

# El Contencioso Tributario <sup>1</sup>

Gabriel Ruan Santos

Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Profesor de Derecho Administrativo,  
Universidad Central de Venezuela

## SUMARIO

### I. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CONTENCIOSO TRIBUTARIO

### II. UNIFICACION DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

### III. ORGANOS

### IV. ACCIONES

IV.1. *Recurso contencioso tributario*: Naturaleza. Abolición del *solve et repete*. Efectos suspensivos del recurso. Caducidad del recurso. Objeto. Carácter alternativo frente al recurso jerárquico. No hay que agotar la vía administrativa. Efectos de la sentencia. IV.2. *Acción de repetición*: Naturaleza y objeto. Condición. Efectos de la sentencia. IV.3. *Acción de amparo*: Naturaleza y objeto. Carácter subsidiario. Condiciones. Trámite sumario. Efectos de la decisión. IV.4. *Otras acciones*.

### V. PROCEDIMIENTO

V.1. *Relaciones entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial*: Actuación previa de la Administración. Recurso jerárquico. V.2. *Aspectos resaltantes del procedimiento judicial*: Particularidad en el objeto del recurso. Formas de interposición. Silencio administrativo. Concurrencia del principio dispositivo y del principio inquisitivo en el proceso contencioso tributario.

## I. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El contencioso tributario tiene como marco general en nuestro país la disposición contenida en el Artículo 206 de la Constitución, la cual sienta las bases y establece el concepto y alcance de la jurisdicción contencioso administrativa. Según esa disposición, dicha jurisdicción corresponde a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales que determine la Ley. Seguidamente estatuye esa norma que los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa.

Prevé la mencionada norma constitucional la existencia de un sistema jurisdiccional, integrado por tribunales, acciones y procedimientos especiales destinados a resolver los conflictos surgidos entre la Administración Pública y los ciudadanos, con motivo de la actividad desplegada por aquélla en el ejercicio de sus funciones. Este sistema es desarrollado por el legislador a través de una red normativa que acoge la

1. La versión original de este trabajo fue la de la conferencia dictada por el autor sobre el tema, en el curso sobre *El Sistema Contencioso-Administrativo en Venezuela*, patrocinado por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la UCV y la Asociación de Jueces del Distrito Federal y Estado Miranda, efectuado durante el mes de noviembre de 1984.

diversidad o especificidad que proyectan las actividades de la Administración, dando lugar así a los denominados contenciosos especiales.

Dentro de esta idea de sistema se enmarca el contencioso tributario a manera de subsistema, de tal forma que se puede hablar de una relación de género y especie entre el contencioso administrativo y el contencioso de los tributos. En este sentido, se afirma el predominio de aspectos comunes entre el género y la especie, el cual se manifiesta en el examen judicial de actuaciones que concretan el ejercicio de potestades administrativas; en la utilización de la noción básica de acto administrativo y de sus elementos; en la invocación constante de la presunción de legitimidad del acto administrativo; en la necesidad e integridad del expediente administrativo; en los poderes inquisitivos del juez; en los efectos del fallo, etc.

No obstante lo anterior, históricamente ha habido un desarrollo divergente entre el contencioso administrativo general y el contencioso tributario en sus varias modalidades, el cual se refleja hoy en día en la contraposición de las disposiciones contenidas en los artículos 8 y 216 del Código Orgánico Tributario de Venezuela. En efecto, mientras en la primera de dichas disposiciones se establece que las situaciones no previstas en las normas y principios tributarios se resolverán con la aplicación supletoria de las normas y principios de las ramas jurídicas que más se avengan a la naturaleza y fines del derecho tributario, vale decir, con la aplicación supletoria del derecho administrativo, en el artículo 216 antes citado se establece que en lo no previsto en el Título de los Procedimientos Contenciosos regirán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil.

A mi juicio, esta conexión prioritaria con el procedimiento civil se explica históricamente por la mayor garantía procesal que brindaba este procedimiento en los albores del contencioso de los tributos en Venezuela; particularmente, en lo referente a los litigios surgidos de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sobre todo si tenemos en cuenta la escasa protección jurisdiccional que ofrecía al ciudadano venezolano el contencioso administrativo hasta hace poco más de diez años atrás, caracterizado por una pronunciada desigualdad de las partes y por la incerteza de las reglas del debate judicial.

Hoy en día, dada la evolución del derecho administrativo en sus aspectos adjetivos, no se justifica tal vez la remisión inmediata al procedimiento civil que establece el artículo 216 del Código Orgánico Tributario.

Para adelantarnos a las voces que proclaman celosamente la llamada "autonomía del derecho tributario", con detrimento de su integración en un sistema contencioso administrativo, podemos señalar que la especificidad de la rama tributaria se contrae esencialmente a los aspectos sustantivos de ella, es decir, a la concepción y regulación de la "obligación tributaria", que engloba aspectos tales como el principio de la realidad económica, el carácter patrimonial del vínculo obligacional, la configuración de los sujetos pasivos de la obligación, el hecho generador, la base imponible, los modos de extinción, los privilegios y garantías, etc. Empero, por lo que se refiere a la determinación y recaudación de los tributos, esta rama jurídica se alimenta de los conceptos del derecho administrativo, porque se trata, precisamente, del ejercicio de potestades administrativas. Por este motivo el conocido tributarista alemán Albert

Hensel se refiere a la existencia de un "derecho tributario obligacional" frente a un "derecho tributario administrativo" <sup>2</sup>.

Con esta introducción, paso ahora a exponer los principios fundamentales que rigen actualmente al contencioso tributario en Venezuela.

## II. UNIFICACION DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Con la promulgación del Código Orgánico Tributario, Venezuela ha dado un paso decisivo en la unificación del derecho tributario, tanto a nivel nacional como a nivel latinoamericano. Esta unificación legislativa abarca la mayor parte de las materias tributarias y, en especial, lo atinente al contencioso de los tributos.

La adopción de este instrumento parte del Modelo de Código Tributario elaborado con el patrocinio de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, iniciativa integrante del Programa Conjunto de Tributación para América Latina. Este valioso documento modelo fue preparado por los eminentes tributaristas sudamericanos Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gómez de Sousa y Ramón Valdez Costa; quienes contaron con la colaboración de juristas nacionales de casi todos los países del continente, entre los cuales se ha de mencionar por Venezuela al doctor José Andrés Octavio.

Por este motivo, la exposición general del contencioso tributario en Venezuela ha de basarse en el análisis de las disposiciones pertinentes del Código Orgánico Tributario, las cuales constituyen en el presente el ordenamiento del subsistema jurisdiccional tributario. Observemos pues, en primer lugar, su ámbito de aplicación.

Establece el artículo 1º del mencionado Código que sus disposiciones son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, con excepción de los tributos aduaneros, a los cuales sólo se aplicarán con carácter supletorio. Seguidamente, dispone ese artículo que también son aplicables a las obligaciones legales de índole pecuniaria establecidas a favor de personas de derecho público no estatales (colegios profesionales, por ejemplo), siempre que no existan disposiciones especiales. Concluye ese artículo al señalar que las normas del Código regirán igualmente, con carácter supletorio y en cuanto sean aplicables, a los tributos de los Estados y Municipios.

Destaca en esta disposición legal el carácter unificador del Código por lo que respecta a todos los tributos creados y administrados por el Poder Nacional, con excepción de los impuestos aduaneros, con respecto a los cuales sólo cabe una aplicación supletoria. A diferencia de los proyectistas del Modelo de Código, el legislador nacional optó por la solución de preservar la existencia de la legislación aduanera en su integridad, dadas las peculiaridades que muestra esa materia y que hacen desaconsejable el someterla a los mismos principios y procedimientos de las demás materias tributarias.

También destaca en la disposición comentada el carácter supletorio del Código con respecto a los tributos locales, es decir, estatales y municipales. Con referencia

2. Ver *Diritto Tributario*, por Albert Hensel, Traducción del alemán al italiano del Prof. Dino Jarach. Milano 1956.

al aspecto sustantivo de esos tributos el legislador quiso respetar la autonomía de esas entidades territoriales y con respecto al aspecto contencioso resolvió dejar la materia a la jurisdicción contencioso administrativa general, regulada por la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia. Este último punto permite señalar, dicho sea de paso, la afinidad entre el contencioso de los tributos y el contencioso administrativo.

Sobre el asunto de los tributos estatales y municipales es conveniente insistir en que los tribunales competentes, las acciones utilizables y los procedimientos aplicables para la solución de las controversias surgidas, son los dispuestos en el artículo 181 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, que confiere competencia a los Tribunales Superiores en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de las diferentes regiones para conocer de la ilegalidad de los actos administrativos de los órganos estatales y municipales, a través del recurso contencioso administrativo de anulación.

### III. ORGANOS

Tanto los proyectistas del Modelo de Código como los del proyecto del Código Orgánico Tributario postulan como principios definidores del contencioso tributario los de "tutela jurisdiccional" y de "igualdad de las partes" en la discusión de la controversia<sup>3</sup>.

Exigen los especialistas aludidos que la conducción y decisión de las controversias derivadas de la determinación y recaudación de los tributos debe estar en manos de órganos independientes e imparciales, aunque formalmente estén incluidos en la estructura del Poder Ejecutivo. En ello reside, precisamente, la garantía jurisdiccional.

Es ilustrativo indicar aquí la existencia en el derecho comparado tributario de una "tendencia administrativista" y de una "tendencia judicialista", en la configuración de los órganos del contencioso tributario. En muchos países, esta jurisdicción es asignada a órganos constitucionalmente pertenecientes al Poder Ejecutivo (como ha sucedido con el contencioso administrativo en Francia y en Italia) aunque se dé a las partes la posibilidad de recurrir en último grado ante los órganos supremos del Poder Judicial encargados del control de juridicidad de los actos del Poder Público. Estos "tribunales administrativos", además de formar parte de la Administración, están integrados por jueces abogados y por jueces profesionales de la contaduría pública, designados todos por los órganos superiores del Poder Ejecutivo. En otros países los órganos del contencioso tributario pertenecen al Poder Judicial y su integración se rige por los mismos requisitos y procedimientos aplicables a los demás tribunales. Sin embargo, en todos los casos, se trata de verdaderos tribunales (llámense "administrativos" o "judiciales"), que actúan con absoluta independencia funcional de la Admi-

3. Ver Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. Reforma Tributaria para América Latina III. Modelo de Código Tributario. Unión Panamericana, segunda edición, 1968, pág. 88 y 90. Exposición de Motivos del Proyecto de Código Tributario de Venezuela. Edición especial, Caracas 1977, pág. 4.

nistración Tributaria y que por ello merecen ser calificados como órganos jurisdiccionales<sup>4</sup>.

En cuanto al principio de "igualdad de las partes" en el debate, él es inherente a la naturaleza de todo proceso jurisdiccional a ser resuelto por ante un órgano independiente e imparcial que merezca ser llamado tribunal. Por ello, exigen los especialistas que tal garantía debe ser asegurada legalmente en la conformación de la misma función de los órganos del contencioso tributario.

Por lo que respecta a Venezuela, contamos con la existencia de los tribunales contencioso tributarios creados por el Código Orgánico, que inscriben definitivamente a nuestro país dentro de la llamada "tendencia judicialista", aunque deba ser reconocido que ello ya revestía los caracteres de una tradición en nuestro derecho.

A tenor de lo previsto en el artículo 206 de la Constitución de 1961, todos los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa pertenecen al Poder Judicial. No podía entonces el legislador tributario dar una pertenencia distinta a los tribunales del contencioso especial de los tributos.

En los artículos 213 y 214 del Código Orgánico Tributario se describen las características de estos tribunales especiales.

En la primera de las disposiciones citadas se expresa que son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos establecidos en ese Código los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales los sustanciarán y decidirán con arreglo a las normas de ese Código, inclusive los que en materia tributaria se originen en reparos de la Contraloría General de la República (una demostración más del carácter unificador del Código). Seguidamente, ese mismo artículo dispone que la Corte Suprema de Justicia será tribunal de alzada de esos tribunales especiales, con lo cual se siguió recomendación de los proyectistas del Código Modelo y se acogió una tradición establecida en la materia del impuesto sobre la renta.

En el artículo 214 del Código Orgánico se expresa que dichos tribunales especiales serán unipersonales y cada uno de ellos tendrá competencia en los procedimientos relativos a todos los tributos regidos por el Código. En lo referente al carácter unipersonal, el legislador nacional se apartó del criterio de los proyectistas del Código Modelo OEA-BID, por cuanto estos proponían la constitución de tribunales colegiados. Pienso que la opción escogida se adapta mejor a las funciones de tribunales de primera instancia<sup>5</sup>.

Más adelante, el mismo artículo 214 dispone que todo lo relativo a la organización y funcionamiento de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario se regirá por las normas pertinentes de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la Ley de Carrera Judicial.

Por lo demás, es conveniente advertir que la existencia de estos tribunales no excluye la llamada "autotutela" o potestad revisora de la Administración Tributaria,

4. Sobre las tendencias en el derecho comparado se recomienda examinar la conocida obra de Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires 1977, volumen II, pág. 696 y siguientes. Ver también en la Exposición de Motivos: Análisis del articulado del Modelo de Código Tributario, en la edición de la Unión Panamericana antes citada, págs. 88, 122 y 124.

5. Cfr. Exposición de Motivos: Análisis del articulado del Modelo de Código Tributario. Edición de la Unión Panamericana antes citada, pág. 124.

la cual ha sido regulada en el Código Orgánico bajo el Capítulo de la "Revisión de Oficio" (ver: *Código Orgánico Tributario*, arts. 149 a 152). Prevé esta "revisión de oficio" las formas de la convalidación, del reconocimiento de la nulidad absoluta de actos administrativos, de la revocación de actos anulables y de la corrección de errores materiales, los cuales se rigen por las normas de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, dado que el COT no regula expresamente estas facultades.

#### IV. ACCIONES

##### IV.1. *Recurso contencioso tributario* *Naturaleza*

Este recurso, llamado "acción ordinaria" en el Modelo de Código, es un medio judicial de impugnación de actos particulares de la Administración Tributaria, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados (Ver coordinadamente los artículos 174 y 153 del COT) <sup>6</sup>.

Se aprecia, en primer lugar, que el legislador nacional lo califica como recurso porque supone la existencia de un acto de la Administración que se impugna. Luego, se debe observar que el mismo legislador lo califica como medio de "impugnación" destinado a obtener la anulación o eliminación del acto administrativo que afecta los derechos o intereses legítimos del ciudadano.

En el diseño legislativo de este recurso se manifiesta la concepción del contencioso tributario como un proceso de revisión de la actuación previa de la Administración, característica esta que comparte con el género de la jurisdicción contencioso administrativa, lo cual confiere singular importancia a la existencia de un expediente administrativo formado por la Administración activa y a su examen por parte del tribunal a los efectos de su decisión.

##### *Abolición del Solve et repete*

Es oportuno destacar aquí la eliminación del *Solve et repete* (Paga y después reclama) como requisito de admisibilidad del recurso contencioso tributario. Según las normas del Código Orgánico Tributario no se exige el pago previo del tributo o la sanción impugnados para darle curso a la acción intentada, así como tampoco se exige la prestación de caución o fianza para admitir el recurso; solamente se deja a la Administración la facultad de pedir al tribunal competente la adopción de "medidas cautelares", previa demostración sumaria del riesgo fiscal para asegurar las resultas del juicio ya instaurado (Ver artículos 204 y siguientes del COT).

De acuerdo con el criterio de los proyectistas nacionales del Código Orgánico, quienes a su vez siguieron en este punto al Código Modelo, con la abolición de este requisito en el orden tributario se restablece la plenitud del derecho de los ciudadanos

6. El Capítulo I del Título V del Modelo de Código Tributario es encabezado con el mote "Acción Ordinaria". Ver edición de la Unión Panamericana, pág. 123.

a ocurrir a los tribunales en demanda de justicia, a la vez que se evitan odiosas diferencias entre los contribuyentes pudientes y no pudientes. Igualmente, señalaron los proyectistas que la permanencia del *solvo et repete* no representaba un verdadero beneficio para el Fisco, por cuanto el ingreso obtenido por la anticipación del pago de lo reclamado quedaba en depósito y sujeto a la confirmación final de la planilla recurrida, como se puede leer en el artículo 133 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mientras que con respecto al contribuyente tal anticipo sí representaba un perjuicio económico, que se agravaba con la prolongada espera de la sentencia definitiva y firme <sup>7</sup>.

#### *Efectos suspensivos del recurso*

En concordancia con lo anterior, el artículo 178 del COT estableció que la interposición del recurso contencioso tributario suspende la ejecución del acto recurrido. Efecto suspensivo este que corresponde también a la interposición del recurso jerárquico, a tenor de lo dispuesto en el artículo 162 *ejusdem*. Estas disposiciones introducen una notable excepción al principio general de derecho administrativo que priva de efectos suspensivos a los recursos administrativos y judiciales, en aras de la ejecutoriedad del acto administrativo.

#### *Caducidad del recurso*

El ejercicio del recurso contencioso tributario está sujeto a un lapso de caducidad, vencido el cual se debe rechazar la admisión del recurso. Este lapso, por ser de caducidad, no admite interrupciones ni suspensiones y transcurre fatalmente. Dicho lapso se computa según lo previsto en el artículo 176 del COT, disposición esta que concede 20 días hábiles para interponer el recurso, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del lapso para decidir el recurso jerárquico ("silencio administrativo"), o de la notificación de la resolución que decidió expresamente el mencionado recurso administrativo.

Más adelante se tratará la cuestión surgida de las normas que establecen el "silencio administrativo" en el Código Orgánico.

#### *Objeto*

En cuanto al objeto del recurso contencioso tributario, el mismo está constituido por los actos particulares de la Administración Tributaria y de la Contraloría General de la República que afecten los derechos e intereses legítimos de los administrados.

Con respecto a este objeto, merecen destacarse los aspectos siguientes:

a) Este recurso jurisdiccional sólo puede intentarse contra actos de efectos particulares de los órganos señalados, a diferencia del recurso jerárquico tributario que puede ser intentado contra los actos generales emanados de esos organismos (Ver

7. Ver Exposición de Motivos del Proyecto de Código Orgánico Tributario de Venezuela, en edición especial antes citada, pág. 30.

artículos 153 y 174 del COT). Los actos generales de la Administración Tributaria y de la Contraloría General de la República sólo pueden ser impugnados judicialmente por ante la Corte Suprema de Justicia, en Corte Plena o en Sala Político Administrativa, según los casos.

b) El recurso contencioso tributario puede ser intentado para impugnar no solamente actos determinativos o liquidatorios de tributos y accesorios, o para impugnar sanciones, sino también cualesquiera actos de los organismos mencionados que afecten a los administrados, vale decir, cualesquiera actos administrativos en los cuales no se liquiden tributos o se impongan sanciones, como sería, por ejemplo, la negativa expresa de una declaración de la Administración. Con este objeto el legislador nacional optó por la fórmula amplia que ofrecía el Código Modelo, frente a la alternativa también prevista en ese Modelo de una fórmula restringida a los actos determinativos de tributos y sancionadores <sup>8</sup>.

No obstante lo anterior, puede decirse que la finalidad primordial de este recurso es la "determinación negativa" por parte del tribunal frente a la "determinación positiva" de tributos y sanciones realizada por la Administración ("Accertamento negativo", según la expresión del jurista italiano A. D. Giannini) <sup>9</sup>. Se trata de lograr una determinación del tribunal que establezca que no se debe lo que pretende la Administración o que se debe menos, o también que no procede la sanción impuesta o que procede en cuantía menor.

c) Este recurso puede ser intentado no sólo por el contribuyente sino también por un tercero que resulte afectado en su "interés legítimo" por el acto recurrido; con lo cual debemos remitir a la noción de interés legítimo, personal y directo que postula el artículo 121 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, en relación con el recurso contencioso administrativo de anulación.

*Carácter alternativo frente al recurso jerárquico.  
No hay que agotar la vía administrativa*

Como se desprende claramente de los artículos 141 y 174 del COT, no es necesario "agotar la vía administrativa" para intentar el recurso contencioso tributario, ya que este último puede ser interpuesto como alternativa frente al recurso jerárquico o contra la decisión expresa o presunta que recaiga sobre este recurso administrativo.

Dice el ordinal 1 del artículo 174 citado que el recurso contencioso tributario procederá contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto del recurso jerárquico, *sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso* (Subrayado mío).

8. Expresan los redactores del Modelo de Código que "también difieren ambos textos en la competencia que atribuyen al Tribunal. El primero la restringe a las controversias relativas a los actos por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones, mientras que en el segundo la extiende a todos los actos de la Administración en materia tributaria contrarios al derecho". Considero que nuestro legislador se inspiró en este segundo texto. Cfr. Exposición de Motivos: Análisis del articulado. Edición citada de la Unión Panamericana, pág. 118.

9. Cfr. *Istituzioni di Diritto Tributario*, por A. D. Giannini. Dott. A. Giuffrè Editore. Milano 1974, pág. 267.

No obstante que los proyectistas del Código Modelo dejaron en libertad a los legisladores nacionales de hacer o no obligatorio el previo ejercicio del recurso jerárquico, dan noticia del hecho de que en aquellos países donde existía la opción entre el recurso administrativo y el jurisdiccional, los contribuyentes casi nunca recurrían a la vía administrativa, en razón de que por una mal entendida solidaridad de cuerpo existe una propensión a la confirmación de los actos que emanen de un funcionario de la propia Administración, con lo cual sólo se lograba el alargamiento de las causas <sup>10</sup>.

#### *Efectos de la sentencia*

En tanto que el recurso que se comenta es un medio de impugnación de actos y abre un proceso de revisión de los mismos, el efecto primordial de la sentencia será la anulación o eliminación total o parcial del acto administrativo que liquida tributos y accesorios, impone sanciones, o contiene declaraciones lesivas al recurrente. Este efecto es una respuesta lógica a la pretensión anulatoria formulada por el recurrente. Por supuesto que la decisión del recurso puede ser desestimatoria de la pretensión y en tal sentido producir una confirmación virtual del acto impugnado.

Ahora bien, sin perjuicio de lo afirmado precedentemente, puede haber otros efectos inherentes a la decisión del recurso o derivados de la misma. Inherentes, podrían ser las declaraciones del fallo como resultado de la revisión de la determinación impositiva de la Administración Tributaria, es decir, la determinación realizada por el juez como producto del examen de los hechos y alegatos. Derivado, podría ser el efecto previsto en el artículo 211 del Código Orgánico, según el cual, declarado totalmente sin lugar el recurso, procederá la condena en costas al recurrente hasta un máximo del 10% de la cuantía del recurso. Igualmente derivado, podría ser la condena en costas al sujeto activo del tributo, dentro del límite señalado, cuando resulte totalmente vencida la Administración por sentencia definitiva y firme. Así también, el tribunal podrá eximir del pago de las costas a la parte perdedora cuando haya habido motivos racionales para litigar.

Se debe resaltar la excepción que introduce la norma recientemente mencionada al principio hacendario que prohíbe la condenatoria en costas a la República y al Fisco Nacional. Tiene esta excepción el propósito de inhibir la producción de reclamos temerarios por parte de los funcionarios fiscales y de estimularles en el ejercicio eficiente de la facultad de revisión de los actos de la Administración.

#### IV.2. *Acción de repetición*

##### *Naturaleza y objeto*

Prevé el artículo 166 del COT que los contribuyentes o los responsables podrán reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.

10. Ver Exposición de Motivos: Análisis del articulado del Modelo de Código Tributario. Edición de la Unión Panamericana antes citada, pág. 116.

Si bien es cierto que el legislador nacional omitió calificar como acción a esta "reclamación", no es menos cierto que se trata efectivamente de una acción patrimonial contra el Fisco Nacional destinada a obtener la devolución de las sumas indebidamente pagadas a este último, por concepto de tributos y accesorios o de sanciones impositivas. No se abre el proceso en esta hipótesis para revisar un acto de la Administración Tributaria, que puede existir o no existir, como se verá más adelante, sino para discutir el hecho de haber pagado al Fisco lo que no se debía y obtener la condenatoria en su contra para la restitución o reintegro de lo pagado, más los intereses moratorios causados. Por este motivo el Código Modelo la denomina "acción de repetición"<sup>11</sup>.

Podría surgir esta reclamación del hecho de haber pagado dos veces una misma liquidación de impuestos o una multa, lo cual podría obedecer a error o simplemente a la necesidad de obtener una certificación de solvencia. También podría originarse en una liquidación excesiva de impuestos por no haberse dado aplicación a beneficios fiscales, o simplemente por no haber percibido el interesado el monto de incentivos, franquicias o subsidios legalmente previstos. En fin, un error en la autoliquidación de impuestos podría también motivar esta reclamación, porque se requiere únicamente el hecho objetivo de haber pagado lo no debido, por inexistencia de la obligación tributaria o por la omisión de disfrute de beneficios.

La naturaleza de acción patrimonial de esta reclamación se ve reforzada por la existencia de la norma del Código Orgánico que somete su ejercicio a un lapso de prescripción de cuatro años, contado a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el hecho, y no a un lapso breve de caducidad (Ver artículos 53, 54 y 171 del COT).

No obstante lo anterior, el legislador nacional sometió el conocimiento y decisión de esta reclamación judicial al procedimiento previsto para el recurso contencioso tributario y a la introducción previa de la reclamación frente a la Administración del tributo correspondiente (Ver artículos 167 y 171 del COT). A mi juicio, estas circunstancias no determinan la naturaleza de la "repetición de pago" sino que la acercan a la noción de lo que en el derecho francés ha sido llamado como "recurso de plena jurisdicción", el cual consiste en una verdadera demanda patrimonial contra la Administración, sometida a la existencia de una "decisión previa" de la misma sobre la procedencia o improcedencia de la reclamación particular.

### *Condición*

El artículo 167 del COT impone la carga al interesado de introducir la reclamación ante la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda, directamente o a través de las oficinas administrativas tributarias nacionales. Si se trata de tributos no administrados por el Ministerio de Hacienda la reclamación deberá interponerse por ante el respectivo organismo administrativo y la decisión corresponderá a la más

11. El Capítulo IV del Título V del Modelo de Código es encabezado con el mote de "Acción de Repetición". Cfr. Modelo de Código Tributario. Edición citada de la Unión Panamericana, pág. 135.

alta autoridad jerárquica del mismo. La autoridad a quien corresponda resolver, según expresa el artículo 169 *ejusdem*, deberá decidir dentro del lapso de los dos meses, contados a partir de la recepción de la reclamación administrativa, y si ella no es resuelta en ese lapso, el interesado podrá optar entre esperar la decisión o invocar el “silencio administrativo” y acudir al tribunal (Ver artículo 171 del COT).

Es interesante señalar que en esta hipótesis de la acción de repetición el legislador exige cumplir una fórmula de agotamiento de la vía administrativa, a diferencia de la del recurso contencioso tributario. Pienso que obedece esta exigencia legal al hecho de que antes de la interposición de la reclamación administrativa la Administración Tributaria no tiene conocimiento del pago indebido, lo cual le impide ejercer su facultad de revisión; mientras que en la hipótesis del recurso contencioso tributario típico existe un acto administrativo determinativo de la obligación tributaria o imponente de una sanción, que ha dado origen al proceso; como son los casos de una liquidación adicional por verificación de declaración, de una resolución de reparo o multa o de la decisión de un recurso jerárquico.

Sin embargo, la exigencia de introducción de la reclamación administrativa previa no convierte *per se* a la acción de repetición en un proceso de revisión de actos administrativos, porque la existencia de algún acto de la Administración no es indispensable para la instauración de la controversia judicial. Piénsese en el supuesto del “silencio administrativo” a que se refiere el artículo 169 del COT. Esta exigencia legal es asimilable más bien al “antejuicio administrativo” previo a las demandas contra la República, previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Por lo demás, de acuerdo con el Código Orgánico Tributario no es menester haber pagado por error ni haber pagado bajo protesta, basta con haber cumplido con el requisito de introducir la reclamación administrativa antes de la prescripción del crédito.

#### *Efectos de la sentencia*

Declarada con lugar la acción, el efecto principal del fallo es la condena al Fisco Nacional a reintegrar o devolver total o parcialmente al contribuyente o al representante, según los casos, las sumas indebidamente pagadas por concepto de impuestos y accesorios o de multas, junto con los intereses devengados por dichas sumas a partir del vencimiento del lapso de dos meses para decidir la reclamación en sede administrativa y hasta la fecha del reintegro (Ver artículos 172, 60 y 61 del COT).

También en esta hipótesis se podría hablar de otros efectos inherentes y derivados del fallo. Inherentes, podrían ser las declaraciones contenidas en la sentencia relativas a la determinación de la obligación tributaria y a la procedencia o no del pago cuya repetición es solicitada. Derivado, podría ser la condena al pago de las costas procesales a la parte que resultare totalmente perdedora, según lo previsto en el artículo 211 del COT, antes comentado.

Con respecto a este asunto es importante advertir que la sentencia condenatoria de reintegro no excluye la posibilidad para la Administración de oponer la compen-

sación de eventuales deudas tributarias pendientes del contribuyente, siempre que llenen los requisitos del artículo 46 del COT.

#### IV.3. *Acción de amparo*

##### *Naturaleza y objeto*

La acción de amparo es una de las innovaciones más importantes y destacadas del Código Orgánico Tributario. Con el establecimiento de esta acción y del procedimiento correspondiente se siguen recomendaciones plasmadas en el Código Modelo y se desarrolla la garantía consagrada en el artículo 49 de la Constitución, en el ámbito tributario.

Aunque en otros países de América Latina esta acción ha tenido un considerable desarrollo doctrinario y jurisprudencial, particularmente en el derecho tributario argentino, en Venezuela no ha pasado de ser una expectativa jurídica que ha encontrado fuertes obstáculos para su realización, tanto en el Poder Legislativo como en la cúpula del Poder Judicial, vale decir, en la Corte Suprema de Justicia; con la sola excepción del amparo a la libertad individual o *habeas corpus*, regulado por la disposición transitoria quinta de la Constitución<sup>12</sup>.

Establece el artículo 208 del COT que procederá la acción de amparo cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicio no reparable por los medios procesales establecidos en el Código o en leyes especiales.

Creó la mencionada disposición legal una especie de protección jurisdiccional frente a la inacción de la Administración Tributaria. Se trata, pues, de una fórmula de "amparo positivo" para impedir el perjuicio que pueda sufrir el ciudadano como consecuencia de la abstención injustificada de la Administración y obtener de ella por vía de la intervención judicial la adopción del acto solicitado. No se trata, en principio, de un "amparo negativo", destinado a anular o impedir los efectos de un acto ilegal de la Administración, lo cual podría ser objeto de otra de las acciones previstas en el Código, como sería el recurso contencioso tributario.

Tiene similitud este amparo tributario con el llamado "recurso por omisión de acto debido", previsto en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia y del cual pueden conocer la Sala Político-Administrativa y los tribunales superiores contencioso administrativos, según se trate de abstenciones de funcionarios nacionales o de funcionarios estatales y municipales (Ver artículo 42, ordinal 23, y artículo 182, ordinal 1º de esa Ley Orgánica). En estos supuestos, se trata de la abstención o negativa de las autoridades señaladas a cumplir determinados actos a que están obligados por las leyes, cuando sea procedente, en conformidad con ellas.

12. No obstante el escaso desarrollo del amparo judicial en nuestro país, existen ya varios precedentes de aplicación del Código Orgánico Tributario en materia de amparo, establecidos en fallos de los nuevos tribunales superiores de lo contencioso tributario, de los cuales cito como ejemplos los siguientes: sentencia del Tribunal Superior Primero del 10-11-83; sentencia del Tribunal Superior Segundo del 1-12-83; y sentencia del Tribunal Superior Tercero del 23-11-83. Cfr. *Jurisprudencia de Ramírez y Garay*, tomo 84, cuarto trimestre 1983, págs. 239, 251 y 257.

Opino que el establecimiento y aplicación efectiva del amparo tributario a más de remediar numerosas arbitrariedades producidas por la inacción de la Administración, caso típico sería el no otorgamiento de un certificado de solvencia solicitado, podría tener el efecto colateral de ilustrar a los jueces y a los ciudadanos acerca de la utilidad del llamado "recurso por omisión de acto debido" y así dar vida a esta institución, que no obstante su larga existencia no ha tenido aplicación hasta el presente.

#### *Carácter subsidiario*

De acuerdo con el artículo 208 del COT el objeto de la acción de amparo son las "demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados", siempre que ellas causen o puedan causar un "perjuicio no reparable por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales".

Esta disposición legal otorga a la acción de amparo un carácter subsidiario, es decir, además de estar referida esencialmente a la inacción o demora perjudicial de la Administración y no a los supuestos de actos administrativos, procede dar curso a este medio de defensa sólo en la medida en que no sean procedentes otros medios procesales previstos en el Código o en leyes especiales, como serían el recurso contencioso tributario y la repetición del pago indebido.

En este sentido, el legislador ha seguido la orientación expresada por la mayoría de los autores que han escrito sobre el amparo judicial, los cuales han coincidido en atribuir carácter extraordinario y en todo caso subsidiario a la acción de amparo, con respecto a las acciones y recursos ordinarios de que disponen los ciudadanos para la defensa de sus derechos, según las leyes vigentes. Este carácter subsidiario ha sido confirmado por sentencia reciente de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, de fecha 20 de octubre de 1983, relativa a recurso de amparo en materia administrativa introducido por el ciudadano Andrés Velásquez, candidato presidencial del partido Causa Radical.

#### *Condiciones*

Expresa el artículo 209 del COT que "la demanda especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. Con ella se presentará copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite".

Es menester pues, de acuerdo con esa disposición legal, que el interesado lleve a cabo las gestiones necesarias ante la Administración Tributaria para obtener lo solicitado y, además, que haya insistido acerca de la urgencia de lo solicitado; de todo lo cual deberá dar prueba al Tribunal. También deberá especificar por ante el Tribunal competente el perjuicio que ocasiona la demora. Tal perjuicio podría ser inducido a través de presunciones por el juez, en algunos casos, cuando se trata de actuaciones indispensables para el cumplimiento de operaciones económicas ulteriores, por ejemplo; en otros casos sería necesario una demostración sumaria de tales perjuicios.

Con esto el legislador manifiesta que lo que se persigue es evitar el abuso y el atropello al ciudadano, concretado en la falta de actuación oportuna de la Administración. Pero no se busca con este medio procesal la elusión de los trámites que deben ser satisfechos por ante los órganos administrativos, siempre y cuando dichos trámites se ajusten a las leyes y reglamentos.

#### *Trámite sumario*

Dice el artículo 210 del COT que "si la acción apareciere razonablemente fundada, el Tribunal requerirá informes sobre la causa de la demora y fijará un término breve y perentorio para la respuesta. Vencido el plazo, el Tribunal dictará la resolución que corresponda en amparo del derecho lesionado, dentro de los cinco días hábiles".

Precisamente, por tratarse de un medio de amparo, tendiente a salvaguardar en forma inmediata una situación jurídica del ciudadano que se ve amenazada con manifiesta ilegalidad, el legislador prevé un procedimiento muy breve y sumario que garantiza el derecho de defensa de la Administración sin permitirle abusar o prevalerse de sus poderes. Cumplido el trámite, el Tribunal deberá proveer en amparo del solicitante aunque la Administración no hubiese respondido al requerimiento judicial. Por supuesto que el Tribunal puede no dar curso a la acción si considera que no es razonable la petición de amparo. Esta decisión no sería apelable, pero tampoco daría lugar a cosa juzgada material porque los supuestos en que se basa son esencialmente mutables.

#### *Efectos de la decisión*

Prevé el artículo 210 del COT que el Tribunal en su decisión "fijará un término a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia, o dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido".

La finalidad de la decisión es la subsanación del retardo, omisión, distorsión o incumplimiento del procedimiento o trámite administrativo, en modo similar a como lo haría el superior jerárquico por vía del reclamo previsto en el artículo 3º de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Así, podría también el juez exhortar al superior del organismo a imponer a los funcionarios responsables de la inacción o demora la sanción de multa prevista en el artículo 100 de esa Ley Orgánica. No obstante lo anterior, es característica particular de este amparo, la facultad concedida al juez de dispensar del trámite al actor, previa presentación de una garantía idónea. A mi juicio, ésta sería la modalidad extrema que, según la disposición comentada del Código, podría adoptar el juez en su decisión, para el caso que resultare infructuoso o inútil el mandamiento de acción dirigido a la Administración, a fin de amparar el derecho del ciudadano.

La decisión adoptada por el Tribunal no tiene apelación, según prescribe la parte final del Artículo 210 comentado. Esto es congruente con la naturaleza de la acción, destinada a preservar en forma *inmediata* una situación jurídica amenazada con manifiesta ilegalidad, sin que ello dé lugar a la indiscutibilidad absoluta o permanencia de alguna posición sustantiva del interesado.

Para terminar el punto, opino que significa un importante avance, no sólo en la esfera tributaria sino en el derecho administrativo, que se haya establecido este mecanismo destinado a combatir la inacción culposa de la Administración y a obligarla a actuar de conformidad con la Ley, ya que la casi totalidad de los medios procesales puestos a disposición del ciudadano por las leyes tienden únicamente a protegerlo de las acciones de los órganos administrativos. El amparo tributario se ubica en la misma dirección del “silencio administrativo”, pero constituye una forma más directa de obtener una actuación de la Administración, que es el objetivo primordial de esta acción.

#### IV.4. *Otras acciones*

En los artículos 190 y siguientes del COT se regula el denominado “Juicio Ejecutivo” para los créditos a favor del Fisco Nacional por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos, que no hayan sido pagados al ser determinados y exigibles.

Esta acción especial del Fisco no constituye innovación en nuestro derecho y sólo significa un perfeccionamiento de la acción y procedimiento judicial para el cobro de las rentas en que tengan interés las entidades públicas, previsto y regulado en el Código de Procedimiento Civil, en sus artículos 681 y siguientes.

Por lo demás, se debe señalar que según lo previsto en el párrafo segundo del artículo 213 del COT, el conocimiento del juicio ejecutivo ha sido atribuido a la jurisdicción civil ordinaria, mediante Decreto Ejecutivo N° 2.242 de fecha 25 de septiembre de 1983.

Para finalizar este Capítulo II es conveniente advertir que no existe el llamado “recurso de interpretación” en el contencioso tributario, pero los ciudadanos pueden formular consultas a la administración tributaria en las materias de su competencia y ella se encuentra en el deber de responderlas, según el procedimiento previsto en los artículos 146 a 148 del COT.

### V. PROCEDIMIENTO

Se propone esta parte de la exposición tratar los aspectos más importantes de carácter procedimental que plantea el contencioso tributario regulado en el Código Orgánico. Así, por tratarse esencialmente de un proceso de revisión de actuaciones de la administración tributaria, se hará referencia en primer lugar a las relaciones que se establecen entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial; luego veremos los aspectos resaltantes de este último procedimiento, sobre todo en lo concerniente a la primera instancia del recurso contencioso tributario.

#### V.1. *Relaciones entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial*

##### *Actuación previa de la Administración*

El recurso contencioso tributario puede ser intentado contra diversos actos de la Administración, por cuanto supone necesariamente una actuación previa de esta última.

Tales actos podrían ser una liquidación adicional de impuestos como consecuencia de una verificación de declaración, según lo previsto en el artículo 113 del COT; una resolución de reparo determinativa de tributos o sanciones como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio (fiscalización), según el trámite previsto en los artículos 135 a 139 del COT; una resolución para decidir un recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente en contra de alguno de los actos mencionados o de otro acto de la Administración, según lo previsto en los artículos 153 y siguientes del COT, etc.

Como expresan las Instrucciones Administrativas Nº 1, dictadas por la Dirección General Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda, publicadas en la Gaceta Oficial de la República Nº 32.734 del 26-05-83, por "verificación" debe entenderse la acción y efecto de comprobar el monto del impuesto determinado por el contribuyente, tomando como base los datos aportados en su declaración (sin acudir a otros medios de información), para ser ajustados a las disposiciones legales, si fuere el caso. Mientras que se entiende por "determinación de oficio" la actividad efectuada por la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora, lo cual supone la investigación al contribuyente a través de los medios previstos en el artículo 108 del COT, tales como exhibición de libros, documentos y correspondencia comercial; intervención de libros y documentos de contabilidad; información de terceros; inspección de locales, etc.; y la aplicación del procedimiento señalado en los artículos 135 a 139 del COT, que tiene una etapa unilateral (investigación) y otra contradictoria (sumario administrativo).

Hecha esta aclaración terminológica, se debe señalar que la Administración Tributaria tiene amplios poderes de instrucción o sustanciación administrativa, que la colocan como sujeto o legitimado activo del procedimiento administrativo (verificación, fiscalización o revisión jerárquica), mientras que el contribuyente se verá frente a ella como sujeto o legitimado pasivo. En esta fase de la determinación tributaria, la Administración actúa como autoridad frente al ciudadano y como tal tendrá una posición preminente, propia del ejercicio de potestades administrativas, en tanto que el administrado se hallará en una posición de sujeción, sin que esto excluya el derecho de defensa de este último.

En este sentido, la Administración tiene, además de las facultades inherentes a los procedimientos de verificación, fiscalización y revisión de sus actos, la atribución de impulsar de oficio el procedimiento y podrá acordar la práctica de las pruebas que estime necesarias (artículo 132 del COT y 53 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos), teniendo por norte el principio de "esclarecimiento de la verdad".

Toda la documentación producida en ocasión de dichas actividades deberá ser recogida en expedientes administrativos, cuya apertura y formación son obligatorias para la Administración. El artículo 157 del COT, colocado en el Capítulo del Recurso Jerárquico, establece que "la Administración Tributaria podrá practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos y llevará los resultados al expediente. Dicha Administración está obligada también a llevar al expediente los elementos de juicio de que disponga".

La importancia de la determinación por la Administración y del expediente administrativo se pone de relieve si pensamos que ellos servirán de base necesaria para el examen judicial, dado el carácter revisor esencial del contencioso tributario. Igualmente, destaca la importancia del procedimiento administrativo con respecto al proceso tributario la presunción de legitimidad que es conferida por el Código Orgánico Tributario al acta de fiscalización levantada por los funcionarios fiscales, como conclusión de la etapa investigativa de la determinación de oficio (artículo 135 del COT), la cual debe tener como soporte el expediente administrativo del caso. Esta presunción es reconocida por la doctrina y la jurisprudencia a todos los actos administrativos, entre los cuales están los actos que pueden ser objeto del contencioso tributario.

#### *Recurso jerárquico*

Como se dijo anteriormente, este recurso puede ser ejercido contra los mismos actos de la Administración Tributaria que pueden ser objeto del recurso contencioso tributario, con la diferencia de que aun los actos generales pueden ser objeto del recurso administrativo mencionado, en tanto que el recurso jurisdiccional sólo puede ser intentado contra los actos particulares (ver artículo 153 del COT).

El recurso jerárquico deberá ser decidido por la Dirección General de Rentas, por el Contralor General de la República o sus delegados y por la máxima autoridad de los tributos no administrados por el Ministerio de Hacienda (ver artículo 156 del COT). Destaca en esta norma que, para la generalidad de los casos, la máxima autoridad jerárquica recae en una Dirección General del Ministerio de Hacienda y no en el titular de ese despacho.

Como se dijo también antes, el recurso jerárquico es optativo frente al recurso jurisdiccional y por ello no es menester “agotar la vía administrativa” en el contencioso tributario (ver artículos 141 y numeral 1º del 174 del COT). Así también, al igual que el recurso contencioso tributario, el jerárquico tiene efectos suspensivos de la exigibilidad del acto de la Administración, quedando a esta última la facultad de pedir al juez competente la adopción de medidas cautelares, previa demostración del riesgo fiscal (ver artículos 162 y 204 del COT). Estas normas consagran principios opuestos al contencioso administrativo general, en el cual es menester agotar la vía administrativa con la interposición del recurso jerárquico, previa solicitud de reconsideración, por un lado, y, por otro, que los recursos administrativos carecen de efectos suspensivos en el derecho administrativo general.

#### *V.2. Aspectos resaltantes del procedimiento judicial*

Me propongo en esta parte de la exposición señalar los aspectos de mayor interés o novedad que se aprecian en el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario para el recurso contencioso tributario.

### *Particularidad en el objeto del recurso*

Como se ha dicho con anterioridad, el objeto del recurso contencioso tributario ha sido establecido en el artículo 174 del COT. En esta norma se expresa que dicho recurso procederá:

- “1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso.
2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente, conforme al artículo 160 de este Código.
3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares”.

Destaca en esta disposición una diferencia esencial entre el contencioso tributario y contencioso administrativo general. En efecto, según lo dispuesto en el numeral 1, antes reproducido, no es necesario “agotar la vía administrativa” para interponer el recurso contencioso tributario, ya que el interesado puede optar entre recurrir por la vía jerárquica o por la vía contenciosa contra el acto determinativo de impuestos y accesorios, imponente de sanciones o lesivo de sus derechos. Sin embargo, es menester precisar que los actos generales de la Administración Tributaria o de la Contraloría General de la República no pueden ser objeto del recurso contencioso tributario, aunque sí podrían ser objeto del recurso jerárquico, según lo previsto en el artículo 153 del COT. Dichos actos de efectos generales podrían ser objeto, desde luego, de la acción de nulidad contra los actos de efectos generales del Poder Público prevista en el artículo 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, con lo cual pasarán al dominio del contencioso administrativo general.

Por otro lado, cabe señalar que la posibilidad de que los actos normativos o de efectos generales puedan ser objeto del recurso jerárquico, en materia tributaria, da lugar a un notorio contraste con el derecho administrativo general, en el cual no se admite dicha posibilidad.

### *Formas de interposición*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 177 del COT, el recurso contencioso tributario puede ser interpuesto en forma directa o indirecta. En efecto, según esa disposición legal “el recurso podrá interponerse *directamente* ante el tribunal competente o *a través* de la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda o de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria correspondiente al tributo de que se trate o *por intermedio* de un juez del domicilio fiscal del recurrente” (subrayados míos).

En esta segunda hipótesis o forma indirecta, el libelo deberá ser remitido al tribunal competente dentro del lapso de 5 días hábiles.

En vista de que los tribunales contencioso tributarios tienen competencia territorial nacional y su sede se encuentra ubicada en Caracas, el legislador ha previsto la forma indirecta de interposición, a fin de facilitar a los contribuyentes residentes o domiciliados en el interior del país el ejercicio oportuno de su derecho de recurso. Igualmente, ha tenido el propósito de hacer cómodo el ejercicio y tramitación del recurso al permitir la introducción del libelo respectivo ante la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda o ante las Administraciones Regionales de Hacienda.

Para hacer más expedita la interposición y tramitación del recurso jurisdiccional, en el artículo 174, párrafo único, del Código Tributario, se ha previsto que el recurso puede ser interpuesto en modo principal o subsidiario. En modo principal, cuando se destina al órgano jurisdiccional, en forma directa o indirecta y no se ejerce el recurso jerárquico. En modo subsidiario, cuando se interpone el recurso jerárquico y en el mismo escrito el recurrente manifiesta su voluntad de ejercer subsidiariamente el recurso contencioso tributario, para el caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o negación tácita (por silencio administrativo) del recurso jerárquico. En esta hipótesis subsidiaria, se ejerce el recurso judicial con fundamento en las mismas razones de hecho y de derecho que sirvieron de base al recurso administrativo.

Este modo subsidiario de ejercicio del recurso contencioso tributario pone una clara diferencia con el procedimiento contencioso administrativo general, en el cual no se encuentra previsto dicho modo de interposición, y evidencia una vez más la tendencia del legislador de seguir el principio "pro actione", a fin de asegurar al ciudadano el disfrute pleno de la garantía jurisdiccional.

#### *Silencio administrativo*

Según lo previsto en el numeral 2 del artículo 174 del COT, el recurso contencioso tributario puede ser intentado contra los actos determinativos de impuestos y accesorios, imponentes de sanciones o lesivos de algún derecho del contribuyente, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente, según lo expresado en el artículo 160 *ejusdem*.

El artículo 160, antes citado, expresa que "El recurso *deberá* decidirse mediante resolución motivada. Vencido el término fijado en el artículo anterior (lapso para decidir el jerárquico) sin que hubiese decisión, el recurso se entenderá denegado" (subrayado mío). Por su parte, el artículo 176 del COT establece que el lapso para interponer el recurso será de 20 días hábiles "contados a partir de la notificación del acto que se impugna, o del vencimiento del lapso para decidir el recurso jerárquico en caso de denegación tácita de éste o de la notificación de la resolución que decidió expresamente el mencionado recurso".

Incorporan estas normas el llamado "silencio administrativo" al contencioso tributario, con lo cual el legislador tributario en nuestro país se alinea totalmente en la tendencia contemporánea de proteger al ciudadano frente a la inacción de la Administración Pública, en atención a las garantías consagradas en los artículos 67 y 68 de la Constitución, vale decir, el derecho de petición y oportuna respuesta y el derecho de acudir a los tribunales en defensa de sus derechos. Vienen a remediar dichas dis-

posiciones legales aquella situación de indefensión en la cual se encontraban los ciudadanos cuando habiendo interpuesto un recurso ante la Administración, ésta se abstenía injustificadamente de decidir por tiempo indefinido. Situación ésta afrontada con anterioridad, con respecto a materias no tributarias, por las Leyes Orgánicas de la Corte Suprema de Justicia y de Procedimientos Administrativos. Igualmente, se debe señalar que la Ley de Impuesto sobre la Renta permitía la interposición del "recurso contencioso fiscal" (equivalente al recurso contencioso tributario en la materia de esa Ley) para ante los tribunales de impuesto sobre la renta, en contra de los mismos actos de la Administración Tributaria que podían ser objeto del "recurso de reconsideración administrativa", quedando a esa Administración la facultad de reconsiderar de oficio el acto recurrido antes de remitir el expediente al tribunal. Sin embargo, si la Administración no resolvía dentro de un lapso determinado, estaba obligada a remitir las actuaciones al tribunal en el estado en que se encontraran. Este procedimiento incorporaba una especie de "silencio administrativo", que permitía la continuación del recurso contencioso fiscal aunque la Administración no hubiese resuelto el asunto.

Ahora bien, a pesar del carácter tuitivo o protector de la institución del "silencio de la Administración", no han faltado discusiones en torno a la interpretación que debe dársele a las normas citadas del Código Tributario, que me propongo comentar inmediatamente.

Han sostenido algunos que una vez consumado el lapso para decidir el recurso jerárquico, sin que haya habido decisión de la Administración Tributaria, esta última pierde la facultad de decidir el recurso y comienza a transcurrir el lapso para la interposición del recurso contencioso tributario. Así interpretan estas personas la frase de que "el recurso se entenderá denegado" al consumarse el silencio de la Administración. Tiene este criterio minoritario la consecuencia de dar efectos preclusivos al silencio señalado, porque según el mismo se debe considerar la falta de decisión dentro del lapso, como si fuera una "decisión ficta", que de no ser recurrida en el lapso de 20 días hábiles da lugar a la caducidad del recurso judicial.

Tal interpretación, que considero errada, desconoce el carácter de *beneficio procesal* que ha sido reconocido por la doctrina y la jurisprudencia nacionales al silencio de la Administración <sup>13</sup>.

En efecto, el silencio administrativo previsto en el Código Orgánico Tributario debe ser interpretado de acuerdo con el origen y la esencia jurídica de la institución en el contencioso administrativo. En tal sentido, la falta de decisión oportuna de la Administración no releva al órgano administrativo competente de dictar la decisión correspondiente, porque siempre tendrá el deber de resolver en forma expresa y motivada, como lo exige el artículo 160 del COT, en su primera parte, en armonía con la garantía individual consagrada en el artículo 67 de la Constitución, que confiere al ciudadano el derecho de petición ante la Administración y a obtener oportuna res-

13. Ver la conocida sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 22 de junio de 1982, recaída en juicio de nulidad incoado por la Ford Motor de Venezuela, S. A., en contra del acto administrativo del Concejo Municipal del Distrito Valencia del Estado Carabobo. En este fallo se hace un estudio de la institución del "silencio administrativo" en el derecho comparado y las conclusiones del mismo trascienden a todo el sistema contencioso administrativo.

puesta de ella. La falta de decisión oportuna de la Administración Tributaria no puede dar lugar a una caducidad no prevista en la Ley ni puede empeorar la situación del recurrente, sino que confiere al ciudadano el *beneficio procesal* de poder presumir que ha habido una respuesta negativa de la Administración, quedando así dispensado de esperar dicha respuesta y habilitado para recurrir ante el tribunal contencioso tributario. Pero lo anterior no excluye la posibilidad de que el recurrente en la vía jerárquica, en lugar de interponer el recurso contencioso tributario con base en el silencio administrativo, prefiera esperar la decisión tardía de la Administración y entonces introducir el recurso contencioso tributario contra esta decisión.

El silencio administrativo no tiene por objeto resolver “expedientes”, sino abrir al ciudadano la posibilidad de seguir a la vía judicial, previa consideración de que su solicitud ante la Administración ha sido rechazada. No tiene por objeto descargar al órgano administrativo de su deber de resolver, sino impedir que la inacción de este órgano pueda hacer nugatorio el derecho de recurso del ciudadano.

#### *Expediente administrativo*

Habida cuenta del carácter revisor del procedimiento contencioso tributario, en el cual se juzga la legalidad de una actuación precedente de la Administración, el Código Tributario exige que el juez pueda conocer del expediente administrativo a los efectos de la admisión, sustanciación y decisión del recurso. Este expediente formado por la Administración, según lo exigido en el artículo 157 del COT, constituye el medio que permite establecer el entroncamiento entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial, razón por la cual no es concebible el conocimiento judicial de un acto administrativo tributario que no esté acompañado del soporte legal contenido en los antecedentes reunidos por la Administración. La falta del referido expediente sólo puede ser imputada a la Administración y, por consiguiente, sólo a su posición puede afectar la falta o deficiencia del mismo.

Por este motivo, en los artículos 177 y 180 del COT se regula lo relativo a este asunto en el procedimiento contencioso tributario, del modo siguiente: Si el recurso es interpuesto a través de la Administración Tributaria, esta última deberá remitir al tribunal, junto con el recurso, el expediente administrativo del caso. Si el recurso no es interpuesto a través de la Administración, el tribunal debe notificar a ésta del recurso y solicitar el envío del expediente administrativo respectivo.

Por otra parte, es importante señalar que en el expediente administrativo se deben reunir todos los elementos de juicio de que disponga la Administración Tributaria, como lo pauta en el artículo 157 del COT, sin que sea admisible la sustracción o no agregación de aquellos documentos o piezas del expediente que desfavorezcan la posición del Fisco frente al contribuyente o viceversa. Esto no es más que un reflejo del principio contenido en el artículo 51 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos según el cual “iniciado el procedimiento se procederá a abrir expediente en el cual se recogerá *toda* la tramitación a que dé lugar el asunto”, lo cual incluye las copias de las comunicaciones entre los funcionarios intervinientes en el procedimiento y de las publicaciones y notificaciones que se realicen (subrayado mío). De lo anterior

se desprende el deber del tribunal, no sólo de exigir el envío del expediente administrativo, sino de requerir de la Administración completar la información contenida en él, cuando ésta aparezca incompleta o se presuma razonablemente la falta de alguna información pertinente que haya debido ser agregada al expediente y que sea necesaria para tomar cabal conocimiento del asunto a decidir.

*Concurrencia del principio dispositivo y del principio inquisitivo  
en el proceso contencioso tributario*

Ha expresado el conocido tributarista argentino Carlos Giuliani Fonrouge, coautor del Modelo de Código Tributario, que "El contencioso es, fundamentalmente, *un proceso de partes* y no un proceso absolutamente *oficioso*, en el sentido de que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la *igualdad* de aquéllas y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar en todas las medidas que disponga —a pedido o de oficio— para el esclarecimiento de la verdad. Ello no significa que se trate de un proceso de tipo *dispositivo*, pues las exigencias de una justicia verdadera aconsejan que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes" (subrayados del texto) <sup>14</sup>.

Esta reflexión de este distinguido autor sobre el proceso contencioso tributario sería aplicable, en general, al proceso contencioso administrativo moderno, porque en ambos procesos la igualdad de las partes, inherente al debate judicial, se debe armonizar con los poderes inquisitivos del juez que tiene la potestad de revisar la legalidad de los actos de la Administración Pública. De suerte que en ambos procesos, la posición del juez es intermedia entre la que tendría en un proceso penal, integralmente inquisitivo, y en un proceso civil, predominantemente dispositivo <sup>15</sup>.

14. Cfr. *obra citada* con anterioridad, volumen II, pág. 706.

15. Con respecto a esta cuestión es útil reproducir aquí las sabias reflexiones del profesor Antonio Moles Caubet, precursor y principal maestro del derecho administrativo en Venezuela, del modo siguiente:

•El principio dispositivo en el proceso civil hace que la iniciativa de las partes prive y a veces suprime la del juez, permitiendo así, puestas de acuerdo, obtener una sentencia basada en hechos inexistentes o falseados, e inclusive lograr con un simple allanamiento a la demanda que un negocio jurídico inicialmente inválido, adquiera los efectos de la cosa juzgada. De aquí que no quepa la disponibilidad en los procesos que tengan por objeto relaciones concnientes al estado y capacidad de las personas.

Sin embargo, el proceso no siempre ha de desenvolverse entre partes paritarias, ello es solamente propio del proceso dispositivo, pero no en cambio del proceso inquisitivo, a cuya especie pertenece el proceso penal y algunas veces el proceso administrativo. Inclusive las tendencias modernas han llegado a propugnar un tipo de proceso civil inquisitivo, como lo hacen ilustres procesalistas, entre ellos, Kohler, Cicu, Baumbach y Carnelutti en su *Proyecto de Código de Procedimiento Civil*.

Por lo demás, el proceso no puede reducirse a una mera composición de intereses singulares en conflicto. Primero, porque están regulados por el derecho, conforme al cual han de valorarse. Después, teniendo en cuenta que el Estado participa en la relación procesal como interesado directo, particularmente en el proceso administrativo.

En puridad, como hace observar Redenti, "cuando el Estado administra justicia, se mueve no para prestar con sacrificio propio un servicio a quien se lo pide sino para cumplir con ello uno de los intereses esenciales del Estado, esto es, para imponer un interés primordial-

De seguidas paso a señalar brevemente algunos aspectos del procedimiento del recurso contencioso tributario en los cuales puede apreciarse la mencionada concurrencia de los principios dispositivo e inquisitivo.

En primer lugar, se ha de señalar que es el contribuyente quien da inicio al proceso con la introducción del recurso, bien sea en forma directa ante el tribunal competente o a través de la Administración Tributaria o de otro tribunal, para ser remitido al tribunal competente; bien sea en modo principal o como medio subsidiario al recurso jerárquico. Con la introducción del recurso, en el cual deben ser expuestas las razones de hecho y de derecho en que se funda, el contribuyente expone sus pretensiones y con ello fija la extensión del objeto del juicio. En cuanto al régimen de la prueba, queda el recurrente en libertad de promover y de hacer evacuar las pruebas que respaldan sus pretensiones, a través de todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción únicamente del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando ella implique prueba confesional de la Administración (ver artículos 128 y 182 del COT). Por supuesto que corresponde al recurrente la carga de la prueba de aquellos hechos que sólo él se encuentra en condiciones de aportar y cuya comprobación no debe formar parte necesariamente del expediente formado por la Administración. Igualmente, se reconoce a la Administración el derecho de promover y hacer evacuar las pruebas en favor de su posición, siempre que ello no conlleve una motivación "a posteriori" del acto administrativo impugnado. Cabe anotar también la facultad concedida a la Administración de pedir al tribunal la adopción de medidas cautelares, previa justificación del riesgo fiscal.

Los aspectos mencionados dan una idea de la influencia del principio dispositivo en el contencioso tributario; a lo cual se ha de agregar la norma contenida en el artículo 216 del Código Tributario, según la cual en lo no previsto en el Título V regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil. Estos aspectos quedan subordinados a la iniciativa de las partes en el proceso, tal como sucede en el proceso civil.

Sin embargo, hay otros aspectos, de los cuales se ha tratado en esta exposición, que reflejan claramente el predominio del llamado principio inquisitivo, que coloca en el juez la iniciativa del proceso.

Destaca, en primer lugar, el deber del juez competente de requerir de la administración tributaria el envío del expediente administrativo del asunto, si acaso el mismo no ha sido remitido ya por aquélla. En este punto, deseo resaltar nuevamente el carácter necesario de ese expediente, que junto con el acto impugnado conforma la base de conocimiento oficial que debe tener el tribunal a su alcance para efectuar su revisión jurisdiccional.

---

mente público". Interés público que coincide con la realización del deber de impartir en cada caso justicia, precisamente una de las funciones de la jurisdicción, según se dijo antes.

En suma, estas consideraciones han de tenerse presentes cuando se trata de encontrar el tipo de proceso mejor adaptado a lo peculiar de las relaciones administrativas, advirtiendo que no se ha de optar por dos tipos puros de proceso, el dispositivo y el inquisitivo, cuando es opinión generalizada la de eludir los extremos, compaginando en el término medio la autoridad del derecho con la libertad de exigir su cumplimiento». Cfr. *Contencioso Administrativo en Venezuela*. Colección Estudios Jurídicos Nº 10. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1981, págs. 26 y 27.

Debo señalar seguidamente la potestad del juez contencioso tributario para conocer y decidir *in limine litis* acerca de la admisibilidad del recurso, es decir, acerca del cumplimiento de los requisitos procesales para iniciar el conocimiento del recurso tales como el carácter definitivo del acto recurrido, el interés legítimo del recurrente, su capacidad para estar en juicio, la temporaneidad del recurso, la competencia del tribunal, etc. La existencia de esta potestad judicial, de obligatorio ejercicio, corrobora la necesidad de que el juez tenga en su poder el expediente administrativo en la oportunidad prevista por el Código Orgánico Tributario, es decir, conjuntamente con la recepción del recurso o inmediatamente después de recibirlo, según los casos.

Igualmente, resaltan los poderes inquisitivos del juez en materia probatoria, además de poder exigir la remisión completa del expediente administrativo, puede el tribunal promover y evacuar de oficio las pruebas que considere "necesarias para el esclarecimiento de los hechos", como se expresa en el artículo 185 del COT. Ello permite afirmar, como lo ha hecho Giuliani Founrouge, que puede el juez contencioso tributario apartarse de lo alegado y probado por las partes a fin de lograr el "esclarecimiento de la verdad", cuando este objetivo se ve obstaculizado o impedido por la acción o inacción procesal de las partes en juicio. Desde luego que la existencia de estos poderes inquisitivos no eximen al tribunal del deber de decidir fundadamente, según los hechos comprobados en los autos, por iniciativa de las partes o de oficio. Toca al tribunal resolver en cada caso el correcto uso de estos poderes, es decir, discernir con justicia y prudencia el límite existente entre el interés público que preside la labor de esclarecer los hechos y el propósito ilegítimo de favorecer a alguna de las partes de la relación procesal, sea a la Administración o al recurrente <sup>16</sup>.

16. En materia de prueba, la Exposición de Motivos del Proyecto de Código Tributario de Venezuela incorpora los principios establecidos en las Cuartas (IV) Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, del modo siguiente:

- " I. Los principios generales sobre carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlas a la naturaleza específica del mismo.
- II. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.
- III. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos.  
Al juez deberán acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aun en los casos en que medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso.
- IV. En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de las pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para impedir la evasión fiscal.
- V. Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.
- VI. El Fisco está obligado a suministrar las pruebas reclamadas por el contribuyente, siempre que no afecten legítimos intereses de terceros o principios de orden público". Cfr. *Proyecto de Código Tributario de Venezuela*. Edición especial antes citada, págs. 28 y 29.