias las ejecuciones de las funciones ejercidas por dicho ente, y de los cambios observados de manera resaltante, como son la aplicación de nuevas políticas una de ellas enfocada a sustituir las auditorías a fondo por procedimientos puntuales o denominados presencia fiscal.

En todo caso, estas nuevas políticas su fin principal es lograr que el control fiscal sea más eficiente y eficaz ante el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y al mismo tiempo aumentar el pago de impuestos de manera obligada, esto conlleva a generar inseguridad jurídica en los contribuyentes en el momento de las actuaciones de la Administración.

Por otro lado, cuando una persona paga al Fisco, una cantidad de dinero a título de tributos y por diversos motivos, posterior al momento del pago, no resulta legalmente adecuado. Se trata, pues, de un pago que contradice la legalidad de la obligación tributaria, cuya restitución no está condicionada necesariamente a que el pago resultase indebido. Por ende, el Código Orgánico Tributario, en su Capítulo III, Sección Séptima establece el Procedimiento de Repetición de pago.

CONCLUSIONES

Se atribuye en cuanto al principio de seguridad jurídica en los procesos tributarios que el sistema tributario es aquel que logra distribuir equitativamente la carga tributaria entre todos los contribuyentes, tomando en cuenta las diferentes situaciones económicas de estos, y no solo frente al poder tributario de un Estado en particular, sino también, frente al poder de imposición de otros países.



Lo cierto es que un sistema tributario justo es aquel que extrae de las economías solo lo necesario para atender los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, dado que los tributos no deben ser un medio para que el Estado se lucre o compense sus deficiencias a expensas de los contribuyentes.

Por lo tanto, la seguridad jurídica y la justicia tributaria solo podrá verse realizada en la medida en que el poder legislativo o ejecutivo, comprendan la imperiosa necesidad de corregir aspectos de gran controversia entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de las leyes. Por tal motivo, es posible lograr un orden aceptable y una seguridad jurídica palpable en aspectos del estado más específicos, para que en su conjunto se logre el establecimiento de una sociedad más justa y segura para sus integrantes en cada uno de los procesos que conforman una sociedad.

También puede decirse que el ejercicio del sistema tributario a través de la Ley, asegura que los contribuyentes participen y coadyuven de manera efectiva con los gastos públicos, dentro de unos límites preestablecidos y claros, que aseguren el disfrute de las libertades públicas y en general de aquellas que son fundamentales en un estado de Derecho, es por tanto imprescindible que toda persona cuente con la plena atención de sus derechos y garantías constitucionales para así actuar de manera eficiente frente a las actuaciones del poder tributario.

Además, es importante denotar que la igualdad en materia tributaria no puede ser simple o matemática, sino que los tributos deben establecerse de acuerdo con la estructura de la sociedad, ya que no todos los ciudadanos o contribuyentes de un país pueden soportar todos los tributos, y a veces ni siquiera algunos de ellos, sino solo aquellos respecto de quienes se realizan los respectivos hechos imponibles.

De ahí que el sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente atendiendo al principio de progresividad, este debe adoptarse para que el tributo tienda a representar un sacrificio igual para todos los contribuyentes, debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva y estar fundamentado en el principio de igualdad, no puede establecerse un mismo criterio en todos los impuestos, debido a la estructura técnica de cada uno de ellos.

También como conclusión de la presente investigación, dado que todas las actuaciones de la Administración Tributaria están en marcadas en una normativa legal de manera muy amplia, no permite debilidades en su estructura; dada la amplitud de sus facultades, es por ello que se considera que se deben garantizar los derechos de los contribuyentes en todo proceso tributario para, que no ocurran arbitrariedades que puedan lesionar dichos derechos, sino en pro de concientizar a la población sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Y por último, se evidenció que la equidad en los procesos tributarios no representa la manera más justa para los contribuyentes, pues bien, para tener una equidad es necesario establecer las diferencias entre todos los contribuyentes dado que no todos somos iguales ante la ley; y por lo tanto, no sería justo tratar a todos por igual.



Mientras que la seguridad en los procesos viene dada por la confiabilidad que brinde el ordenamiento jurídico venezolano a dichos contribuyentes; es decir, que actúe dentro de la ley sin perjuicio de las arbitrariedades de aquellos que quieran lesionar o quebrantar los derechos que tiene cada contribuyente.

Finalmente, definidos las conclusiones del análisis de la seguridad y equidad en los procesos tributarios, se proponen algunas recomendaciones entre las que se pueden mencionar:

- Promover que el ejercicio y las actuaciones de la Administración Tributaria se haga mediante procedimiento breve y eficaz, detallando todas las fases, que resguarde los derechos y las garantías constitucionales de los contribuyentes.

- En materia de instrumentos legales, merece una revisión legislativa el Código Orgánico Tributario, para reformular un tratamiento justo y equilibrado, logrando delimitar las funciones de la Administración Tributaria.

- Asimismo, el procedimiento de evacuación de las consultas formuladas por parte de los contribuyentes referidas sobre la aplicación de normas tributarias a una situación de hecho concreta, debe ser efectuado en los lapsos establecidos en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a) artículo 233.

De esta manera, se sugiere que aquellos actos que se formen en contra de la Administración Tributaria mediante vía de Recurso Jerárquico o Recurso Contencioso Tributario se cumplan dentro de los lapsos previstos en el Código Orgánico Tributario, para evitar que se dilaten los procedimientos, y no lesionar los derechos de los contribuyentes y de esta forma afianzar el principio de seguridad jurídica en los procesos tributarios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arvelo, R. (2000). El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas, Venezuela. Editores Paredes.

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta oficial 5.453 de fecha 24 de marzo del año 2000. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001a). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre del año 2001. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001b). Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial No. 37.320 de fecha 08 de noviembre del año 2001. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República de Venezuela (1981). Ley Orgánica de



- Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial No. 2.818 de fecha 01 de julio del año 1981. Caracas, Venezuela.
- Bravo, J. (2006). Nociones Fundamentales de derecho tributario. 3ª edición. Santa Fe, Colombia. Ediciones Rosaristas.
- Brewer, A. (2000). La Constitución de 1999. Caracas, Venezuela. Editorial Arte 2000.
- Cabanellas, G. (1979). Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta.
- Cabanellas, G. (2001). Diccionario de Derecho usual 27º Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta.
- Calva, J.; Cárdenas, J.; Cardero, M.; Galindo, L.; Guillén, H.; Gutiérrez, M.; Hernández, G.; Martínez, R.; Navarrete, J.; Oropeza, A.; Orozco, J.; Patiño, R.; Pipotone, U. y Witker, J. (2007). La Constitución Mexicana frente a la apertura Comercial Volumen 3. México. Editor Miguel Ángel Porrúa.
- Carranza, T. (2005). La protección Jurídica de los datos personales. Córdoba, Argentina. Ediciones Alveroni.
- Cerda, H. (2005). Los elementos de la investigación. Bogotá, Colombia. Editorial el Búho.
- Colmenares, M. (2004). Casos Metodología de la Investigación. Material de apoyo para las cátedras de seminario. Maracaibo, Venezuela. Editorial de la Universidad del Zulia EDILUZ.
- Fairén, G. (1992). XII Jornadas de Estudio. Los Derechos Fundamentales y Libertades Públicas (I). Volumen II. Madrid, España. Centro de Publicaciones Secretaria General Técnica.
- Finol, M. y Camacho, H. (2008). El proceso de Investigación Científica. Maracaibo, Venezuela. Editorial de la Universidad del Zulia EDILUZ.
- Hernández, C. (2004). El SENIAT y la Determinación Tributaria. Valencia, Venezuela. Vadell Hermanos Editores.
- Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P. (2006). Metodología de la Investigación. México. Editorial McGraw Hill.
- Ibáñez, E. (2009). Sistema Fiscal Español I. Imposición directa. Doble imposición internacional. 24ª edición. Barcelona, España. Editorial Ariel, S.A.
- Jarach, D. (1993). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina. Editorial Cangallo
- Madariaga, M. (2005). Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI.



Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile.

Octavio, J.; Vásquez, A.; Leal, O.; Palacios, L.; Carmona, J.; Evans, R.; Vallenilla, M.; Escalante, X.; Hernández, F.; Montagna, A.; Moreno, A.; Romero, H.; Vecchio, C.; Golia, J.; Sol, J.; Belisario, J.; Alvarado, A.; Martínez, J.; Roche, E.; Montilla, A.; Serrano, G.; Bermúdez, J.; Dugarte, A. y Hernández, C. (2003). 60 años de Imposición a la Renta de Venezuela, Evolución Histórica y estudios de la Ley vigente. Caracas, Venezuela. Editorial Torino.

Olivieri, M. (2006). Conferencia Medios de Defensa del Contribuyente en materia Tributaria. Presentado en las Jornadas de Actualización del Contador Público, Junio, Distrito Federal.

Pittaluga, L. (2006). Principios Constitucionales de la Tributación Jurisprudencia. Caracas, Venezuela. Editorial Torino.

Radbruch, G. (2005). Introducción a la Filosofía del Derecho. México. Fondo de Cultura Económica.

Saldaña, A. (2005). Curso elemental sobre Derecho Tributario. México. Ediciones Fiscales.

Tamayo y Tamayo, M. (2007). Metodología de la Investigación Científica y Tecnología. México. Ediciones Díaz de Santos.

Vásquez, N. (2001). Una introducción a la filosofía del derecho. Maracaibo, Venezuela. Editorial Astro Data.