



**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho**

**LA AUSENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL
DEBIDO PROCESO Y EL DERECHO A LA DEFENSA EN EL
PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION FISCAL PREVISTO EN EL
CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO AÑO 2001**

**Trabajo Especial de Grado para Optar al Título de Especialista en
Derecho Tributario**

Autor (a): Hilmar Elena RochaEsaá

Tutor (a): Abg. Raúl Gustavo Márquez Barroso

Caracas, Julio de 2012



**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho**

**The Absence of Constitutional Principles of due Process and the right
to defense in the verification procedure in the projected fiscal 2001 Tax
Code**

Special Labor Grade Opt Specialist Diploma in Tax Law

**Author: Hilmar Elena Rocha Esaá
Tutor: Abg. Raúl Gustavo Márquez
Barroso**

DEDICATORIA

Realizarse es cumplir con fidelidad todos los deberes, hacer con amor todo el bien que esté a nuestro alcance, ejecutar de la mejor manera todas las tareas que me han sido confiadas y difundir al máximo las cualidades que son propias de Dios. Por ello Hoy cuando veo realizado uno de los objetivos que me he propuesto en la vida, me gustaría dedicarles estas líneas a las personas más importantes de mi vida.

A ti, insuperable, y bella mamá por las noches de desvelo, por brindarme tu cariño y, paciencia, tú ocupas un lugar especial en mi vida.

A mi padre, gracias por protegerme, brindarme tu amor y estar estoicamente en mi vida, darme sabios consejos y transmitirme los pilares fundamentales de la vida como son la familia, el amor y el trabajo.

A mi compañero y amor, dulce amigo, que me dio su apoyo y estímulo constante.

AGRADECIMIENTO

Llegar al objetivo es importante si hemos asimilado las lecciones del recorrido. La conquista, además, se transforma en un nuevo punto de partida para iniciar otra búsqueda y continuar aprendiendo, es por ello que agradezco en forma muy especial:

A Dios todopoderoso por acompañarme siempre en cada uno de los caminos que emprendo en la vida a ti señor gracias por permitirme la grandiosa oportunidad de estar viva; de sentir y hacer lo que me gusta; siempre te llevo en mi corazón y eres parte importante de mi vida.

A toda mi familia por estar siempre a mi lado y darme la fuerza que me impulsa para seguir adelante y luchar cada día por crecer como persona y como profesional a todos gracias por levantarme y darme la mano en los momentos difíciles, ustedes son el tesoro mas preciado que tengo en la vida.

Al Abg. Raúl Gustavo Márquez Barroso; por su buena disposición y asesoría, gracias por apoyarme.

“...A Todos Ustedes Gracias Eternas...”

ÍNDICE DE CONTENIDO

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO	iii
RESUMEN	vi
INTRODUCCIÓN	1
I.-EL PROBLEMA	3
Planteamiento y Delimitación del Problema	3
Objetivos de la investigación	7
Objetivo General.	7
Objetivos Específico	7
Justificación	7
II MARCO TEÓRICO	10
Antecedentes	10
Bases Teóricas	
Administración Tributaria	12
Proceso de fiscalización	
Facultades de la administración Tributaria en materia de Fiscalización	14
Proceso de verificación fiscal	20
Facultades de la Administración Tributaria en materia de verificación	22
Diferencias entre verificación y fiscalización del tributo	30
Límites de la potestad sancionatoria de la administración	36
Base Legales	39
III MARCO METODOLÓGICO	42
Tipo y Diseño de la Investigación	42
Técnica e Instrumento de Recolección de la Información	44

Procedimiento	45
---------------	----

IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	48
--	-----------

Conclusiones	48
--------------	----

Recomendaciones	52
-----------------	----

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54
-----------------------------------	-----------

ANEXOS

Amparo Constitucional en contra de la Resolución RCA-DF-VOF-2004-3416-1, de fecha 09 de julio de 2004, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Caso INVERSIONES GARDEN PLACE.



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho

**La Ausencia de los Principios Constitucionales del Debido Proceso y el
Derecho a la Defensa en el Procedimiento de Verificación Fiscal
Previsto en el Código Orgánico Tributario año 2001**

Autora: Hilmar Elena Rocha Esaá

Fecha: Julio 2012

RESUMEN

La reforma del Código Orgánico Tributario (C.OT), en relación al procedimiento de verificación, ha causado gran preocupación en relación al Principio Constitucional de Derecho a la Defensa. En este sentido la presente investigación tuvo como propósito la presencia de los Principios Constitucionales del Debido Proceso y el Derecho a la Defensa en el proceso de verificación fiscal previsto en el Código Orgánico Tributario año 2001. Para tal fin se determinó una investigación es de tipo documental, apoyada en un diseño bibliográfico que consistió en revisiones de fuentes jurisprudenciales, ponencias, instrumentos legales, presentaciones resumidas inherentes al tema y fuentes bibliográficas, a fin de extraer datos útiles al estudio que se presenta y de los que parte el análisis, ya que se persigue como objetivo determinar la existencia de elementos generadores de violación de los principios constitucionales referentes al Debido Proceso y Derecho a la Defensa a la luz de la decisión N° 101/2004 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, caso: **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A.** el cual representa un caso que marcó un punto de reflexión acerca de la normativa prevista en el nuevo COT relacionado con el proceso de verificación y que afectan el Derecho a la Defensa, por lo que se recomienda garantizar el debido proceso administrativo y jurisdiccional, a los fines de salvaguardar la seguridad jurídica que conduzcan a un procedimiento Legal de mayor eficiencia.

Descriptor: Principios Constitucionales, Derecho a la Defensa y Procedimiento de Verificación Fiscal.



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho

The Absence of Constitutional Principles of due Process and the right to defense in
the verification procedure in the projected fiscal 2001 Tax Code

Author: Hilmar Elena Rocha Esaá

Date: July 2012

Summary

The reform of the Tax Code, related with the verification procedure, has caused a great preoccupation in relation to the constitutional right to defense. In this matter the present investigation had as main purpose the presence of constitutional principles of the Due Process and the Right to Defense in the process of tax verification contained in the Tax Code year 2000. For such purpose an investigation of documentary kind has been determined, supported on a bibliographical design that consisted in revision of the jurisprudence sources, addresses, legal instruments, resumed presentations inherent to the theme and bibliographical sources, in order to extract useful data to the study that is presented and from the ones the analysis began, it pursues the objective of determining the existence of elements generating the violation of the constitutional principles referring to the due process and right to defense to the facts of decision N° 101/2004 of the Ninth Superior Court Contentious Tax case: **Inversiones Garden Place 002, C.A.** which represents a case that marked a reflection about the foreseen regulation in the new Tax Code related with the process of verification and that affect the right to defense ,by which is recommended to guarantee the due process administrative and jurisdictional to the end of guarantee a Legal Certainty that leads to a legal procedure with more efficiency.

Descriptors: Principles constitutional right to defense and tax verification procedure

INTRODUCCIÓN

El Derecho a la Defensa constituye una garantía constitucional que asegura a los interesados, la posibilidad de efectuar a lo largo de todo el proceso sus alegaciones, probarlas y controvertir las contrarias, con la finalidad de que sean valoradas en la sentencia.

La característica de este Derecho es la posibilidad de exponer los argumentos propios y rebatir los fundamentos que la contraparte haya podido formular en apoyo de las suyas. Compete a todas las partes en el proceso, y es independiente del hecho de sobre si hacen o no uso de él. Se manifiesta, además, en el hecho de que las partes en el proceso siempre han de estar informadas respecto de las actuaciones del procedimiento, mediante la notificación de las resoluciones que afecten a cada una de ellas y que, en definitiva, inciden en el resultado ese procedimiento, lo cual envuelve el desarrollo progresivo de los derechos fundamentales de carácter procesal e instrumental, como conjuntos de garantías del derecho de goce, cuyo disfrute satisface inmediatamente las necesidades o intereses del ser humano, es decir, de los medios tendientes a asegurar su vigencia y eficacia.

En este contexto, el propósito de la presente investigación se dirige a analizar el impacto que tiene el procedimiento de verificación fiscal previsto en el Código Orgánico Tributario (C.O.T), sobre el mandato del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (C.R.B.V) el cual alude al principio del Debido Proceso y el Derecho a la Defensa.

Es por ello, que se pretende hacer un análisis del procedimiento de verificación fiscal y de cómo los actos emitidos por la Administración Tributaria en ejercicio de la potestad verificadora podrían reflejarla violación de la garantía del Debido Proceso consagrada en el numeral 1 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Para esto se tendrá en cuenta que toda fuente normativa debe ser interpretada y aplicada

en armonía con las disposiciones superiores que le preceden en grado, como son la Constitución y las Leyes Orgánicas.

En el presente trabajo se realizará una interpretación constitucional exhaustiva de este derecho, en base a la acción de amparo interpuesta por WIMAN MOY WONG, DIRECTOR PRINCIPAL de la sociedad mercantil INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A., inscrita ante el Registro Mercantil V de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, en fecha 06/04/98, N° 22, Tomo 205-A-Qto., ASUNTO: AP41-O-2004-000004, Sentencia 101/2004, donde el sentenciador apreció que en el procedimiento se vulneró lo contemplado en el Derecho Constitucional establecido en el artículo 49, el cual refiere “...*el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas...*”, situación objeto de análisis y que se concibe como criterios que regulan las diferentes actuaciones que integran el Debido Proceso.

La orientación del presente estudio radica en dejar sentado que todo procedimiento administrativo y jurisdiccional debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución, admitiendo que el Debido Proceso envuelve comprensivamente el desarrollo progresivo de todos los derechos fundamentales de carácter procesal e instrumental.

Se considera este tema es de relevancia social. En tal sentido se puede afirmar que la consagración del procedimiento constituye la mejor garantía del ejercicio del Derecho a la Defensa de los ciudadanos.

Se tiene la esperanza que las propias autoridades judiciales garanticen los elementos de juicio adecuados, para hacer cumplir plena y eficazmente el Debido Proceso, como realidad sustantiva y material, necesaria para el pleno cumplimiento del principio constitucional establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 49.

Por lo que el debido proceso está consagrado a como un derecho fundamental, tendente a resguardar todas las garantías indispensables existentes en todo proceso para lograr una tutela judicial efectiva.

Al respecto, La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002) señala la necesidad de que cualquiera sea la vía procesal escogida para la defensa de los derechos o intereses legítimos, las leyes procesales deben garantizar la existencia de un procedimiento asegurador del derecho de defensa de las partes y la posibilidad de una tutela judicial efectiva.

CAPÍTULO I
EL PROBLEMA
Planteamiento del Problema

Los principios constitucionales pueden ser definidos como aquellos que derivan de los valores superiores, reconocidos en las normas constitucionales. Es por ello que actúan como garantías normativas de los derechos fundamentales.

Dentro de este marco encontramos el Debido Proceso, que de acuerdo a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia mediante sentencia de 26 julio de 2000 expresa "... es una garantía constitucional primordial *prima facie*, es decir previa al proceso y que condiciona la selección del mismo; comienza con el propio procedimiento o proceso (administrativo o judicial), pudiéndose invocar su violación cuando se inician aquellos erradamente..."(p. 8).

Por consiguiente, debe entenderse como un derecho fundamental, subjetivo y público que contiene un conjunto de garantías y principios procesales y derechos procesales, que tienen las partes, su cumplimiento garantiza la eficacia del derecho y la tutela judicial efectiva. Estas garantías, principios procesales y derechos son *númerus apertus*, que tienen como parámetro la valoración jurídica de la justicia y la dignidad humana, es decir, el ser humano como centro de la sociedad y su convivencia dentro de un Estado de Derecho, basado de una democracia sustancial como presupuesto para el desarrollo y eficacia del debido procedimiento. Evidentemente la finalidad de este derecho es asegurar la efectiva realización de los principios procesales, para todo acto en el que se pretenda legítimamente imponer sanciones, cargas o castigos. Constituye un límite al abuso del poder de

sancionar, se considera un principio rector de la actuación administrativa del Estado, de manera que cada actuación de las autoridades se encuentre sujeta a los procedimientos señalados en la ley o los reglamentos.

En atención a lo expuesto se desprende el Derecho a la Defensa como contenido esencial del debido proceso, por la potestad de las personas de salvaguardar efectivamente sus derechos o intereses legítimos, en el marco de procedimientos administrativos o de procesos judiciales, mediante oposición de excepciones, presentación de medios probatorios favorables y certeza de una decisión imparcial.

La defensa es un derecho inviolable en todo estado y grado del proceso, se manifiesta a través del derecho a ser oído o a la audiencia, también denominado *audialteram parte* o *notice and hear*, el derecho de acceso al expediente, el derecho a formular alegatos y presentar pruebas, derecho a una decisión expresa, motivada y fundada en derecho, el derecho a recurrir, el derecho de acceso a la justicia.

Dentro de este orden de ideas, se plantea entonces el procedimiento de verificación fiscal, previsto en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario (COT) 2001, el cual tiene por objeto la revisión de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, así como el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código y demás disposiciones legales o reglamentarias de naturaleza tributaria.

En esta perspectiva, en el primer caso, la actuación de la administración tributaria se limita a examinar la corrección de la autoliquidación realizada por el contribuyente o responsable, con vista a los datos consignados por él, en su declaración y en los documentos acompañados a la misma o aquellos que obren en poder de la propia administración a fin de rectificar o ajustar la declaración presentada y liquidar diferencias de tributos que fueren precedentes.

En el segundo caso, otorga a la acción administración tributaria, la facultad de dejar constancia del incumplimiento de los deberes formales y demás deberes

a cargo de los agentes de retención y percepción y a imponer las sanciones a que hubiere lugar.

Es por ello que tanto los ajustes de las declaraciones, como la imposición de las correspondientes sanciones se harán mediante resolución que deberá ser notificada al sujeto obligado, sin que haya lugar en uno u otro caso a la apertura del sumario regulado en el artículo 188 y siguientes de Código Orgánico Tributario del año 2001, para que el sujeto afectado pueda conocer y contradecir, previamente los hechos que dan lugar a la formulación del reparo o la imposición de las respectivas sanciones.

Por lo anteriormente expuesto y motivado a que todo acto administrativo debe ajustarse con respecto absoluto de los derechos y garantías reconocidos en la Constitución, se considera necesario reflexionar acerca del procedimiento de verificación fiscal, aplicado según reforma del COT año 2001, donde se enmarcan circunstancias contradictorias a el cumplimiento del Principio Constitucional como es, el Debido Proceso y Derecho a la Defensa. Así, se analizará la sentencia 101/2004 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, Caso: **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A.**

En este sentido, la situación planteada se consideró un problema real que puede ser tratado como problema de investigación, toda vez que se requiere la búsqueda sistemática de los factores y variables que interactúan en su presentación.

En atención a lo anteriormente planteado, se asumió el estudio orientándolo a través de las siguientes interrogantes:

¿En que consiste el procedimiento de verificación fiscal previsto en el COT?

¿Qué incidencias tiene el procedimiento de verificación fiscal del COT en los principios constitucionales del Debido Proceso y el Derecho a la Defensa?

¿Cuáles son las características resaltantes generadoras de violación de los principios constitucionales del debido proceso y el derecho a la defensa?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la presencia de los principios constitucionales del Debido Proceso y el Derecho a la Defensa en el proceso de verificación fiscal previsto en el Código Orgánico Tributario año 2001

Objetivos Específicos

Determinar la existencia de elementos generadores de violación de los principios constitucionales referentes al Debido Proceso y Derecho a la Defensa a la luz de la decisión N° 101/2004 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario caso: **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A.**

Hipótesis de Investigación

Si se reformula el procedimiento de verificación fiscal en el COT 2001, dando lapsos procesales para formular descargos y promover pruebas en defensa de los derechos, entonces se realizarían procedimientos ajustados al debido proceso y derecho a la defensa.

Justificación

El procedimiento administrativo constituye una garantía del derecho a la defensa, pues sin procedimiento es difícil hablar de que las partes pudieron esgrimir sus alegatos y presentar sus pruebas en defensa de sus derechos o intereses. De allí que cada vez que la Administración requiera manifestar su voluntad, debe tramitar el procedimiento legalmente establecido y durante su tramitación brindarle audiencia a los interesados.

La Administración debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución y a las leyes para ello el debido proceso envuelve comprensivamente el desarrollo progresivo de prácticamente todos los derechos fundamentales de carácter procesal o instrumental, como conjuntos de garantías de los derechos de goce,

cuyo disfrute satisface inmediatamente las necesidades o intereses del ser humano, es decir, de los medios tendientes a asegurar su vigencia y eficacia. Se puede afirmar que en el derecho administrativo, la consagración del procedimiento administrativo constituye la mejor garantía del ejercicio del derecho a la defensa de los ciudadanos.

Al respecto todo derecho positivo, cualquiera sea su legislador, puede ser apreciado en su contenido ético y consiguientemente en cuanto a la legitimidad del mandato y a la obligación de cumplirlo. Las leyes humanas que estén en abierta contradicción con el derecho natural se hallan afectadas de vicio original, que no se remedia ni con la violencia ni con el despliegue de fuerzas externa.

En tal sentido los aportes de conocimientos y lineamientos son necesarios para lograr actos de Derecho con permanente conciencia del propósito y dirección de las Leyes.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Se intenta en este capítulo presentar aspectos principales de carácter teórico que se relacionan con los principios constitucionales del debido proceso y el derecho a la defensa, en la verificación fiscal prevista en el Código Orgánico Tributario COT del 2001. Este propósito que parece sencillo es por el contrario complejo ya que hoy por hoy el COT 2001 en un intento por sistematizar los procedimientos a seguir por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, desarrolló en los artículos 172 al 176 el procedimiento de verificación, mediante el cual dicha administración, podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código y demás disposiciones de carácter tributario, e imponer sanciones.

El procedimiento, así denominado, contiene un conjunto de normas muy generales, en esencia limitadas a indicar un inicio y una culminación, sin detalles procedimentales que se debe seguir, máxime cuando se pretende ejercer la potestad sancionatoria de la administración. De este modo ejercer la potestad precedente tiene límites en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela CRBV, y uno de ello es el debido proceso aplicable tanto a la jurisdicción como a la administración, previsto en su artículo 49.

En consecuencia, el principal objetivo de estas secciones es tratar de proveer alguna claridad de las normas que desarrolla el procedimiento de verificación fiscal que debe ejecutar la Administración Tributaria actualmente

y, su efecto en el desarrollo jurisprudencial de las normas constitucionales que garantizan los derechos procesales y sustantivos de la persona sometida a un proceso, donde es fundamental analizar el artículo 49 de la Carta Magna. Para cumplir con este objetivo, es esencial introducir una breve discusión acerca de aspectos como: facultades de la administración tributaria y derechos y garantías de los contribuyentes, el Procedimiento de Verificación y Principio Constitucional del Derecho a la Defensa.

Antecedentes

Borjas e Isacc (2007) en su trabajo denominado la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la administración tributaria nacional, frente a los derechos constitucionales de debido proceso, derecho a la defensa y presunción de inocencia, se planteó como propósito analizar la constitucionalidad de la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional a los contribuyentes que incumplan con determinados deberes formales. Por lo que fue una investigación descriptiva. Los resultados evidenciaron como está regulada la sanción de clausura temporal de establecimientos en normas nacionales y del derecho comparado, así como en los modelos de Códigos Tributarios que han inspirado al nuestro.

En síntesis se considera que unos de los aportes primordiales de esta investigación corresponde a su análisis, en referencia a las medidas punitivas impuestas a los administrados o contribuyentes, que si bien están previstas legalmente, tienden a ser consideradas como una muestra de desigualdad dentro la relación jurídica tributaria entre la Administración Tributaria como sujeto activo y los administrados o contribuyentes, situaciones que en la actualidad se hacen presente mediante modificaciones en el COT vigente, que hoy día son objetos de discusión motivado a circunstancias que de ella se deriva al contribuyente que son consideradas como violación al derecho a la defensa, el cual es nuestro objeto de estudio.

Díaz (2004). En su escrito El procedimiento de verificación en el Código Orgánico Tributario y las garantías constitucionales consagradas en el artículo 49 de la Constitución. Concluye que el procedimiento de verificación fiscal es un procedimiento esencialmente sancionatorio, motivado a carencia de un iter procedimental, que ha hecho de la administración tributaria ejercer su función de manera arbitraria, que ha traído como consecuencia interposición de innumerables recursos jerárquicos y contenciosos tributarios como lo el caso del **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A.**, el cual escaso objeto de estudio.

Bases Teóricas

Como Una Piedra Angular Del Estado De Derecho Molsalves Muller (2001) expresa que el *dueprocess of law*, o debido proceso, tiene sus orígenes en el sistema del Common Law. Fue introducido por primera vez como tal en la Constitución de los Estados Unidos, siendo su antecedente más remoto la Carta Magna de 1215.

Tuvo en su origen un carácter meramente formal, pero la doctrina lo extendió a lo que hoy se conoce como Debido Proceso Constitucional o simplemente Debido Proceso, el cual exige que además de estar regulado por la Ley y reservado exclusivamente a la misma, debe ser garantía de una serie de derechos y principios contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y que tiendan a proteger a la persona humana frente al silencio, arbitrariedad o error, tanto de los aplicadores del derecho como del propio legislador.

La literatura jurídica no ha sido uní voca al definir el Debido Proceso. Se ha definido como el proceso que es debido, o sea, justo y apropiado, o como aquel juzgamiento que debe efectuarse conforme a las reglas y derechos establecidos por el constituyente en un estado democrático, las cuales deben, acto seguido, ser reconocidas y garantizadas eficazmente por el legislador.

Ramos Méndez (2004) afirma que *“el debido proceso, para que sea tal debe ajustarse a las reglas y derechos establecidos por el Constituyente”* (p. 9).

En este sentido Ortiz Quiroga (2009) afirma:

La figura del debido proceso se ha transformado en el símbolo de la garantía jurisdiccional en sí misma, pues la garantía procesal más importante es aquella que dice relación con el derecho de todos los ciudadanos a la tutela judicial, en el marco de un procedimiento legítimo.(p.12)

En este contexto se evidencia el Debido Proceso como un derecho constitucional que enmarca situaciones ajustadas a procesos administrativos y judiciales justos, consideraciones que se deben tener presentes en los actos administrativos, pertinentes al proceso de verificación fiscal, establecidos en el COT del año 2001.

Al respecto Juan Carlos Fernández (2002) expone: *“La actual regulación del procedimiento de verificación no pone fin a las numerosas críticas que en el pasado se formularon contra los actos emitidos por la administración tributaria, en ejercicio de su potestad verificadora”* (p.601).

De este modo, el mismo autor afirma, que el Código Orgánico Tributario del año 2001 no da una oportunidad para que el sujeto afectado pueda conocer y contradecir, previamente, los hechos que dan lugar a la formulación del reparo o a la imposición de la respectiva sanción, circunstancias que afectan, el Debido Proceso, y el cual queda entendido que es el elemento de mayor significación en un Estado de Derecho.

Administración Tributaria

La administración tributaria plantea un sistema que se encarga de regular y fiscalizar en determinado territorio los distintos tributos que se aplican, para así poder garantizar la satisfacción de las necesidades de una colectividad. Para Villegas (1999), “el sistema tributario esta constituido por

el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época...” (p.513), el autor hace referencia en este tema a las siguientes limitaciones en cuanto al sistema tributario.

Limitación espacial; el sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de ingresos, de su sistema económico, etc.

Limitación temporal; debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita. La evolución social y económica general necesita la adecuación de las normas legales. Se dice con razón que el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano. En alto grado, las normas tributarias se distinguen por su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad.

El tributo solo surge de la ley, es decir es regido por un principio de legalidad, desprendiéndose de ello que el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente.

Un buen sistema tributario debe poseer, equidad vertical y horizontal, debe distribuir los costos en la sociedad, o sea, entre personas del mismo grupo e igual condiciones y así promoverse al crecimiento económico, a la estabilidad y a la eficiencia del mismo, en un estado y/o Municipio.

Al respecto, dentro de la cultura del tributo es necesario distinguir conceptos inherentes al tema, como es la determinación la cual para Villegas (2005) “es un acto dirigido a precisar en cada caso en particular; si en realidad existe una deuda tributaria, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cual es el importe de la deuda, por lo que, el objetivo principal es justamente llegar a conocer si el sujeto pasivo mantiene o no una deuda por concepto de tributos” (p. 285). Dicho de otra manera, es un acto dirigido a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda

De este modo, se aborda dos grandes componentes del sistema tributario como lo es el proceso de fiscalización y verificación.

Proceso de Fiscalización

López (2004) expone El proceso de fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, integro y oportuno pago de los impuestos”(p. 341). En un sentido amplio incluye el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la inspección, control o verificación de todas las operaciones económicas y actos administrativos del sujeto obligado o de algunas de sus actividades, a fin de comprobar con exactitud, la procedencia y la adecuación de sus declaraciones, a las leyes y reglamentos vigentes.

No obstante, el proceso de fiscalización tributaria, se inicia con una providencia, ya que la administración tributaria se encuentra facultada para ejercer su potestad de fiscalización frente a determinado sujeto pasivo, donde conlleva al poder de investigar todos los hechos y datos declarados y no declarados o que debieron serlo, así como para indagar todos los elementos que directa o indirectamente revelen la existencia de hechos o situaciones que puedan calificarse como hechos imposables.

Es por esto que el Código Orgánico Tributario COT otorga a la administración tributaria la facultad de fiscalizar e investigar, tal como esta expresado en su artículo 127 el cual reza:

- Exigir la exhibición de la contabilidad y demás documentos relacionados con la actividad del contribuyente o responsable.
- Exigir la comparecencia ante sus oficinas a responder a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas.
- Requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, sin

importar que el procesamiento de datos se desarrolle con equipos propios o de terceros.

- Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija, incluido el registro en medios magnéticos o similares, así como cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la administración tributaria, cuando se encuentre este en poder del contribuyente, responsable o tercero.
- Requerir el auxilio del resguardo nacional tributario de cualquier fuerza publica cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones y ello fuere necesario para el ejercicio de las facultades de fiscalización.

Facultades de la Administración Tributaria en materia de fiscalización

Aspectos relevantes de este procedimiento se sustenta en el artículo 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario COT:

Artículo 177: Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de las obligaciones tributarias o la procedencia de las devoluciones o recuperaciones otorgadas (...) y demás normas de carácter tributario, así como cuando proceda a la determinación a que se refieren los artículos 131, 132 y 133 del Código

Artículo 178: Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de

las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.

Artículo 179: En toda fiscalización, se abrirá expediente en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria. En dicho expediente se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre cumplimientos o incumplimientos de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado.

Artículo 180: La Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones en sus propias oficinas y con su propia base de datos, a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. En tales casos se levantará Acta que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 183 del COT.

Artículo 181: Durante el desarrollo de las actividades fiscalizadoras los funcionarios autorizados, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar, precintar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito, previo inventario levantado al efecto.

Artículo 182: En el caso que el contribuyente o responsable fiscalizado requiriese para el cumplimiento de sus actividades algún documento que se encuentre en los archivos u oficinas sellados o precintados por la Administración Tributaria, deberá otorgársele copia del mismo de lo cual se dejará constancia en el expediente.

Artículo 183: Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparo la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

- a. Lugar y fecha de emisión
- b. Identificación del contribuyente o responsable.
- c. Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
- d. Hechos u omisiones constatadas y métodos aplicados en la fiscalización.
- e. Discriminación de los montos por concepto de tributos a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185.

Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.

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

Artículo 184: El Acta de Reparación que se levante conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en este Código.

El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

Artículo 185: En el Acta de Reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

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

Artículo 186: Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento.

En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el párrafo segundo del artículo 111 de este Código, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 188, sobre la parte no aceptada.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Artículo 187: Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo.

Parágrafo Único: Las actas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 184, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización, o cuando se trate de hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado hubieren producido un resultado distinto.

Artículo 188: Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

Así pues la fiscalización, es el conjunto de operaciones destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Esta se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto en sentido técnico-jurídico es la atribución de una potestad de comprobación, tributaria, la búsqueda de hechos y datos que ignora la administración, o de criterios que le permitan a la autoridad establecer la corrección de lo aportado u ocultado por los contribuyentes.

Este ejercicio de fiscalizar esta sometido a ciertas limitaciones, referidas al periodo de tiempo que debe emplearse, el ámbito territorial en el cual pueden desempeñarse sus funciones de fiscalización, el funcionamiento publico autorizado al efecto, el contribuyente o responsable sobre el cual puede recaer la investigación y a los tributos y/o elementos de la base imponible según el periodo fiscales a investigar.

La ley no dispone de plazos en el cual se deba practicar la fiscalización, por lo que no existe limitación temporal al ejercicio de esta facultad, la única limitación viene dada por la prescripción de la obligación tributaria como modo de extinción de la misma, prescripción ésta que opera a favor de la administración, frente a la inactividad del sujeto activo de la relación, como a favor de la administración tributaria, en aquellos casos en que esta se ubique en la posición deudora del administrado.

El lugar donde se lleva a cabo la fiscalización deberá ser el mas adecuado a los fines de precisar la realización del hecho imponible y la exacta cuantía de la obligación tributaria, en todo caso debe atender principalmente a criterios que faciliten al sujeto pasivo el cumplimiento de los requerimientos formulados por la administración tributaria.

Seguidamente, a los fines de materializar los actos administrativos de tramites preparatorios como lo es el acta de reparo fiscal, utilizada para emplazar al contribuyente o responsables a realizar la declaración sustitutiva y pago de la diferencia del impuesto resultante, tal como lo establece el artículo 185 del COT, en caso contrario, se daría por iniciada la instrucción

del sumario, aperturándose el plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa.

Proceso de Verificación Fiscal

Este procedimiento ha sido incluido con la reforma del Código Orgánico Tributario vigente desde el 17 de octubre de 2001, concebido como uno de los medios con que cuenta la Administración Tributaria para ejercer sus facultades de supervisión y control de los deberes tributarios de los contribuyentes; es decir que podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables y en base a ello realizar los ajustes liquidaciones a que haya lugar, así como constatar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código y demás leyes de contenido tributario, además de los deberes de los agentes de retención y percepción.

Dentro de los antecedentes históricos de este procedimiento en nuestra legislación nacional, Díaz (2004) indica que originalmente estuvo previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966, definido como una facultad de la Administración para verificar la información expresada en las declaraciones de rentas, sujeta a una eximente de responsabilidad del sujeto pasivo cuando se produjera alguno de los supuestos contenidos en el artículo 105 ejusdem; en ese entonces, la verificación de deberes formales era contemplada más como un control fiscal y no como un medio para perseguir ilícitos formales, como se presenta en la actualidad.

Con la evolución del derecho tributario en nuestro país, la concepción de esa facultad de control fiscal fue transformándose en un procedimiento dirigido a la persecución de ilícitos formales, siendo incluido aún no de forma expresa, en el Código Orgánico Tributario de 1992 y en su reforma de 1994, se introduce sin denominación expresa, la posibilidad de abreviar el procedimiento de fiscalización, omitiendo el levantamiento del acta de reparo

cuando se sancionara el incumplimiento de deberes formales e infracciones por parte de los agentes de retención y percepción.

De acuerdo con lo expresado por Díaz (op. cit) esta misma intención fue recogida por el legislador del Código Orgánico Tributario de 2001, cuando en un intento más acabado en sistematizar los procedimientos que debe seguir la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, desarrolló en los artículos 172 al 176 el procedimiento de verificación, mediante el cual la Administración Tributaria, al igual que en las leyes referidas precedentemente, podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción e imponer las sanciones a que haya lugar.

El procedimiento así denominado, contiene un conjunto de normas muy generales, en esencia adjetiva, limitada a indicar un inicio y una culminación, sin detalles sobre el iter procedimental que como todo procedimiento, se debe seguir máxime cuando se pretende ejercer la potestad sancionatorios de la Administración.

Facultades de la Administración Tributaria en materia de Verificación

El procedimiento de verificación fiscal llevado a cabo por la Administración Tributaria culmina con la imposición de las multas a través del acto recurrido, previsto en los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario:

Artículo 172.-“La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, a los fines de realizar los ajustes y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.

Parágrafo Único: “La verificación de los deberes formales (...) podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente (...) en este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. (...)”

Artículo 173.-“En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales (...), la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable, conforme a las disposiciones de este Código.”

Artículo 174: Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes o requeridos por la Administración Tributaria.

Artículo 175: En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código.

En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Artículo 176: Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento en esta sección no limitan ni condicionan el ejercicio de fiscalización y determinación atribuidas a la administración tributaria.

De acuerdo con las transcripciones que anteceden, para realizar la verificación fiscal del cumplimiento de deberes formales y materiales, la Administración Tributaria le es suficiente emitir la correspondiente autorización para que se lleve a efectos el procedimiento de verificación fiscal. Luego, de acuerdo con el resultado obtenido, de verificarse el incumplimiento de algún deber formal o material por parte del contribuyente, procederá a imponer la sanción correspondiente, sin que haya necesidad de notificarle a la contribuyente que en su contra se iniciará un procedimiento sancionatorio.

Es este precisamente el problema que se plantea a través de las reflexiones que con este trabajo se pretende, el cual se resume en determinar si mediante el denominado procedimiento de verificación, podría la Administración perseguir y sancionar ilícitos formales y hasta dos tipos de ilícitos materiales como lo son los deberes de los agentes de retención y percepción, cuyos incumplimientos acarrearán la aplicación de las sanciones previstas en los numerales 3 y 4 del artículo 112 del Código Orgánico Tributario. Problema que surge, por la nueva manera de leer el derecho ordenada por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Frente a una ruptura de este tipo, emerge legítimamente el iospuniendi del Estado, vale decir el derecho o potestad de castigar cuando se transgrede alguna norma, que pudiera ejercerse a través de la propia Administración o a través de los tribunales competentes, por tratarse de potestades independientes, a con igualdad de rango.

Ejercer esa potestad sancionatoria, tiene límites en el propio texto fundamental, y uno de ellos, precisamente, es el debido proceso aplicable tanto por la jurisdicción como por la Administración, previsto en su artículo 49

Ahora bien, considerando la idea del procedimiento de verificación que se desprende de la lectura de los artículos que lo pretenden desarrollar en el Código Orgánico Tributario, concretamente en lo atinente a la aplicación de sanciones, mediante el cual se ejerce control fiscal, y que tiene por objetivo verificar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables-agentes de retención o percepción), el cumplimiento de deberes formales y de los agentes de retención y percepción.

Este procedimiento es de uso potestativo de la Administración, ya que existe otro procedimiento de igual naturaleza, mediante el cual se pudieran llegar a los mismos resultados, pero con la diferencia que ese otro (el de fiscalización y determinación), en su desarrollo procedimental contiene un iter más acabado, que incluye una fase de sumario, en la que interviene el sujeto pasivo en la formación del acto.

Siempre se inicia de oficio, el cual puede efectuarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo, para lo cual se requerirá un acto expreso que autorice al funcionario para iniciar el procedimiento, tal y como lo prevé el Numeral Primero del artículo 127, dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica. Pudiendo obviarse esta formalidad, cuando el procedimiento de verificación se realice en la sede de la Administración. Y aquí se debe advertir que comienzan a apreciarse ciertas incongruencias con el texto documental, una de ellas, prevista como garantía en el artículo 28 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que declara el derecho que tiene toda persona de conocer el uso y finalidad que se haga de la información y los datos que sobre sí misma o sobre sus bienes consten en registros oficiales o privados. Por otra parte, el artículo

143 ejusdem, reconoce el dicho a ser informados oportuna y verazmente por la Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que directamente interesados, y a conocer las resoluciones de definitivamente interesados, y a conocer las resoluciones definitivas.

En este mismo orden el artículo 49 numeral 1 de la Carta Fundamental, declara el derecho de toda persona a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa, entonces cabría preguntarse si esta excepción de notificar al sujeto pasivo sobre la iniciación de un procedimiento de verificación cuando este se efectúe en la sede de la Administración, libera a la Administración de procurar la protección de estos derechos, a la cual por demás está obligada por mandato del artículo 141 ejusdem, que la pone al servicio de los ciudadanos, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

Esto atiende según lo expuesto por Paradisi (2004) a la supremacía de la Constitución, que subordina su función a los preceptos constitucionales como normas supremas, tal y como lo señala el artículo 7 del mismo Texto Constitucional. Normas que forzosamente llevan a concluir (máxime que se trata de un procedimiento esencialmente sancionatorio) que, aun cuando el procedimiento de verificación previsto en el Código Orgánico Tributario, excepcione del requisito de informar al sujeto pasivo sobre la iniciación de este procedimiento en su contra; la Administración debe notificar a los sujetos pasivos investigados, de la iniciación del procedimiento, independientemente que este se efectúe en las oficinas de la Administración, todo en resguardo del debido procedimiento, de la garantía del uso y finalidad de las informaciones que constan en los registros de la Administración Tributaria y del derecho a ser informados sobre el estado de sus actuaciones por cuanto están directamente interesados.

Siempre que se resguarden las garantías previamente indicadas, se entendería iniciado el procedimiento, y se entraría en una fase de

sustanciación, la cual por demás no está señalada dentro de los artículos que desarrollan el procedimiento en estudio.

Esta debe ser entendida como la etapa del procedimiento en los que se generan actos de instrucción tendientes a proporcionar al órgano decisor los elementos en la que se generan actos de instrucción tendientes a los elementos de juicio necesarios para la adecuada decisión, dentro de los cuales debe estar contenida la función probatoria, como máxima expresión del convencimiento de los hechos, pero además la posibilidad de ejercer el control de éstas, ya sea por parte de la Administración y del sujeto investigado.

Sucede en la práctica, cuando se aplica este procedimiento, y debido a la falta de indicación de cada una de las fases que deben cumplirse en él, que la sustanciación no se cumple en los términos del concepto supra señalado, ya que una vez iniciado el procedimiento, se "comprueban" o mejor dicho se relatan unos hechos, que a juicio de la Administración constituyen ilícitos tributarios, sin que se le permita al imputado, conocer sobre qué se le está investigando y mucho menos poder controlar las pruebas que sustentan el dicho de la Administración. (Díaz. 2004)

Sólo se generan en algunos casos, sobre todo cuando la investigación se efectúa en el domicilio fiscal del sujeto pasivo, actos de trámite o de sustanciación, que sólo contienen constataciones de hechos, pero en ningún caso antes de dictarse el acto administrativo, esencialmente sancionatorio, se le da oportunidad al investigado de contradecir las afirmaciones de la Administración con base en sus argumentaciones y las pruebas que pudiera aportar, lo que equivale a decir que se le aparta de la formación del acto.

Así se inicia el procedimiento de verificación, concluyendo con la emisión de una Resolución, en cuyo contenido se indica el hecho infraccional, se determinan y liquidan las sanciones que se consideran pertinentes, con las formalidades del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual ha de ser válidamente notificado a los

efectos de su eficacia, aun cuando su ejecución se pudiera ver suspendida por interposición del recurso jerárquico. Dejando la posible defensas sólo en el ejercicio del recurso jerárquico o del Contencioso Tributario.

En concordancias con lo expuesto en la Séptima Jornada de Derechos Tributario (2004) este obrar de la Administración de nuevo advierte violación de las garantías del debido procedimiento, del derecho a la defensa y consecuentemente la presunción de inocencia. Cuando la Administración Tributaria, al momento de efectuar las verificaciones a las declaraciones, constata diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará conforme a las normas previstas en ese Código. En esa Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorias y se impondrá sanción o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Ahora bien, luego de un minucioso análisis de las normas que desarrollan el procedimiento de verificación que debe ejecutar la Administración Tributaria, en especial cuando se trata de la verificación del cumplimiento de los deberes formales por parte de los sujetos pasivos, considera la autora que al no haber dispuesto el legislador un iter procedimental como en el caso del procedimiento de fiscalización y determinación, en el que sí se le brinda la oportunidad al sujeto pasivo de estar debidamente notificado sobre la apertura de la investigación, de la notificación e imputación de los hechos constatados en la primera etapa del procedimiento, para de esa forma aceptarlos o en su defecto realizar sus descargos y ejercer su derecho de controvertir las pruebas, para finalmente obtener una resolución, esto obviamente le viola y cercena derechos y garantías constitucionales al sujeto pasivo, todo lo cual permite establecer que se incurre en una franca y abierta violación al debido proceso

expresamente consagrado en el artículo 49 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela.

Motivado a esa carencia de un iter procedimental, en la práctica esto le ha permitido a la Administración Tributaria ejercer su función de una manera si se quiere arbitraria, todo lo cual ha traído como consecuencia la interposición de innumerables recursos jerárquicos y contenciosos tributarios, alegando recurrentemente la violación de la garantía del debido proceso.

El procedimiento de verificación en la forma como se ha venido efectuando contraviene la función primordial del Estado, de garantizar el bienestar social, la seguridad jurídica y la igualdad. Es menester significar que la seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del Estado de Derecho y los ciudadanos tienen que ser capaces de prever posibles injerencias de parte del Estado que les puedan afectar. Seguridad Jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima.

La Administración Tributaria no es un organismo netamente recaudador y represor con una organización rígida, sino que, por el contrario, debe procurar cada día estar más cerca del contribuyente con el objetivo de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La Administración Tributaria no debe de modo alguno utilizar en primera instancia la fuerza, la represión y la arbitrariedad para cumplir su función, sino que debe emplear la persuasión para conseguir la creación de una cultura tributaria, que incida positivamente en el comportamiento del sujeto pasivo frente a su obligación de contribuir con las cargas públicas y esta es una afirmación que se sustenta en los deberes, que de manera inédita introdujo el Código Orgánico Tributario de 2001 en el artículo 137.

La legalidad es uno de los principios primordiales de la actividad de la Administración. A partir de esta afirmación, debemos entender que la Administración está comprometida a ajustar todas sus actuaciones a la Ley, con la finalidad de garantizar la perspectiva de los administrados frente a ella.

En consecuencia, el sometimiento de la autoridad administrativa a la Ley ha dejado de ser una situación utópica, al constatarse su tipificación en la Constitución, normas las cuales dictaminan la sujeción de los actos administrativos a las formalidades y requisitos establecidos en Constitución y la Ley.

El Texto Fundamental en su Título III referido a los Derechos Humanos y Garantías, consagra el derecho al debido proceso, el cual debemos entender como un conjunto de garantías que protegen al ciudadano sometido a cualquier proceso o procedimiento, asegurándole a lo largo del mismo una recta y cumplida administración de justicia, que le garantice la libertad y la seguridad jurídica, la racionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales o administrativas conforme a Derecho.

Con base al derecho al debido proceso, todos los actos previos a la imposición de una sanción, por parte de la Administración, en uso de su potestad sancionatoria y disciplinaria, es decir, con anterioridad a que esta emita la resolución respectiva, deben estar ajustados al bloque de la legalidad.

Diferencias entre verificación y fiscalización de tributo

Resulta frecuente escuchar a empresarios y profesionales independientes, referirse a los procesos de “verificación” y “fiscalización” como si se tratase de un sinónimo. Sin embargo, desde la perspectiva de la codificación técnica - tributaria se trata de dos procedimientos con objeto e instrumentación distinta, aunque puedan tener algunas similitudes.

El legislador patrio en el Código Orgánico Tributario de 2001 hace una separación plena de los dos procedimientos, atribuyendo a la verificación la constatación por parte de la Administración Tributaria del cumplimiento de deberes formales, la comprobación de errores de cálculo o materiales en la determinación realizada por el contribuyente en su declaración de impuesto y el cumplimiento de las obligaciones de los agentes de retención y de

percepción. Aparte, atribuye a la fiscalización la realización de un examen a partir del cual se inicia la determinación de oficio de la obligación tributaria material.

La verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción, regulada por los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, puede ser realizada en la sede de la Administración Tributaria o en el domicilio del contribuyente o responsable, siendo que en este último caso la Administración está obligada a generar previamente una autorización que faculte al funcionario actuante en el procedimiento y la cual debe ser notificada al administrado objeto de la investigación.

Cuando la verificación se hace sobre las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, la misma debe efectuarse con “fundamento exclusivo” en los datos en ellas contenidos, así como en los documentos que hubieren acompañado dicha declaración, pudiendo la Administración Tributaria utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria en la oportunidad de la presentación de la declaración. Si en la verificación la Administración Tributaria determina diferencias con el tributo declarado y pagado por el contribuyente, o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, notificará al infractor mediante Resolución la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y en estos casos, impondrá la sanción equivalente al diez por ciento (10%) de tal diferencia.

Si en la verificación la Administración Tributaria constata la comisión de ilícitos formales, igualmente, mediante una Resolución notificará al contribuyente la determinación de las sanciones que correspondan, previstas en el Código Orgánico Tributario.

La fiscalización se encuentra regulada por los artículos 177 al 185 del Código Orgánico Tributario, a diferencia de la verificación no está dirigida a determinar meros ajustes devenidos de errores de cálculo u omisiones a partir de la información contenida en la declaración y los soportes que eventualmente se anexen a la misma, ni a la comprobación de la comisión de sólo ilícitos formales, la fiscalización tiene por objeto esencial cuantificar el monto del tributo que corresponde como obligación tributaria al contribuyente, o bien la procedencia de las recuperaciones o devoluciones de tributos de las que se ha beneficiado éste, aplicando para ello el examen de los factores que determinan la base imponible del tributo. Una fiscalización con intervención activa del contribuyente exige que se le notifique previamente una Providencia Administrativa o también denominada Autorización, en la que se indique el tributo, período fiscal, elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, entre otros elementos que permita individualizar la actuación fiscal.

También le está permitido a la Administración Tributaria realizar la fiscalización en sus propias oficinas y con su propia base de datos previamente constituida, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del que es objeto de la fiscalización, en cuyo caso no está obligada a emitir y notificar previamente la citada Autorización. Sea en la sede del contribuyente con su participación activa, o realizada la fiscalización en la sede de la Administración Tributaria, de determinar éstas diferencias entre el impuesto declarado por el contribuyente y el determinado por la fiscalización, se deberá notificar un Acta Fiscal que contenga el resultado de la fiscalización.

El Acta Fiscal, que constituye un acto “de mero trámite”, emplazará al contribuyente a allanarse a su contenido, rectificando o sustituyendo la

declaración de impuesto previamente realizada por él y pagando el tributo omitido con el beneficio de una sanción del 10% de la diferencia o ajuste del tributo. De no allanarse el contribuyente a la determinación hecha por el Acta Fiscal, se inicia el proceso complementario en la determinación de oficio de la obligación tributaria, denominado como el “Sumario Administrativo”.

En el caso de que la fiscalización estime correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, se deberá levantar y notificar al contribuyente un “Acta de Conformidad”.

Es por ello que conocer el objeto y características de los procedimientos tributarios de verificación y fiscalización respectivamente, permite al contribuyente ejercer el debido control de las actuaciones de los funcionarios fiscales, previendo los cursos de acción que corresponda según cada caso.

Potestad sancionatoria de la Administración

Weffe (2004) indica “Hoy en día la potestad sancionatoria de la Administración parece indiscutida, a pesar de que quienes la defienden parten de fundamentos distintos” (p.303)

En efecto, en nuestra época la Administración aparece, ciertamente, investida de facultades de persecución y castigo directo de conductas antijurídicas; potestades que, tempranamente, pretendieron separarse de la influencia del Código Penal, ya desde la óptica de aparente diferencia en el objeto de tutela, o ya desde el punto de vista del distinto grado de las penas aplicables, o ya desde la variedad de órganos encargados de la concreción, en el plano de la realidad del derecho de punición general del Estado, si bien hoy en día tales diferencias parecen ser más formales que sustanciales.

En lo tributario, nuestro ordenamiento recoge la llamada potestad sancionatoria de la Administración en el Código Orgánico Tributario (2001), de acuerdo con el cual *“las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los*

recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables"(p. 27).

De tal modo, el legislador orgánico tributario reserva a la Administración, dejando a salvo el adecuado control judicial posterior por la vía contencioso tributaria, la persecución y sanción de los ilícitos tributarios cuya punición sea, de acuerdo con el mismo Código, de multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales, y finalmente la clausura temporal del establecimiento en el cual y desde el cual el sujeto pasivo tributario ejerce las actividades objeto de imposición.

Reconocida así la posibilidad jurídica de que la Administración Tributaria persiga y castigue cierto tipo de conductas antijurídicas, especialmente las que se refieren a las transgresiones al Derecho Tributario Formal, resulta necesario indagar respecto de la forma en la que la Administración Tributaria puede concretar el ejercicio de su poder sancionador.

A este respecto Weffe (2004) expresa, en Venezuela el procedimiento penal tributario ha estado tradicionalmente unido al procedimiento determinativo oficioso de las obligaciones tributarias cuyo cumplimiento se ha visto afectado por la comisión del ilícito tributario que se persiga en un momento dado, con lo que se han visto maximizados en nuestro medio los problemas atinentes a la garantía de no autoinculparse recogida en el numeral 5 del artículo 49 de la Constitución y la obligación, establecida con rango legal en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario, de suministrar a la Administración Tributaria los elementos que permitan una determinación oficiosa sobre base cierta, aún en el caso de que esos elementos se derive la prueba de la posible comisión de un ilícito tributarios.

Aún a pesar de estos inconvenientes, el procedimiento penal tributario en Venezuela ha sido -al menos en la práctica - sustanciado y decidido

siguiendo los procedimientos de determinación tributaria oficiosa previstos, desde 1983, en el Código Orgánico Tributario; y es precisamente en este texto legal donde, siguiendo la orientación de la jurisprudencia, se regula a la verificación como uno de esos procedimientos. En la normativa vigente, la verificación es útil para "realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar", en lo relativo a la obligación tributaria material, así como para constatar "el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar"; siendo que en caso de incumplimiento de los referidos deberes formales "la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable". Las labores de investigación se efectuarán, según el Código, sobre las declaraciones impositivas "con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren anexado a las mismas, y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria.

Actualmente, sobre la base del esquema normativo reseñado, la Administración Tributaria Nacional ha aplicado reiteradamente sanciones de multa y clausura temporal del establecimiento por el supuesto incumplimiento de los deberes formales relativos al impuesto al valor agregado a los que se refiere el artículo 102 del Código Orgánico Tributario" en los términos previstos en su tercer aparte. En efecto, la mencionada norma legal dispone que cuando los ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables re caigan sobre tales deberes en lo atinente a tributos indirectos, como es el caso del impuesto al valor agregado- "la comisión de los ilícitos tipificados en cualesquiera de los numerales de este artículo, acarreará, además de la

sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos", estableciéndose que en el caso de una sociedad con dos o más establecimientos, "la sanción abarcará la clausura de las mismas, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito (Weffer 2004).

Partiendo de la base del carácter eminentemente reglado y, en consecuencia, limitado del ejercicio que de la potestad sancionatoria tiene la Administración Tributaria, es propio preguntarse si la verificación, utilizado en este caso como procedimiento penal tributario del cual se derivará la constatación de la comisión o no de un ilícito tributario, de su autoría y de la pena que corresponda a quien ha transgredido la norma tributaria formal que impone deberes en materia de impuestos indirectos, tiene, por una parte, los requisitos mínimos que debe tener todo procedimiento penal tributario para ser considerado como válido, de manera que pueda entenderse que la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria ha sido ejercida adecuadamente; y consecuentemente si la verificación entendida como procedimiento penal tributario mantiene las debidas y adecuadas relaciones con las garantías mínimas indispensables para el imputado en esta serie de procesos, de acuerdo con la Constitución.

Límites de la Potestad Sancionatoria de la Administración

Al respecto Weffer (2004) estos límites brevemente como se indican seguidamente:

(i) Principio de legalidad penal tributaria; que se resume en la estricta vinculación de la autoridad administrativa investida de poderes sancionadores en lo tributario a los mandatos directos, claros y precisos de la ley, sin que en modo alguno pueda aquél sustraerse a su mandato expreso;

(ii) Principio de reserva legal penal tributaria; todo hecho que no concuerde con la definición expresa y precisa que del hecho punible hace la ley, de forma previa, estricta y escrita, cae ya en el ámbito de lo extra-penal y, en consecuencia, resulta extraño al ejercicio del poder sancionador de la Administración Tributaria.

(iii) Principio de retroactividad de la ley penal más benigna; según el artículo 24 de la Constitución, "ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena" (p. 6), lo que es ratificado concordantemente por el artículo 2° del Código Penal en el sentido de que "las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo, aunque al publicarse hubiere ya sentencia firme y el reo estuviere cumpliendo la condena", de lo que se sigue el axioma ya conocido de que en el caso de las normas de contenido punitivo las normas pueden ser aplicadas retroactivamente, siempre y cuando su aplicación favorezca al reo.

(iv) Principio de mínima intervención o última ratio; última alternativa del Estado para lograr, en casos extremos, el cumplimiento de la normativa tributaria material o formal.

(v) Principio del non bis in idem; nadie puede ser sancionado más de una única vez por un mismo hecho, bajo una misma responsabilidad. Según Fernández (1998), la prohibición del bis in idem se resume en la idea de la unidad de la imputación delictiva y de la sanción penal, de manera que el principio constituye "manifestación evidente de la justicia material;

(vi) Principio de culpabilidad; exigencia política dirigida al legislador penal para que no cree, y al aplicador-en nuestro caso la Administración Tributaria- para que no aplique "penas criminales sin estricto fundamento en la culpabilidad real del sujeto (acusado) y tampoco penas superiores al grado o medida de la culpabilidad por el hecho deducida y legalmente comprobado en cada proceso;

(vii) Principio de personalidad de las penas; en lo tributario se encuentra positivizada, en nuestro ordenamiento, en el artículo 84 del Código

Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual "la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código"

(viii) Principio de proporcionalidad de las penas; que es emanación directa -en 10 punitivo- del principio de proporcionalidad que debe regir el ejercicio de cualesquiera atribuciones del Poder Público

ix) Presunción de inocencia; Toda persona es inocente, hasta que se demuestre lo contrario; dicho enunciado, más allá que una simple distribución del onusprobandi, contiene uno de los principios cardinales de los sistemas democráticos modernos, en donde constituye obligación ineludible de los órganos de instrucción penal -general y fiscal- la prueba de la imputación que se le haga a un sujeto determinado.

En resumen la Administración Tributaria necesariamente encuentra sus límites en la series de principios constitucionales antes mencionados, a los fines de garantizar imparcialidad y seguridad en la procedencia del derecho y de la potestad sancionatoria de su administración.

Por otra parte es importante indicar que a pesar de que la administración tributaria debe considerar los principios ya indicados en los procedimientos de verificación fiscal hoy en día en su afán de aumentar los índices de recaudación por concepto de incumplimiento de deberes formales, ha puesto en marcha una serie de medidas punitivas a los administrados o contribuyentes, que si bien están previstas legalmente, tienden a ser consideradas como una muestra de autoritarismo fiscal, como una suerte de desigualdad dentro la relación jurídica tributaria entre la Administración Tributaria como sujeto activo y los administrados o contribuyentes como sujetos pasivos y como una muestra que la relación entre la Administración Tributaria y los administrados es un relación de poder y no de derecho, cuando lo cierto es que es efectivamente una relación de derecho.

La Administración Tributaria recientemente ha desarrollado una política, si se quiere agresiva, a través de la cual le ha dado vida a ciertas sanciones que hasta hace poco no eran de aplicación tan frecuente. Estas

sanciones indiscutiblemente, han representado una forma de amedrentamiento para los contribuyentes y han logrado en gran medida aumentar los índices de la recaudación tributaria en los últimos años. Entre estas sanciones sobresale la clausura temporal de establecimientos, muy conocida y publicitada en la actualidad tanto por la propia Administración Tributaria como por los medios de comunicación social, que trae consigo importantes efectos económicos desfavorables para los contribuyentes y se ha convertido en uno de los instrumentos tributarios más temido por el sector comercial, industrial y profesional de nuestro país y en la piedra angular sobre la cual se ha apoyado la Administración Tributaria para sembrar un terror tributario, y lejos de crear conciencia tributaria que incida positivamente en el comportamiento del sujeto pasivo frente a su obligación de contribuir con las cargas públicas propias, ha originado un rechazo considerable hacia la Administración Tributaria.

El repentino auge que ha cobrado la imposición de esta sanción por parte de la Administración Tributaria y los múltiples establecimientos que se han visto afectados por esta medida sancionatoria en el marco del muy conocido plan evasión cero, hace relevante su estudio.

Bases Legales

A continuación se presenta los fundamentos legales, contentivos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en sus artículos 49 y 51 que contemplan el derecho al debido proceso.

El Artículo 49 de la vigente Constitución reza: “El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su

defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.

3. Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente, por un tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad. Quien no hable castellano o no pueda comunicarse de manera verbal, tiene derecho a un intérprete.

4. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias, o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la ley. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio sin conocer la identidad de quien la juzga, ni podrá ser procesada por tribunales de excepción o por comisiones creadas para tal efecto.

5. Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

La confesión solamente será válida si fuere hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

6. Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes.

7. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente.

8. Toda persona podrá solicitar del Estado el restablecimiento o reparación de la situación jurídica lesionada por error judicial, retardo u omisión injustificados. Queda a salvo el derecho del o de la particular de exigir la responsabilidad personal del magistrado o de la magistrada, del juez o de la jueza; y el derecho del Estado de actuar contra éstos o éstas”.

Por otra parte el artículo 51 señala: “Toda persona tiene el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o

funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos o éstas, y de obtener oportuna y adecuada respuesta. Quienes violen este derecho serán sancionados o sancionadas conforme a la ley, pudiendo ser destituidos o destituidas del cargo respectivo”.

Al respecto, La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia a señalado que:

El derecho al debido proceso se consagra como un derecho fundamental, tendente a resguardar todas las garantías indispensables que deben existir en todo proceso para lograr una tutela judicial efectiva. El Tribunal Supremo, con relación al derecho de defensa señala en decisión de Sala Político Administrativa de fecha 26-06-2001 que “se concibe el derecho a la defensa, entre otras manifestaciones, como el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna, si el administrado no cuenta con esta posibilidad; el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a los efectos de que le sea posible al particular, presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento, más aún si se trata de un procedimiento que ha sido iniciado de oficio; el derecho a tener acceso al expediente, justamente con el propósito de examinar en cualquier estado del procedimiento, las actas que lo componen, de tal manera que con ello pueda el particular obtener un real seguimiento de lo que acontece en su expediente administrativo.

Asimismo, se ha sostenido doctrinariamente que la defensa tiene lugar cuando el administrado tiene la posibilidad de presentar pruebas, las cuales permitan desvirtuar los alegatos ofrecidos en su contra por la Administración y finalmente, con una gran connotación, el derecho que tiene toda persona a ser informado de los recursos y medios de defensa, a objeto de ejercer esta última frente a los actos dictados por la Administración.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo y Diseño de Investigación

La investigación realizada fue de tipo documental y con nivel descriptivo, en donde se enfoca el tema de la violación del derecho constitucional del derecho a la defensa en la aplicación del artículo 172 y siguientes de Código Orgánico Tributario (COT). Al respecto La Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (1998) define la investigación documental como:

El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones y recomendaciones. (p. 6)

De este modo se establece un análisis como procesamiento reflexivo, lógico y cognitivo que implica abstraer pautas de relación internas de un evento, situación o fenómeno. Según Bunge (1981), “analizar un evento y comprenderlo en términos de los aspectos menos evidentes intenta descubrir los elementos que componen la totalidad y las conexiones que explican la integración” (p.34). Es decir se propicia el estudio y la comprensión más profunda del evento en estudio el cual alude al principio del constitucional del derecho a la defensa en la aplicación del artículo 172 y siguientes del COT.

De acuerdo a lo anterior se incluye tanto el análisis como la síntesis. Analizar, significa desintegrar o descomponer una totalidad en sus partes, para estudiar en forma intensiva cada uno de sus elementos y las relaciones

de estos elementos entre sí y con la totalidad, a fin de comprender la naturaleza del evento. Por otra parte, síntesis significa según Arias (1999), "...reunir varias cosas de modo que conformen una totalidad coherente; sintetizar implica reconstruir, volver a integrar las partes de la totalidad dentro de una comprensión más amplia que la que se tenía al comienzo." (p.49).

Desde la comprensión holística, para Barrera (1999), analizar implica detectar "las características fundamentales que contribuyen a que el evento en estudio sea lo que es; implica además percibir los componentes en la interacción que les permite formar la totalidad." (p.39). Analizar, más que descomponer, consiste en identificar y reorganizar las sinergias de un evento en base a patrones de relación implícitos o menos evidentes, a fin de llegar a una comprensión más profunda del evento, descubriendo nuevos significados y significaciones, tanto de éste como de sus sinergias, en función de la nueva organización. Para ello es necesario descubrir patrones de relación internos que forman unidades de menor magnitud que la unidad total.

Esta investigación se enmarca dentro de las investigaciones de tipo documental analítica, ya que según la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (1998), "...comprende el estudio del problema con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza con apoyo, principalmente, en fuentes bibliográficas y documentales." (p.8).

La investigación se caracteriza porque los problemas que estudia son de orden instrumental, provenientes de fuentes bibliográficas. Dado que el tipo de investigación se basa en la revisión de la fuente bibliográfica, y el enfoque que se pretende dar al estudio, se deduce, que este tema de investigación corresponde al tipo descriptivo. Según Tamayo y otros (1998), en la modalidad Descriptiva "... el énfasis se aplica al análisis de los datos con los cuales se presentan los fenómenos o hechos de la realidad que, dada su similitud, es necesario describir sistemáticamente a fin de evitar un posible error en su manejo." (p. 60).

Para Sabino (1992), el estudio descriptivo permite formular un diagnóstico, con el fin de “conocer las fallas presentes y sugerir posteriormente, las correcciones necesarias, basándose en la observación directa del objeto a investigar tal como existe en la realidad.” (p.33).

Según Tamayo y Tamayo (1998), un Diseño Bibliográfico “...es cuando se recurre a la utilización de datos secundarios, es decir, aquellos obtenidos por otros y llegan elaborados y procesados de acuerdo con los fines de quienes inicialmente lo elaboran y lo manejan.” (p.70). En la investigación planteada, en la consecución de una visión conceptual de los elementos que intervienen en ellas, el diseño aplicado fue el bibliográfico.

Técnica de Recolección de Datos.

Veliz (2005) establece sobre la recopilación de la información que “un aspecto muy importante en el proceso de una investigación es el que tiene relación con la obtención de la información, pues de ello depende la confiabilidad y validez del estudio” (p. 171). Para el desarrollo de la investigación se utilizó técnicas propias del estudio documental y el manejo de información referente al tema. En el cual según Sabino (2000) El desarrollo de la investigación son registros escritos que proceden de un contacto con las prácticas para la que han sido recogidos y muchas veces procesados por otras investigaciones (p. 132).

Dada la naturaleza del estudio, las fuentes de información utilizadas fueron las secundarias. Según Méndez (2000) indica “Fuentes secundarias es la información escrita que ha sido recopilada y transcrita por personas que han recibido tal información a través de otras fuentes escritas o por un participante en un suceso o acontecimiento (textos, revistas, documentos, otros.”(p. 52).

En este sentido la investigación documental como proceso científico que involucra la revisión o redescubrimiento de la información documental y

bibliográfica existente, aplica a lo largo de su desarrollo los pasos del método científico en sus distintos niveles, al adecuar los procedimientos a las características del tipo de problema que se estudia aplicando esa estrategia de investigación.

Procedimiento

Según lo expresado en el Manual de la Universidad Santa María, USM (2001), el procedimiento debe describir brevemente las etapas y/o fases que se cumplieron para la realización del presente trabajo. Además, debe identificar y definir los métodos y técnicas aplicadas.

Fase I: La planificación en esta fase se llevó a cabo por medio del acopio de información bibliográfica que está relacionada con el trabajo planteado en los objetivos específicos, se realizó una lectura selectiva del material bibliográfico donde se clasificó el contenido teórico de mayor relevancia para el estudio, se aplicó las técnicas de análisis documental para extraer los postulados teóricos de mayor importancia contenidos en el material bibliográfico (Arias, 1999, p.39).

Se empleó una diversidad de técnicas e instrumentos de recolección de la información que contienen principios sistemáticos y normas de carácter práctico, muy rigurosas e indispensables para ser aplicados a los materiales bibliográficos que se consultarán a través de todo el proceso de investigación así como, en la organización del trabajo escrito que se originó al final del mismo.

Fase II: En su segunda fase, la realización del marco teórico, para ello se realizó el análisis profundo de las fuentes documentales, se utilizaron las técnicas de: observación documental, presentación resumida, resumen analítico y análisis crítico (Arias, 1999, p.41). A partir del análisis de las fuentes documentales, mediante una lectura general de los textos, se inició la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales escritos de interés para esta investigación.

El método utilizado fue el analítico deductivo. El nuevo patrón de relación mediante el cual se reagrupan las sinergias es el criterio de análisis; este criterio permite acercarse a la comprensión del evento en algunos aspectos específicos. Los patrones de relación o criterios de análisis son abstracciones del investigador y en realidad reflejan lo que éste desea descubrir del evento al reorganizar sus sinergias. Así, el análisis conduce a la inferencia que permite identificar las relaciones esenciales que subyacen a los eventos.

La síntesis es la reorganización del patrón global del evento con base en las nuevas vinculaciones de sus sinergias. Esto permite ver el evento de una manera nueva y diferente (Arias, 1999, p.41). En ocasiones, el patrón de relación o el criterio de análisis está sustentado en un deber ser o en un proceso ideal; en estos casos el análisis se orienta hacia la crítica o el juicio sustentado en relación al evento analizado. La técnica utilizada fue la estilada en los estudios documentales como es el subrayado, el resumen y la elaboración de fichas.

Para lograr los objetivos planteados en el presente trabajo, se utilizó un conjunto de técnicas e instrumentos de recolección de información que se señalan a continuación:

Técnicas del Fichaje: Veliz (2005) indica “El fichaje es una técnica que utiliza la ficha como instrumento, para extraer aspectos de interés para la investigación” (p 81). En este sentido esta técnica permitió almacenar de manera metódica y ordenada la información recopilada de los textos, jurisprudencias, las cuales sirvieron de apoyo para la realización del trabajo con mayor rapidez y eficiencia, ya que se pudo establecer las conexiones necesarias entre los datos obtenidos y el esquema elaborado. Los tipos de fichas que se utilizaron fueron las fichas de trabajo y las fichas bibliográficas, las cuales permitieron realizar anotaciones relacionadas con el conjunto de datos que identifican la fuente de información documental (Arias, 1999, p.43).

Elaboración de Esquema: López (2005) expresa “El esquema es una síntesis que resume, de forma estructurada y lógica, el texto previamente subrayado y establece lazos de dependencia entre las ideas principales, las secundarias, los detalles, los matices y las puntualizaciones.”(p.7).

En este sentido, se llevó a cabo la organización y lectura de todo el material documental bibliográfico. Este esquema contiene la estructura que permitió el orden lógico en la búsqueda de la información, ya que aparecen enunciadas las ideas principales y secundarias que sirvieron de marco orientador para la recolección y organización de la información.

Método del Resumen: López (2005) indica “El resumen es la representación abreviada y precisa del contenido de un documento. Esta breve redacción incluye las ideas principales del texto, pero sin interpretación crítica y sin distinción del autor del análisis” (p. 4).

Al respecto una vez elaborado el esquema se leyó detenidamente el material documental, extrayendo los párrafos y fragmentos de mayor importancia que constituyeron el resumen portador de la información para la interpretación y análisis del contenido. Se utilizó como técnica para la elaboración del resumen el subrayado, cual permitió ordenar de manera sistemática la información deseada (Arias, 1999, p.43).

Fase III: La tercera fase, las conclusiones y recomendaciones sobre el tema elegido, corresponde a la fase evaluativa del proceso metodológico. Comprende la identificación de las limitaciones propias del proceso de investigación relacionadas con los eventos seleccionados, las técnicas aplicadas, el ámbito de generalización y las unidades estudiadas.

Finalmente en esta investigación se realizará una observación no participante, en razón de que el, papel asumido por la investigadora ha sido de observadora externa, con respecto a las condiciones que plantea el procedimiento de verificación fiscal en el marco del Principio Constitucional Debido Proceso y el Derecho a la Defensa.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El artículo 49 de C.R.B.V, consagra el Derecho al Debido Proceso, en tal sentido su no observancia inválida todo acto, juicio impartido, decisión, sentencia o pronunciamiento emitido en toda causa, que requiere del cumplimiento responsable de condiciones para ser válidas y ajustadas a derecho, en consecuencia el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

De aquí se desprende el análisis objeto de la investigación, el cual es basado en la causa **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A** (ver anexo), por la violación del artículo 49 de la Carta Magna, con el objeto de fijar la incidencia de esta norma constitucional en la correcta aplicación de justicia. Se solicitó un amparo constitucional en contra de una resolución emanada del SENIAT, esta acción se encuentra contemplada en el artículo 27 de la norma fundamental, el cual expresa:

Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aún de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en esta Constitución o en instrumentos internacionales sobre derechos humanos.

El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad, y la autoridad judicial competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto....(p. 9).

Al respecto, el mismo es procedente cuando: a) se menoscaba de alguna forma el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, lo cual puede provenir del desconocimiento erróneo,

aplicación o falsa interpretación de la ley, b) cuando la infracción a una Ley sin importar su rango, es a su vez una trasgresión a la Constitución que deja sin efecto en alguna forma el mandato constitucional, en este caso procede sin que sea necesario distinguir si se trata de una violación directa e inmediata de la constitución, c) para que el amparo proceda es necesario que exista una infracción por acción u omisión a una norma constitucional, sea esta realizada mediante desconocimiento, mala praxis o errada interpretación de normas legales o sub-legales.

La acción comentada (Ver anexo) se refiere al cierre de un local, por violación de los artículos 121, 172 y 173 del Código Orgánico Tributario (C.O.T) y artículo 4 del Servicio Integrado de Administración Aduanera Tributaria y los artículos 81 y 94 de la resolución N° 32 publicada en Gaceta Oficial N° 4881 de fecha 29/03/1995, así como el cumplimiento derivado de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, comprendido de diciembre a mayo año 2002-2004, levantada el acta en cuestión se constató que se incumplió con los requisitos y condiciones establecidas en las normas al no identificar a los clientes, no colocar, registros de información fiscal en los libros de eventos, todo lo verificado conforme a lo señalado contravino lo establecido en la Ley de Impuestos al Valor Agregado y en Providencia Administrativa publicada en Gaceta N° 37661 deberes formales del Código Orgánico Tributario.

En este sentido la administración tributaria procedió conforme a lo dispuesto en el artículo 93 del mismo texto legal, el cual expresa: “Las sanciones salvo penas restrictivas de la libertad serán aplicadas por la administración tributaria sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables...” (p. 59).

En consecuencia, de la norma antes mencionada, se observa que la administración tributaria procedió al cierre del local sin que se diera el respectivo procedimiento jurídico administrativo, lo que da pie a que el accionante nunca tuvo la oportunidad de desvirtuar las irregularidades que le fueron imputada y dadas por hecho, por lo que su derecho a la defensa fue

violentado al no notificarle que se encontraba incurso en supuestos ilícitos y que podrían sancionarlo con la clausura de su local, no se alegaron plazos para que demostrara su inocencia y presentar pruebas a su favor, lo cual se traduce en fragante violación a su derecho constitucional del debido proceso a su defensa en la sede administrativa.

Cabe destacar que toda persona acusada de delito o infracción tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se compruebe su culpabilidad, igualmente esta condición se consagra en el artículo 8 numeral 2 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, lo cual se cita: “Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se establezca su culpabilidad”. De lo analizado de la sentencia en referencia se evidencia que en ningún momento el accionante tuvo los plazo mínimo para pruebas, no se permitió defenderse, violando el derecho al debido proceso con lo cual se establece la violación al artículo 49 de la Carta Magna.

Visto lo anterior, de manera constitucional nos encontramos con un principio fundamental de obligatoria observancia en la aplicación de la Ley, que al ser conculcado por acción u omisión sepulta la intención sagrada de administrar justicia, es por ello que lo reseñado en esta exposición contiene las razones y motivos que invalidan el procedimiento ejecutado en el caso citado, invitando al colectivo jurídico, cultor y profesional de las leyes a profundizar su interés y responsable gestión en fijar a derecho un esfuerzo que tenga una feliz resultado, para mejor ejemplo exponemos “Un acto puede tener la apariencia de cumplir con todos los requisitos, pero puede causar un daño”, a tales efecto citamos el artículo 1196 del Código Civil “Todo aquel que cause un daño está en la obligación de repararlo sin que le sirva de excusa su propia torpeza”

Esto suele ocurrir si no se observa las normas aquí reseñadas, motivo de la discusión; asimismo, el Tribunal que haya verificado la violación de los derechos constitucionales debe por mandato constitucional suspender la

aplicación. Por todo esto se deja abierta la discusión, ratificando como primer orden la aplicación del artículo 49, como primera fase de todo procedimiento judicial y administrativo por lo que incide de manera única en el resultado ajustado a derecho, si es ejercido como lo establece la Constitución y la Ley.

Finalmente, del análisis de la actuación del presunto agraviado se puede observar que se le presumió culpable y se le aplicó la sanción sin derecho a pruebas. Aun en los procesos de verificación la Administración Tributaria debe observar las garantías mínimas y luego de pasar por las tres etapas: apertura, pruebas y decisión, puede aplicar las sanciones pertinentes, pero no antes, como lo hizo en el procedimiento que aplicó a la agraviado, cuando lo sancionó “de plano” mediante el cierre del establecimiento.

Por otra parte al estudiar el acto lesivo también el sentenciador observó que se ha violado el Derecho al Debido Proceso, toda vez que todo proceso sin excepción debe permitir la posibilidad de que el presunto infractor pueda defenderse, ante la obligación que tiene la Administración Tributaria de traer al expediente administrativo sustanciado al efecto, las pruebas para fundamentar sus acusaciones, es decir, la Administración Tributaria tiene en el presente caso la carga de la prueba para desvirtuar la inocencia, cosa que no se observa en las actas procesales y que no se deduce su cumplimiento de las exposiciones orales hechas por las partes en el caso descrito.

En este sentido al no realizar, el agraviado, actividad probatoria ni permitir al presunto infractor, la posibilidad de desvirtuar tales probanzas, en el caso que las hubiere, se está violando el debido proceso.

Es cierto que el derecho a la defensa no es un derecho absoluto, sino que es un derecho que admite límites, pero éstos siempre deben materializarse dentro de las previsiones constitucionales, por ello se considera inaceptable que cuando el legislador -único órgano constitucionalmente facultado para reglamentar los derechos garantizados por la Constitución -ha establecido los medios procesales -en vía

administrativa o judicial- para el ejercicio del derecho a la defensa, la Administración o los órganos jurisdiccionales, hagan caso omiso de tales regulaciones y resuelvan los asuntos sometidos a su consideración ignorando la existencia de la reglamentación de dicho derecho.

Por ello una vez más, consideramos insoslayable asumir con seriedad y urgencia la pronta reforma del Capítulo III del Código Orgánico Tributario, para evitar que se sigan produciendo decisiones contrarias al texto constitucional, como la que hemos comentado en esta ocasión.

Recomendaciones

- Prestar atención a la observancia del artículo 49 de la C.R.B.V para todo juicio incoado.
- Contribuir para que se cumpla la Ley en el orden establecido, en función de lo tipificado en la Carta Magna.
- Considerando que el derecho al debido proceso y la defensa, son elementos primordiales con las cuales se inicia toda causa judicial y administrativa, fijar los parámetros que lo conlleven a establecer el orden principal.
- Visto que los Tribunales de la República carecen de potestad para declarar la inconstitucionalidad de las Leyes, motivado a que no le es dado entrar a juzgar la inconstitucionalidad de la norma que deba aplicar, pues ello es una competencia constitucionalmente atribuida a al Tribunal Supremo de Justicia, puede abstenerse de aplicarlas, pues es viable su "no acatamiento" en virtud de una desobediencia razonada ante vicios graves de inconstitucionalidad, no aplicando la norma en el caso concreto y en salvaguarda de la supremacía constitucional.
- Instar el recurso de inconstitucionalidad de los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario que prevé el procedimiento de Verificación Fiscal por considerar que viola el artículo 49 numeral primero de la Constitución.

- Se sugiere que el procedimiento para aplicar sanciones por incumplimiento de los deberes formales contenga una fase de iniciación en la que se notifica al sujeto pasivo los hechos que se investigarán.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Asamblea Nacional Constituyente. Constitución. Gaceta Oficial 5.453 del 24 de marzo de 2000.

Borjas e Isaac (2007) Sanción de la Clausura Temporal de Establecimientos Impuesta por la administración Tributaria Nacional Frente a los Derechos Constitucionales del debido Proceso , derecho a la defensa y Presunción de la Inocencia. Trabajo de especialización Universidad Santa María.

Código Orgánico Tributario. (2001) Gaceta Oficial N°1 37.305. 17 de Octubre 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2.000). Gaceta Oficial N° 5453(Extraordinario) Marzo 24. 2.000.

Díaz Fátima (2004). El Procedimiento de Verificación en el Código Orgánico Tributario y las garantías Constitucionales Consagradas en el Artículo 49 de la constitución. Tema II Facultades de la Administración Tributaria Derechos y Garantías de los Contribuyentes. VII Jornadas de Derecho Tributario Venezolano. Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT.

Hernández , Fernández, Baptista (2007).Metodología de la Investigación Editorial México.

Juan Carlos Fernández (2002) El Procedimiento de Fiscalización y Determinación en el Código Orgánico Tributario 2001. Asociación Venezolana de Derecho Tributario ADVT (2002) Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario 2001. Editorial Livtosca, C.A. Caracas-Venezuela.

Méndez, C. (1995) Metodología. Editorial Mc Graw-Hill.

Monsálvez Müller, Aldo, (2001) El Justo y Debido Proceso en el Derecho Internacional, en Revista Actualidad Jurídica, núm. 3, (2001), p.88.

López Rolando (2004). Actuación de la Administración tributaria y del administrado en el proceso de fiscalización. Tema II Facultades de la Administración Tributaria Derechos y Garantías de los Contribuyentes. VII Jornadas de Derecho Tributario Venezolano. Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT.

Ortiz Quiroga, Luis, (2009) “Algunas Consideraciones Sobre el Derecho a la Defensa en Chile”, www.colegioabogados.cl/revista/16/articulo8.htm. Sitio visitado el día 26 de Febrero de 2009.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2.003). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales (3ª ed). Caracas: UPEL.

Universidad Santa María. U.S.M (2.001) Manual de Normas para la Elaboración Presentación y Evaluación de los Trabajos Especiales de Grado. Caracas.

Ramos Méndez, Francisco, (2004)El debido proceso: Una Perspectiva Procedimental Práctica, [//www.abogados.cl/revista/29/articulo2.utml](http://www.abogados.cl/revista/29/articulo2.utml). [Sitio visitado el 15 de julio de 2008).

Paradise Alfonso. (2004). El Poder tributario y los derechos y Garantías Constitucionales como Límites a su Ejercicio. Ediciones Torres Plaz & Araujo. Caracas.

Sabino C. (1.986) El Proceso de la investigación. Editorial Panapo.

Sala constitucional Sentencia 26 de Julio del 2000. Tribunal Supremo de Justicia.

Villegas Héctor (1999). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario Tomos I y II. 4ta Edición. Editorial Desalma. Buenos Aires.

Véliz A. (2.005). Como Hacer y Defender una Tesis. (2 ed). Editorial Texto C.A. Caracas-Venezuela.

Wefer (2004). La Verificación y los derechos de los contribuyentes en el procedimiento penal tributario. Tema II Facultades de la Administración Tributaria Derechos y Garantías de los Contribuyentes. VII Jornadas de Derecho Tributario Venezolano. Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT.

ANEXO

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA



PODER JUDICIAL

Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área
Metropolitana de Caracas

Caracas, diecisiete de septiembre de dos mil cuatro

194° y 145°

En fecha 09 de julio de 2004, siendo las cuatro y treinta y nueve minutos de la tarde (4:39 p.m.) **WIMAN MOY WONG**, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad número 9.879.310, actuando en su condición de **DIRECTOR PRINCIPAL** de la sociedad mercantil **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil V de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, en fecha 06/04/98, N° 22, Tomo 205-A-Qto., asistido por **YAJAIRA DASILVA** y **RICARDO BARONI UZCATEGUI**, abogados inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los números 21.754 y 49.220, respectivamente interpusieron ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de esta Tribunales Contencioso Tributarios Acción de Amparo Constitucional en contra de la Resolución RCA-DF-VOF-2004-3416-1, de fecha 09 de julio de 2004, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). De acuerdo al sorteo correspondió conocer de la Acción de Amparo Constitucional al Tribunal Superior 7mo. de lo Contencioso Tributario de esta Circunscripción Judicial.

Igualmente solicitaron Medida Cautelar Provisionalísima solicitando la suspensión de los efectos de la Resolución la cual se hace indispensable para evitar daños de imposible y difícil reparación.

En razón de que la Juez del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario dispuso no despachar y, ante su ausencia toda vez que el amparo fue interpuesto fuera de las horas de despacho (4:39 p.m.), el representante de la accionante solicitó audiencia a cualquiera de los jueces que se encontraran en la sede y siendo quien suscribe el único presente, y con el Tribunal constituido, se procedió a oír a la accionante, quien manifestó argumentos que pudieran generar daños de difícil reparación a su representada.

En esa misma fecha 09 de julio de 2004, este Tribunal de conformidad con la doctrina de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, entre otras, en sentencia 582 de fecha 22 de abril de 2003, procedió a dictar medida cautelar provisionalísima, la cual fue publicada en el expediente a las cinco y cuarenta y siete de la tarde (5:47 p.m.) suspendiendo la medida de cierre que decretó el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en contra de la accionante en amparo.

En fecha 26 de julio de 2004, en razón de que existía incertidumbre sobre la forma en que el sistema Juris 2000, aprecia la presente situación y ante la costumbre procesal de los jueces de esta Circunscripción Judicial de seguir conocimiento el fondo de las acciones de amparo interpuestas fuera de las horas de distribución, en las cuales se dicte cautelar provisionalísima, este Tribunal luego de conversaciones con las diversas Unidades

involucradas en la implantación del sistema Juris 2000, procedió a remitir las actuaciones al Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, órgano que le correspondía conocer del fondo del asunto en base a lo establecido en la ya mencionada sentencia 582 de fecha 22 de abril de 2003 de la Sala Político Administrativa, la cual expresa:

“...debe concluir esta Sala que si bien es cierta la existencia de un único tribunal repartidor en dicha jurisdicción, ello no resulta obstáculo para que en ciertos casos, como los anotados anteriormente, en los cuales la naturaleza del pedimento resulte de urgente tramitación, puede el juzgador que hubiere recibido dicha solicitud, conocerlos y decidirlos en forma inmediata para luego remitir las actuaciones así cumplidas al distribuidor para que sea éste quien, posteriormente, asigne la causa a uno de los tribunales de dicha jurisdicción para que continúe conociendo del resto del procedimiento, sin que tal circunstancia entrañe violación alguna de dicho orden de asignación y distribución de causas en la jurisdicción contencioso tributaria. Así se decide.”

Se ordenó remitir al Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario la acción de amparo, toda vez que, originalmente la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos, designó a ese Juzgado para conocer de la causa y este Tribunal Noveno de lo Contencioso Tributario sólo amparó cautelar y provisionalísimamente a la accionante.

En fecha 27 de julio de 2004, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de esta Circunscripción Judicial, remite a la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos, el expediente contentivo de la acción de amparo constitucional, en razón de su inhibición.

En fecha 30 de julio de 2004, este Tribunal recibió de la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos, el expediente en razón de la itineración que designó a este Tribunal, para seguir conociendo de la Acción de Amparo Constitucional.

En fecha 02 de agosto de 2004, este Tribunal observó que el escrito contentivo de la acción de amparo, carecía del requisito previsto en el Artículo 18, numeral 3 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, ordenando a la accionante que corrigiera en un plazo perentorio de 48 horas a partir de su notificación.

En fecha 17 de agosto de 2004, presentó reforma al libelo, por lo que este Tribunal emitió las notificaciones a la presunta agravante y al Ministerio Público de conformidad con la ley que rige la materia.

En fecha 08 de septiembre de 2004, consignadas las notificaciones de ley se fijó la audiencia constitucional.

En fecha 15 de septiembre de 2004, siendo las 10:00 a.m. se realizó la audiencia oral y pública, estando presentes la accionante, la presunta agravante y el representante del Ministerio Público.

I

ALEGATOS

Alegatos de la accionante:

Que el funcionario Freddy García, actuando de conformidad con lo establecido en los artículos 121, 172 y 173 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 4, numerales 8 y 9 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y los artículos 81, 94 numeral 10 y 98 numeral 13 de la Resolución N° 32 de fecha 24/03/95, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881 Extraordinaria de fecha 29/03/95, procedió a realizar en la sede de la accionante ubicada en el Centro Comercial “PLAZA LAS AMERICAS” del Cafetal, Mezzanina, Local 28 una verificación y determinación del oportuno cumplimiento de deberes formales que se desprenden de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado, para los períodos de imposición comprendidos desde diciembre de 2002 hasta mayo del 2004.

Que de la revisión efectuada a la documentación requerida mediante Acta de Requerimiento N° 2004/3416-1 de fecha 09/07/04, se pudo constatar que la accionante incumplió con los requisitos y condiciones establecidas en las normas, al no identificar a los clientes y no colocar el Registro de Información Fiscal, en el libro de venta para los períodos 2002 a 2004 verificado, conforme a lo señalado en el Acta de Recepción N° 2004/3416-1 de fecha 09/07/04.

Que la Administración Tributaria, concluyó que la accionante contravino lo establecido en los artículos 8 y 56 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, artículos 70, 72, 75, 76 y 77 de su Reglamento, así como lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la Providencia Administrativa N° 1.677 de fecha 14/03/03, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.661 de fecha 31/03/03; incumpliendo sus Deberes Formales consagrados en el artículo 99 numeral 3, 145 numeral 1 literal “a” del Código Orgánico Tributario.

Que la Administración Tributaria consideró que la accionante se encontraba incurso en el ilícito tributario consagrado en el numeral 2 del Artículo 102 del Código Orgánico Tributario, y procedió conforme lo dispuesto en el Artículo 93 del mismo texto legal, en concordancia con lo establecido en la Resolución N° SNAT/2002/913 de fecha 06/02/02, publicada en la Gaceta Oficial 37.398 de fecha 06/03/02, la sanción prevista en el último aparte del Artículo 102 del Código Orgánico Tributario, ordenando la clausura del local donde funciona el Restaurante propiedad de la accionante por un plazo de dos (2) días continuos contados a partir de las 11:30 a.m. del día 09/07/04 hasta las 11:30 a.m. del día 11/07/04, sin perjuicio de las sanciones pecuniarias consagradas en el Código Orgánico Tributario.

Con relación a la Violación del Derecho a la Presunción de Inocencia invoca la sentencia del 07 de agosto de 2001, en el expediente N° 00-0682, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, sosteniendo que el derecho a la presunción de inocencia es susceptible de ser vulnerado por cualquier acto, bien sea de trámite o de mera sustanciación, o bien sea definitivo o sancionador, del cual se desprenda una conducta que juzgue o precalifique al investigado de estar incurso en irregularidades.

Que la Sala Constitucional igualmente dejó por sentado que el Artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, faculta a los interesados para recurrir contra “...todo acto administrativo que ponga fin a un procedimiento, imposibilite su continuación, cause indefensión o lo prejuzgue como definitivo...”, de tal manera que si la norma parcialmente transcrita establece la recurribilidad de ciertos actos que, aunque no sean definitivos, y que ciertamente afecten o lesionen la esfera de derechos a determinado individuo, puede entonces el presunto afectado, considerar que con tal acto se han vulnerado sus derechos fundamentales, optar por la vía del amparo constitucional.

Que la presunción de inocencia implica una regla de tratamiento del imputado en el proceso penal o del sometido al procedimiento sancionador, que proscribe que pueda ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada. Que, como puede suponerse, afecta directamente a la capital cuestión de la ejecución de las sanciones antes de haber sido declaradas firmes o confirmadas en la vía judicial o administrativa.

Señala además en su escrito:

“Ahora bien, en toda averiguación sancionatoria de la Administración pueden distinguirse tres fases. En la primera, surgen indicios de culpabilidad respecto a un sujeto en específico, los cuales motivan la apertura de la investigación. Tales indicios de

culpabilidad serán el fundamento de “cargos” a que se refiere el numeral primero del artículo 49 constitucional.

El catedrático español Luciano Parejo Alfonso, con respecto a esta primera fase de iniciación del procedimiento, lo siguiente:

“El acto de iniciación o incoación tiene un contenido mínimo predeterminado, que comprende la identificación de la persona o personas presuntamente responsables; la exposición sucinta de los hechos motivantes, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder...”.

Es así como la iniciación del procedimiento debe hacerse de tal manera que al investigado se le permita, en la siguiente fase del proceso, desvirtuar los hechos de los que presuntamente es responsable, así como su posible calificación, ya que a quien corresponde probar su responsabilidad es a la Administración y no al indiciado su inocencia.

En la segunda fase, tales cargos deben ser notificados al sujeto indiciado para que éste ejerza su derecho a la defensa. Igualmente, en dicha fase deberá la Administración, a través de medios de prueba concretos, pertinentes y legales, atendiendo a las razones y defensas expuestas por el sujeto indiciado, determinar, definitivamente, sin ningún tipo de duda, la culpabilidad del sujeto indiciado.

Por último, corresponderá a la Administración, si fuere el caso, declarar la responsabilidad de funcionarios y aplicar las sanciones consagradas expresamente en leyes, de manera proporcional, previa comprobación de los hechos incriminados.

Nótese, entonces que el derecho constitucional a la presunción de inocencia, sólo puede ser desvirtuado en la tercera fase, esto es, cuando se determina definitivamente la culpabilidad del sujeto incriminado, luego de un procedimiento contradictorio. Por el contrario, si en la primera o segunda fase, la Administración determina, preliminarmente, que el sujeto investigado, en efecto, infringió el ordenamiento jurídico, y con prescindencia de procedimiento alguno, concluye en la culpabilidad del indiciado, se estaría violando, sin duda alguna, el derecho constitucional a la presunción de inocencia.”

Con respecto al derecho a la presunción de inocencia, invoca la sentencia de la Sala Constitucional de fecha 04 de noviembre de 2003, Exp. N° 02-3075, en la cual se señaló:

“Al respecto, considera conveniente esta Sala, reiterar que el derecho a la presunción de inocencia es concebido como, aquel en el cual a la persona investigada en cualquier etapa del procedimiento (bien sea administrativo o judicial) en este caso administrativo sancionatorio, se le otorga aparte del derecho de hacer uso de toda la actividad probatoria que le favorezca, un tratamiento en el cual no se le considere responsable de la autoría de los hechos investigados, hasta que finalice el procedimiento y se tome la decisión o resolución final; esto con el fin, de garantizar al investigado el derecho a no verse objeto de una decisión, en la cual se le considere responsable, sin haber tenido una etapa previa de actividad probatoria sobre la cual el órgano contralor fundamente ese juicio razonable de culpabilidad (Vid. Sentencia del 29 de agosto de 2003, caso: Hely Rafael Socorro Benítez)”. (Subrayado de la accionante).

Que aplicando lo anterior se desprende que la Resolución de Imposición de Sanción RCA-DF-VDF/2004/3416-1, ha violado el derecho a la presunción de la inocencia porque se ha juzgado y precalificado *ab initio* a la accionante sin que se diera inicio al respectivo procedimiento administrativo, considerando la Administración Tributaria que se encontraba incurso en el ilícito tributario consagrado en el numeral 2 del artículo 102 del Código Orgánico Tributario, lo cual se traduce en el hecho de que la accionante nunca tuvo

oportunidad de desvirtuar las irregularidades que de antemano le fueron imputadas y dadas por probadas.

Respecto al derecho a la defensa invoca la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 26 de Julio de 2000, caso: María Mata de Castro contra Universidad Central de Venezuela, la sentencia de fecha 15 de febrero de 2000, caso Enrique Méndez Labrador y así como la sentencia de fecha 04 de abril de 2001 caso Cilo Antonio Anuel Moralesy otro; y que el debido proceso es una garantía constitucional *prima facie*, es decir, previa al proceso y que condiciona la selección del mismo, que comienza con el propio procedimiento o proceso (administrativo o judicial), pudiéndose invocar su violación cuando se inician aquellos erradamente, cuando resuelta y deliberadamente o bien, de forma involuntaria, se adopta y aplica un iter procesal o procedimental que no se corresponde.

Que en el marco de las reflexiones anteriores el debido proceso en sede administrativa conlleva el derecho que posee el administrado de ser notificado adecuadamente y que ello significa la iniciación del procedimiento, la identificación de la persona o personas presuntamente responsables; la exposición sucinta de los hechos motivantes, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, lo cual es de vital importancia para que el administrado pueda defenderse adecuadamente de los hechos que se le imputan, en el entendido que es precisamente el acto de inicio o de apertura el que le es notificado al administrado para que este pueda defenderse con posterioridad.

Que en el presente caso la accionante fue sancionada sin que se haya dado inicio al respectivo procedimiento administrativo en el que se le garantizase a la misma su derecho constitucional a la defensa, que nunca fue notificada de que se encontraba incurso en supuestos fácticos que presuntamente pudieran constituir violación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 102 del Código Orgánico Tributario; jamás se le notificó que podía ser sancionada con la clausura del establecimiento donde funciona el Restaurante de su propiedad; nunca se le otorgaron plazos, ni breves ni amplios, para que presentara sus defensas y promoviera las pruebas que a bien estimara a su favor; lo cual se traduce en una violación vulgar y flagrante a su derecho constitucional al debido proceso y a la defensa en sede administrativa.

En la Audiencia Constitucional celebrada en fecha 15 de septiembre de 2004, el apoderado de la sociedad mercantil quejosa hizo una relación de los hechos y procedió a señalar:

Que se le ha violado el derecho a la presunción de inocencia a la asistida, toda vez que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado en fallo de fecha 07 de agosto de 2001 el procedimiento que debe seguir la Administración para garantizar el derecho a la presunción de inocencia conculcado, haciendo referencia a que conforme a la sentencia debe la Administración dictar los actos que dan origen a la iniciación del proceso, informando al administrado, procediendo de seguido, a iniciar la etapa de sustanciación, etapa esta en la cual se debe ubicar el lapso probatorio, pudiendo la Administración Tributaria y el contribuyente aportar dichas pruebas y la etapa final decisoria.

Que se viola el debido proceso y el derecho a la defensa en el cierre del establecimiento de su asistida, toda vez que no se le otorgó plazos para que se defendiera y mucho menos a ser oída. Solicita que se declare con lugar la acción de amparo y que en el caso en que se declare sin lugar se le descuenta a la sanción el lapso que permaneció cerrada su asistida antes de ampararse provisionalmente.

Por otra parte la representación de la accionada sostuvo en la Audiencia Constitucional:

Que el acta de cierre goza de la presunción de legalidad y veracidad en cuanto a los hechos planteados en ella.

Que existen causales de inadmisibilidad de la acción de amparo, las cuales resumidamente se refieren a que no puede a través del amparo dejarse sin efecto un acto administrativo.

Que la acción no señala el daño que se le ocasiona a la contribuyente. Que conforme al Artículo 18 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales la acción debe expresar el daño para que el Juez pueda llegar a esa conclusión debido a su naturaleza restablecedora.

Que la acción de amparo no está diseñada para tocar el fondo y que si se analiza el acto tendrá que tocar los aspectos legales y esto no es posible a través del amparo y que el amparo no puede utilizarse para justificar conductas ilegítimas.

Señala también el apoderado de la accionada:

Que el amparo debe declararse improcedente la acción porque es imposible que el cierre prejuzgue situaciones, al estar diseñado para juzgar y que es falso que el contribuyente sea juzgado ab initio, cuando incluso el mismo escrito contentivo de amparo señala que se levantaron tres actas a saber la de requerimiento, la de recibo de lo requerido y la de verificación inmediata y que por lo tanto existe un procedimiento.

Que en cada una de esas actas existe un renglón para que el interesado manifieste sus observaciones, lo cual no hizo y que constituye una omisión de su parte. Que además se trata de un hecho consumado, un ilícito y que la ignorancia de la ley no excusa su incumplimiento.

En la réplica el apoderado de la quejosa sostiene:

Que la Sala Constitucional en el caso del Bingo Costa Verde dejó sin efecto un cierre y que igualmente la Sala Electoral en el caso de Colegio de Odontólogos Metropolitano a través del procedimiento de amparo, también dejó sin efecto actos dañosos y que conforme a la sentencia Emery Mata Millán de fecha 01 de febrero de 2000, es indiferente como se plantea la situación jurídica infringida y que los daños son obvios y se encuentran alegados.

Que no reconoce que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se haya ajustado a derecho por el hecho de mencionar en su escrito las normas aplicadas y lo que se juzga es la violación de derechos constitucionales, no sobre si ha incumplido o no y que debe en el procedimiento de determinación y verificación darse un plazo razonable a los contribuyentes para ejercer su derecho a la defensa.

Que la Sala Constitucional ordenó en un caso relacionado con la aplicación de un Reglamento de la Dirección de los Servicios de Inteligencia y Prevención, la aplicación de lapsos razonables, y que en el presente caso se plantea un asunto similar puesto que en el mismo día en un operativo "tipo comando" se ordena la clausura sin derecho a la defensa a las 2:30 p.m. un día viernes, cerrando el local por 48 horas, siendo risible que se pueda intentar cualquier tipo de recurso que evite el daño.

En la oportunidad de contrarréplica el apoderado de la quejosa señaló:

Que el cierre quedó firme por no ejercerse el Recurso Jerárquico o el Contencioso Tributario, ratificó la presunción de veracidad y legalidad de que goza el acto, al no probarse lo contrario. Que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), actuó conforme a la Ley, y que en dado caso corresponde un recurso por inconstitucionalidad contra de la ley y ratifica los alegatos expuestos.

El Ministerio Público en la Audiencia Constitucional solicitó un lapso de 48 horas para presentar su escrito y señaló que existe evidencia de un procedimiento mal aplicado.

Igualmente el Tribunal preguntó al representante legal de la quejosa si tenía alguna observación a lo cual respondió que si se le causó daño a la comida y a su personal. Igualmente interrogó al apoderado de la quejosa sobre si conocía las razones por las cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), realizaba los cierres los días viernes en la tarde, a lo cual respondió que son instrucciones a nivel

superior, directrices de la alta directiva del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Concluida la Audiencia Constitucional, se levantó acta en la cual se deja constancia de la consignación de las conclusiones escritas de las partes.

El Tribunal debido a la complejidad del caso difirió la sentencia para ser dictada dentro de los 5 días hábiles siguientes a la Audiencia Constitucional.

II MOTIVA

Este sentenciador puede observar que ciertamente la presunción de inocencia prevista en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, trae una novedosa situación al sistema constitucional venezolano, toda vez que la Constitución de 1961, no precisaba que en los procedimientos administrativos sancionatorios debía apreciarse la presunción de inocencia. Sin embargo, esto no era necesario para que se observara este Principio en los procedimientos sancionatorios administrativos.

En razón del reconocimiento de este derecho en toda etapa del proceso, sea administrativo o judicial, se incluye en nuestra Carta Magna en el numeral 2 del Artículo 49 que establece:

“Artículo 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.” (Subrayado de este Tribunal)

La presunción de inocencia obliga al operador de la norma a apreciar, durante un lapso razonable, la existencia de elementos mediante los cuales se puede precisar si existe culpabilidad, eximentes de responsabilidad penal, atenuantes o agravantes, pero lo más importante, al unirse con el debido proceso y el derecho a la defensa es apreciar si la conducta supuestamente antijurídica se subsume en el tipo delictual, debiendo la autoridad administrativa o judicial permitir a través del proceso, oír al presunto infractor para que explique sus argumentos, a los fines de corroborar su inocencia o sancionarlo.

Sobre la presunción de inocencia la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en 07 de agosto de 2001, mediante sentencia N° 1397 ha sostenido:

“En la oportunidad para decidir la presente causa, se observa que la misma se recibió en esta Sala con ocasión de la consulta obligatoria de la sentencia dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo el 15 de noviembre de 1999, en virtud de la presunta violación del derecho a la presunción de inocencia del ciudadano Alfredo Esquivar Villarroel, como consecuencia del Acta de Formulación de Cargos dictada, el 1° de octubre de 1999, por la titular de la Contraloría Interna de la C.A. de Administración y Fomento Eléctrico (CADAPE), Eco. Aura Figuera de Arias.

Al respecto es necesario precisar que, si bien el derecho denunciado como conculcado no se encontraba previsto de forma expresa en el texto constitucional para el momento en que se configuró el hecho presuntamente lesivo, el mismo fue recogido en la recién promulgada Carta Magna en el numeral 2 del artículo 49, conforme al cual “toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario”. Más aún, esta garantía se encuentra reconocida también en el artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, según la cual:

“... toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se compruebe su culpabilidad, conforme a la Ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa ...” Igualmente, está consagrada en el artículo 8, numeral 2 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, norma que postula que: “... toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad ...”.

Ahora bien, tal y como señaló la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, es necesario, por ser asunto objeto de debate entre las partes, determinar si el derecho a la presunción de inocencia, puede verse mermado por un acto de trámite –como es el Acta de Formulación de Cargos-, o si por el contrario, su protección sólo se extiende a los actos definitivos que imponen la sanción.

Al respecto, esta Sala observa que, efectivamente, como fue sostenido por el a quo, la presunción de inocencia de la persona investigada abarca cualquier etapa del procedimiento de naturaleza sancionatoria tanto en el orden administrativo como judicial, por lo que debe darse al sometido a procedimiento sancionador la consideración y el trato de no partícipe o autor en los hechos que se le imputan. Así lo sostiene el catedrático español Alejandro Nieto, quien en su obra “Derecho Administrativo Sancionador”, señaló lo siguiente:

*“(...) El contenido de la presunción de inocencia se refiere primordialmente a la prueba y a la carga probatoria, pero también se extiende **al tratamiento general que debe darse al imputado a lo largo de todo el proceso.**” (Editorial Tecnos, Segunda Edición, Madrid, 1994) (Subrayado y resaltado de la Sala).*

Así estima esta Sala acertado lo expresado al respecto por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, ya que es evidente que el derecho a la presunción de inocencia es susceptible de ser vulnerado por cualquier acto, bien sea de trámite o de mera sustanciación, o bien sea definitivo o sancionador, del cual se desprenda una conducta que juzgue o precalifique al investigado de estar incurso en irregularidades, sin que para llegar a esta conclusión se le de a aquél la oportunidad de desvirtuar, a través de la apertura de un contradictorio, los hechos que se le imputan, y así permitirle la oportunidad de utilizar todos los medios probatorios que respalden las defensas que considere pertinente esgrimir.

*En este sentido, el artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, faculta a los interesados para recurrir contra “...todo acto administrativo que ponga fin a un procedimiento, imposibilite su continuación, cause indefensión o lo **prejuzgue como definitivo...**”, de tal manera que si la norma parcialmente transcrita establece la recurribilidad de ciertos actos que, aunque no sean definitivos, ciertamente afecten o lesionen la esfera de derechos a determinado individuo, puede entonces el presunto afectado, de considerar que con tal acto se han vulnerado sus derechos fundamentales, optar por la vía del amparo constitucional, como ha sucedido en el presente caso.*

En efecto, en el caso bajo análisis, la presunta trasgresión constitucional se atribuye, como ya se dijo, al contenido del Acta de Formulación de Cargos del 1° de octubre de 1999, específicamente en expresiones como: “por haber actuado negligentemente”; “el vicepresidente Ejecutivo de Finanzas arriesgo (sic) el patrimonio de Cadafe, no obrando con la diligencia acorde con su

experiencia, investidura y responsabilidad”; “la negligencia de su actuación en perjuicio de CADAFE resulta evidente al no preservar los intereses de la empresa” “por la forma negligente e imprudente en que se realizaron esas inversiones”; “por lo que su conducta encuadra en hechos generadores de responsabilidad administrativa previstos y sancionados en el artículo 41, numeral 8º de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público en el artículo 113 numerales 3 y 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.”

Corresponde a esta Sala determinar si se verifica la vulneración del derecho a la presunción de inocencia del hoy demandante. Al respecto conviene realizar un análisis del asunto desde la perspectiva del Tribunal Constitucional español, quien en decisiones 76/1990 y 138/1990, ha sostenido que: “...es doctrina reiterada de este Tribunal que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador **para garantizar el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.**” (negrillas de la Sala).

Sobre el criterio supra citado del Tribunal Constitucional español, respecto a la presunción de inocencia y sus implicaciones en el procedimiento administrativo sancionador, ha señalado Alejandro Nieto lo siguiente:

“... concebida por tanto, la presunción de inocencia como un derecho a ser asegurado en ella (un derecho subjetivo que, además, es de naturaleza fundamental), en palabras de la citada sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 comporta: 1º. Que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada. 2º Que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia. 3º. Y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el organismo sancionador, deben traducirse en un pronunciamiento absolutorio (...)

Todos estos elementos constituyen, en uno y otro campo, el contenido primero y directo de la presunción de inocencia; pero conste que todavía existe otra segunda vertiente, que excede con mucho de la garantía procesal de la carga de la prueba y de sus cuestiones anejas, ya que –como señala el Tribunal Constitucional- **la presunción de inocencia implica ‘además, una regla de tratamiento del imputado –en el proceso penal- o del sometido a procedimiento sancionador [...] que proscribe que pueda ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada’.** Extremo que, como puede suponerse, afecta directamente a la capital cuestión de la ejecución de las sanciones antes de haber sido declaradas firmes o confirmadas en la vía judicial ...”

(Cfr.: NIETO, Alejandro. Derecho Administrativo Sancionador. Editorial Tecnos, Madrid, 1993, pp. 380 y ss.).

Como puede observarse, la garantía de la presunción de inocencia comporta, entre otros aspectos: (i) la necesaria tramitación de una fase probatoria en la cual el particular, sin perjuicio de que la carga probatoria corresponde en estos casos a la Administración, pueda desvirtuar los hechos o infracciones que se le imputan, permitiendo así que el órgano competente pueda efectuar un juicio de culpabilidad y (ii) que la culpabilidad del indiciado haya sido legalmente declarada. Tales elementos requieren, sin duda, de la previa tramitación del procedimiento administrativo correspondiente, pues, sin el cumplimiento de esta formalidad, es obvio que no pueda verificarse la actividad probatoria que permita derivar la culpabilidad, ni que pueda considerarse que ésta ha sido legalmente declarada.

En efecto, en toda averiguación sancionatoria de la Administración pueden distinguirse tres fases. En la primera, surgen indicios de culpabilidad respecto a un sujeto en específico, los cuales motivan la apertura de la investigación. Tales indicios de culpabilidad serán el fundamento de “cargos” a que se refiere el numeral primero del artículo 49 constitucional.

El catedrático español Luciano Parejo Alfonso, con respecto a esta primera fase de iniciación del procedimiento, lo siguiente:

*“El acto de iniciación o incoación tiene un contenido mínimo predeterminado, que comprende la identificación de la persona o personas **presuntamente** responsables; la exposición sucinta de los hechos motivantes, su **posible** calificación y las sanciones que **pudieran** corresponder...”.*

Es así como la iniciación del procedimiento debe hacerse de tal manera que al investigado se le permita, en la siguiente fase del proceso, desvirtuar los hechos de los que presuntamente es responsable, así como su posible calificación, ya que a quien corresponde probar su responsabilidad es a la Administración y no al indiciado su inocencia.

En la segunda fase, tales cargos deben ser notificados al sujeto indiciado para que éste ejerza su derecho a la defensa. Igualmente, en dicha fase deberá la Administración, a través de medios de prueba concretos, pertinentes y legales, atendiendo a las razones y defensas expuestas por el sujeto indiciado, determinar, definitivamente, sin ningún tipo de duda, la culpabilidad del sujeto indiciado. Esta fase –fundamental por demás- fue omitida en el presente caso, ya que el demandante nunca tuvo oportunidad de desvirtuar las irregularidades que de antemano le fueron imputadas y dadas por probadas. Y de haberse efectuado, su defensa no habría tenido sentido, ya que la Administración anticipadamente determinó o concluyó en su responsabilidad en irregularidades tipificadas en la Ley, por lo que su defensa habría consistido en demostrar su inocencia, en lugar de desvirtuar las irregularidades que se le imputan, lo que contraría el derecho constitucional a ser presumido inocente.

Por último, corresponderá a la Administración, si fuere el caso, declarar la responsabilidad de funcionarios y aplicar las sanciones consagradas expresamente en leyes, de manera proporcional, previa comprobación de los hechos incriminados.

Nótese, entonces que el derecho constitucional a la presunción de inocencia, sólo puede ser desvirtuado en la tercera fase, esto es, cuando se determina definitivamente la culpabilidad del sujeto incriminado, luego de un procedimiento contradictorio. Por el contrario, si en la primera o segunda fase, la Administración determina, preliminarmente, que el sujeto investigado, en efecto, infringió el ordenamiento jurídico, y con prescindencia de procedimiento alguno, concluye en la culpabilidad del indiciado, se estaría violando, sin duda alguna, el derecho constitucional a la presunción de inocencia. En consecuencia, la Sala comparte el criterio sostenido en este sentido por el a quo y así se declara.” (SC-1397-07-08-01).

De la sentencia de nuestro Máximo Tribunal se infiere:

- i) Que la presunción de inocencia debe respetarse en cualquier etapa de procedimientos de naturaleza sancionatoria, tanto administrativo como jurisdiccional.
- ii) Que se debe tratar al procesado como no partícipe o autor hasta que esto sea declarado a la final del proceso, y previo respeto de garantías como el derecho a ser oído y el derecho a pruebas.

- iii) Que nadie debe sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria, ya que quien aplica la norma se debe fundamentar en un juicio razonable de culpabilidad que este legalmente declarado.
- iv) Que se deben observar tres fases mínimas: a) La de la apertura de la investigación, motivada por indicios. b) La probatoria y c) la declarativa de responsabilidad. Única etapa en la cual se puede desvirtuar la presunción de inocencia.

Del análisis de la actuación de la presunta agravante se puede observar que en ningún momento se respetaron las tres fases mínimas establecidas en la sentencia citada, porque no se le otorgó un plazo mínimo para que la accionante pudiera presentar sus pruebas y que a su vez la agravante en base a ese contradictorio y el análisis de esas pruebas pudiera dictar una decisión que pudiera desvirtuar la presunción de inocencia, mediante la declaración de su culpabilidad, y esto es contrario a lo pautado por el texto constitucional, ya que, incluso el peor de los defraudadores tiene el derecho a defenderse y a presumírsele inocente mientras no se establezca lo contrario a través de un procedimiento que garantice las exigencias mínimas constitucionales. En otras palabras se le presumió culpable y se le aplicó la sanción sin derecho a probar y sin derecho al debido proceso.

Aun en los procesos de verificación la Administración Tributaria debe observar las garantías mínimas y luego de pasar por las tres etapas: apertura, pruebas y decisión, puede aplicar las sanciones pertinentes, pero no antes, como lo hizo en el procedimiento que aplicó a la agravada, cuando la sancionó “de plano” mediante el cierre del establecimiento, por ello se debe considerar que si no se ha observado el lapso probatorio o el debido proceso a la luz de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la agravada se presume inocente.

Pero al analizar el acto lesivo también este sentenciador constitucional observa que se ha violado el Derecho al Debido Proceso, toda vez que todo proceso sin excepción debe permitir la posibilidad de que el presunto infractor pueda defenderse, ante la obligación que tiene la Administración Tributaria de traer al expediente administrativo sustanciado al efecto, las pruebas para fundamentar sus acusaciones, es decir, la Administración Tributaria tiene en el presente caso la carga de la prueba para desvirtuar la inocencia, cosa que no se observa en las actas procesales y que no se deduce su cumplimiento de las exposiciones orales hechas por las partes del presente proceso.

En este sentido al no realizar la agravante actividad probatoria ni permitir al presunto infractor, la posibilidad de desvirtuar tales probanzas, en el caso que las hubiere, se está violando el debido proceso. La jurisprudencia se ha pronunciado en varios casos a través de la Sala Político Administrativa y a través de la Sala Constitucional, siendo algunos fallos resaltantes los que a continuación se transcriben:

“El derecho a la defensa previsto con carácter general como principio en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, adoptado y aceptado en la jurisprudencia en materia administrativa, tiene también una consagración múltiple en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; la cual precisa en diversas normas, su sentido y manifestaciones. Se regulan así los otros derechos conexos, como son: el derecho a ser oído, el derecho a hacerse parte, el derecho a ser notificado, a tener acceso al expediente, a presentar pruebas y a ser informado de los recursos para ejercer la defensa. (Sentencia de la Sala Político Administrativa N° 1245 de fecha 26 de junio de 2001. Resaltado añadido)

Llama la atención que en la Audiencia Constitucional el apoderado de la agravante señaló que la Resolución de cierre no puede prejuzgar situaciones, porque el procedimiento está diseñado para juzgar. Sobre este particular cualquiera que sea la naturaleza del procedimiento debe respetar los principios constitucionales, como los destacados en la

sentencia parcialmente transcrita, que se resumen en el Derecho a ser Oído, Derecho a Hacerse Parte, el Derecho a ser Notificado, Derecho a Probar y el Derecho a ser Informado de los Recursos.

El acto puede tener la apariencia de cumplir con todos los requisitos, pero materialmente puede causar un daño y esto es lo que ha ocurrido en el presente caso, toda vez que no sólo se le ha cercenado el Derecho al Debido Proceso y el Derecho a Probar, sino que también se le ha prejuzgado de culpable y en la aplicación de la sanción se han causado daños a la propiedad, como lo es la descomposición de mercancía y el derecho al trabajo, tal y como lo señaló la accionante en la Audiencia Constitucional.

Por ello al aplicar la agravante la sanción el mismo día, sin sustanciar expediente y sin pasar por la etapa probatoria, y sin respetar ciertas normas del Código Orgánico Tributario, se violan los derechos conexos a que hace referencia la Sala Político Administrativa de nuestro alto Tribunal, ya que, bajo la premisa de ser culpables mientras no se demuestre lo contrario, mucho menos existe posibilidad de ser oído o de presentar pruebas. Carga de prueba que como ya se señaló corresponde a la agravante, pero que por su inconstitucional proceder invierte erradamente la carga al agraviado para que pruebe su inocencia.

Es de resaltar que con el simple hecho de que este Tribunal haya verificado la violación de Derechos Constitucionales, debe por mandato constitucional suspender la aplicación de la sanción, sin que sea necesario el pronunciamiento sobre otros vicios, pero se hace necesario apreciar el resto de las violaciones en razón de que se observa la violación de otras garantías constitucionales importantes, que devienen de la actuación administrativa.

En efecto en múltiples ocasiones cuando los agraviantes forman parte de la Administración Tributaria se alega tanto en los escritos como en las audiencias constitucionales que no le está permitido al juez constitucional el análisis de normas de rango legal, debiendo circunscribirse al análisis de normas constitucionales, pero en el presente caso la agravante forma parte de la Administración Pública y por ende su función está limitada por la Constitución y por las normas que desarrollan los principios constitucionales, siendo este asunto la excepción a la regla general lo que hace necesario el análisis de las normas mediante las cuales la Administración Tributaria está lesionando los derechos constitucionales.

Sobre este particular ya se pronunció la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia cuando señaló:

*“Esto trae como consecuencia, que en el procedimiento de amparo el juez enjuicia las actuaciones de los órganos del poder público o de los particulares, que hayan podido lesionar los derechos fundamentales. Pero, en ningún caso, puede revisar, por ejemplo, la aplicación o interpretación del derecho ordinario, por parte de la administración o los órganos judiciales, **a menos que de ella se derive una infracción directa de la Constitución**. No se trata de una nueva instancia judicial o administrativa, ni de la sustitución de los medios ordinarios para la tutela de los derechos o intereses, se trata de la reafirmación de los valores constitucionales, en la cual **el juez que conoce del amparo puede pronunciarse acerca del contenido o aplicación de las normas constitucionales que desarrollan los derechos fundamentales, revisar la interpretación que de éstas ha realizado la administración pública o los órganos de la administración de justicia, o establecer si los hechos de los que se deducen las violaciones constitucionales, constituyen una violación directa de la Constitución**.*

La noción de violación directa de las normas fundamentales, requiere ser precisada, por ser una manifestación del objeto de la acción de amparo y un

límite implícito de su alcance. Al respecto, se pueden hacer las siguientes consideraciones:

La Constitución se desarrolla mediante la legislación, la cual tiene normas de ejecución directa del texto y los principios constitucionales, así como normas de instrumentación de todo ese desarrollo constitucional.

Ahora bien, se ha venido sosteniendo que el amparo persigue las violaciones directas de la Constitución y, que cuando la infracción se refiere a las leyes que la desarrollan, se está ante una transgresión indirecta que no motiva un amparo.

A juicio de esta Sala, tal distinción carece de base legal. Según el artículo 1 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, **el amparo procede cuando se menoscaban de alguna forma el goce y el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, lo cual puede provenir del desconocimiento, de la errónea aplicación, o de la falsa interpretación de la ley**, que atenta contra un derecho o garantía constitucional. No se trata del rango de la ley, sino del efecto que sobre los derechos y garantías fundamentales ejerce la violación de la ley, en relación con la situación jurídica de las personas y la necesidad de restablecerla de inmediato si ella fuere lesionada.

Cuando la infracción a una ley, sin importar su rango, es a su vez una trasgresión a la Constitución, que deja sin aplicación, en alguna forma, el mandato constitucional, procede el amparo, sin que sea necesario distinguir si se trata de una violación directa e inmediata de la Constitución, ya que estos conceptos son importantes para definir el ámbito de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad prevenidas en los numerales 1 y 4 del artículo 336 de la vigente Constitución, pero no para el amparo.

Para que el amparo proceda, es necesario que exista una infracción por acción u omisión a una norma constitucional, sea esta realizada mediante desconocimiento, mala praxis, o errada interpretación de normas legales o sub-legales, siempre que ella enerve el goce y ejercicio pleno de un derecho constitucional.

Ahora bien, hay que distinguir entre la incorrecta aplicación de una norma, su omisión, o los errores en su interpretación, que se refieren a su actividad y entendimiento, de la infracción de un derecho o garantía constitucional. Estos no se ven -en principio- vulnerados, porque la norma deja de aplicarse, se aplica mal o se interpreta erradamente. Estos vicios, por sí mismos, no constituyen infracción constitucional alguna, y es del ámbito del juzgamiento de los jueces, corregir los quebrantamientos señalados, los cuales pueden producir nulidades o ser declarados sin lugar. Cuando estos vicios se refieren a las normas de instrumentación del derecho constitucional, en principio los derechos fundamentales no quedan enervados. La forma como interpretan la Ley el Juez o la Administración o su subsiguiente aplicación, puede ser errada u omisiva, pero necesariamente ello no va a dejar lesionado un derecho o una garantía constitucional, ni va a vaciar su contenido, haciéndolo nugatorio. Por ejemplo, en un proceso puede surgir el quebrantamiento de normas procesales, pero ello no quiere decir que una parte ha quedado indefensa, si puede pedir su corrección dentro de él. La Administración puede tomar erradamente una decisión sobre unos bienes, pero esto no significa que le prive al dueño el derecho de propiedad. Se tratará de una restricción ilegal que originará acciones del perjudicado, pero no la de amparo, al no quedar cercenado el derecho de propiedad del dueño.

Pero cuando el tipo de vicio aludido deja sin aplicación o menoscaba un derecho o garantía constitucional eliminándolo, y no puede ser corregido dentro de los cauces normales, perjudicándose así la situación jurídica de alguien, se da uno de los supuestos para que proceda el amparo, cuando de inmediato se hace necesario restablecer la

situación jurídica lesionada o amenazada de lesión. Si la inmediatez no existe, no es necesario acudir a la vía del amparo, sino a la ordinaria, no porque el amparo sea una vía extraordinaria, sino porque su supuesto de procedencia es la urgencia en el restablecimiento de la situación o en el rechazo a la amenaza, y si tal urgencia no existe, el amparo tampoco debe proceder.” (Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 828 de fecha 27 de julio de 2000). (Subrayado y resaltado de este Tribunal Superior).

En razón del fallo transcrito y de las circunstancias entorno al presente asunto se ve forzado este Tribunal Constitucional a analizar por vía de excepción las normas del Código Orgánico Tributario y del Impuesto al Valor Agregado contenidas en la Resolución de Imposición de Sanción, en especial la relacionada con el lapso probatorio, ya que, en otros fallos de nuestro Máximo Tribunal se ha hecho referencia a la violación al derecho a la defensa como una consecuencia de la ausencia de actividad probatoria. Por lo que es ilustrativo citar, de seguida, dos sentencias importantes para luego realizar el análisis legal de la situación, con especial referencia la posibilidad del sujeto pasivo o responsable tributario de promover y hacer evacuar pruebas para desvirtuar los hechos que se le imputan y que le pueden generar una sanción.

De esta forma la Sala Político Administrativa señaló:

“Al respecto esta Sala observa que, la violación del derecho a la defensa en la actualidad corresponde al debido proceso de las actuaciones administrativas consagrado en el numeral 1 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en los siguientes términos:

“El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia:

1. La defensa y asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo necesario y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante la violación del debido proceso....”

Del artículo antes transcrito, emerge que la violación del derecho a la defensa se produce cuando los interesados no conocen el procedimiento que pueda afectarles, se les impide su participación en él o el ejercicio de sus derechos, o se les prohíbe realizar actividades probatorias, o no se les notifican los actos que les afectan lesionándoles o limitándoles el debido proceso que garantizan las relaciones de los particulares con la Administración Pública.

Asimismo, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 4 de junio de 1997, reiteró los principios sentados de la sentencia recaída en el caso: Luis Benigno Avendaño Fernández vs. Ministerio de la Defensa del 17 de noviembre de 1983, en los siguientes términos:

“...Para la imposición de sanciones, es principio general de nuestro ordenamiento jurídico que el presunto infractor debe ser notificado previamente de los cargos que se le imputan y oírsele para que pueda ejercer su derecho de defensa, antes de ser impuesta la sanción correspondiente. Bien sea esta última de naturaleza penal, administrativa o disciplinaria. Tiene base el citado principio en la garantía individual consagrada en el ordinal 5° del artículo 60 de la Constitución de la República, a tenor del cual ‘Nadie podrá ser condenado en causa penal sin antes haber sido notificado personalmente de los cargos y oído en la forma que indique la Ley’. Igualmente, tiene base el principio general invocado en la inviolabilidad del

derecho a la defensa ‘en todo estado y grado del proceso’ consagrada en el artículo 68 de la Constitución. La cobertura de estas garantías constitucionales ha sido interpretada ampliamente por la doctrina y la jurisprudencia en nuestro país, a tal punto que la aplicabilidad de los preceptos en ellos enunciados ha sido extendida a todas las ramas del derecho público, (...) a fin de convertirlas en pautas fundamentales de la genérica potestad sancionadora del Estado.

En esta perspectiva, el derecho de defensa debe ser considerada no sólo como la oportunidad para el ciudadano encausado o presunto infractor de oír sus alegatos, sino como el derecho de exigir del Estado el cumplimiento previo a la imposición de toda sanción, de un conjunto de actos o procedimientos destinados a permitirle conocer con precisión los hechos que se le imputan y las disposiciones legales aplicables a los mismos, hacer oportunamente alegatos en su descargo y promover y evacuar las pruebas que obren en su favor. Esta perspectiva del derecho de defensa es equiparable a lo que en otros Estados de Derecho ha sido llamado como el principio del debido proceso...” (Subrayado de la Sala).

De la sentencia parcialmente transcrita, se desprende el reconocimiento en otros ordenamientos jurídicos de la existencia del principio del debido proceso como emblema del derecho a la defensa, siendo que el nuevo orden constitucional, recogió este principio en donde el derecho a la defensa comprenderá tanto la posibilidad de acceder al expediente y a impugnar la decisión como el derecho a ser oído (audiencia del interesado) y a obtener una decisión motivada.” (Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 0965 de fecha 02 de mayo de 2000).

En el mismo sentido se pronunció la Sala Constitucional al señalar:

“Por lo que atañe al derecho a la defensa, éste es un contenido esencial del debido proceso, y está conformado por la potestad de las personas de salvaguardar efectivamente sus derechos o intereses legítimos en el marco de procedimientos administrativos o de procesos judiciales mediante, por ejemplo, el ejercicio de acciones, la oposición de excepciones, la presentación de medios probatorios favorables y la certeza de una actividad decisoria imparcial. En el presente caso, del análisis de los autos emerge que por medio del fallo impugnado se dictó prohibición de enajenar y gravar sobre la indicada parcela de terreno N° 263, inmueble propiedad de la empresa **INVERSIONES 1994 C.A., como medida cautelar en un juicio penal con el cual la accionante no guardaba relación alguna, y sin que se le hubiere dado la posibilidad de oponerse a dicha medida, lo cual conformó, en criterio de esta Sala, una violación del derecho a la defensa.” (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 0099 de fecha 15 de marzo del 2000).**

Igualmente señaló en otro fallo:

“Al respecto observa la Sala que la violación al derecho a la defensa existe cuando los interesados no conocen el procedimiento que pueda afectarlos, se les impide su participación en él o el ejercicio de sus derechos, se les prohíbe realizar actividades probatorias o no se les notifican los actos que los afecten. En el presente caso el Consejo de la Facultad de Odontología de la Universidad Central de Venezuela realizó una reestructuración de los Comités Académicos de Postgrado de dicha Facultad. Ahora bien, tal como lo señala la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, no era necesario la apertura de un procedimiento a los accionantes para que dicho Consejo procediera a reorganizar los Comités Académicos de Postgrado, no obstante considera la Sala que la notificación de los mismos resultaba imprescindible por cuanto el acto particular, aún cuando obedece a una reestructuración administrativa, no deja de afectar la esfera jurídica de los accionantes.

En justa correspondencia con lo anterior, de las actas del expediente se evidencia que los accionantes ejercieron el derecho de palabra ante el Consejo Universitario de la Universidad Central de Venezuela en fecha 30 de septiembre de 1998 y posteriormente los correspondientes recursos administrativos -reconsideración y jerárquico- donde expusieron los alegatos que consideraron pertinentes a los fines de ejercer su defensa. En consecuencia el órgano administrativo les permitió la oportunidad para alegar y probar lo conducente en beneficio de sus derechos e intereses, todo lo cual lleva a esta Sala a considerar que en el presente caso no existió violación al derecho a la defensa, y así se declara.” (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia N° 0002 de fecha 24 de enero de 2001).

En este sentido sobre las pruebas, indistintamente cuál fuere el procedimiento aplicable el Código Orgánico Tributario en su Artículo 148, señala:

“Artículo 148: Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines.”

Luego el Artículo 158 del Código Orgánico Tributario establece que dicho lapso probatorio no podrá ser inferior a 10 días hábiles, cuando señala:

“Artículo 158: El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles.

En los asuntos de mero derecho se prescindirá del término de prueba, de oficio o a petición de parte.”

Lo anterior obliga a que la Administración Tributaria y en este caso a la agravante por ser parte de ella, deba respetar por lo menos los 10 días hábiles a que hace referencia el Código Orgánico Tributario, norma rectora de esos procedimientos de naturaleza tributaria, incluso aquellos que terminan en una sanción y, basta que se compruebe que no se ha cumplido con el lapso probatorio para que se compruebe tanto la violación a la presunción de inocencia, como el derecho al debido proceso, incluso el del derecho a la defensa, toda vez que no se ha constituido la sanción con las garantías mínimas.

En el último de los casos citados se le otorga a los accionantes un plazo para que elaboren sus observaciones, pero al analizar el Código Orgánico Tributario, se puede precisar de las normas citadas, que en ese procedimiento de verificación fiscal se debe abrir un lapso probatorio, que de no abrirse lesiona los derechos constitucionales del debido proceso, del derecho a la defensa y a la presunción de inocencia, no es suficiente como lo señala el apoderado de la accionada, las líneas destinadas a observaciones que contiene el Acta de Recepción y el Acta de Verificación inmediata, porque si bien esas líneas se pueden utilizar para las observaciones pertinentes es injusto que un contribuyente sin la asistencia de abogado pueda presentar en tan corto tiempo y de una materia complicada como lo es la tributaria, una adecuada defensa.

Debemos recordar que incluso una de las innovaciones del Código Orgánico Tributario de 2001, es precisamente la asistencia de abogados para el ejercicio del Recurso Jerárquico, so pena de inadmisibilidad y esto también debe apreciarse en los casos en que el contribuyente y presunto infractor deban hacer observaciones, porque puede ser especialista o no de la materia. Pero a la final las pocas líneas de un acto preimpreso no pueden sustituir el derecho a la defensa, a la final lo que pretende el Código Orgánico Tributario con la asistencia de abogados para el ejercicio del Recurso Jerárquico, es el análisis adecuado por parte de un experto en la materia, por lo complicado del caso. De esta forma como puede un

comerciante defenderse sin que esté asistido por personas calificadas en la materia, o en cuestiones de horas o a través de observaciones que puede hacer un viernes en la tarde.

En otras palabras no cabe duda que el Artículo 158 del Código Orgánico Tributario, es el desarrollo legal del Artículo 49, numeral 1 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y que al no observarse se viola su contenido, por lo que se justifica su análisis a través del presente fallo.

Igualmente es de apreciar que es costumbre del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, realizar estos operativos los días viernes a finales de la tarde, lo cual se traduce en la restricción a la tutela judicial efectiva, ante la probabilidad de que los jueces no se encuentren en su sede en razón de su horario habitual.

Sobre el particular la Sala Constitucional ha señalado:

“Ha sido jurisprudencia reiterada de este Tribunal, y lo había sido de la Corte Suprema de Justicia, que el derecho a la defensa se viola cuando se priva a una parte de los medios procesales para la tutela de sus intereses o se les restringe de manera tal que éstos quedan desmejorados” (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 0312 de fecha 20 de febrero de 2002).

El hecho de que no se cumpla con el debido proceso constitutivo para desvirtuar la presunción de inocencia, la ausencia de actividad probatoria, el cercenar de hecho el acceso a la tutela judicial efectiva y el derecho a ser amparado por los Tribunales de la República Bolivariana de Venezuela, hacen que este sentenciador considere que efectivamente existe una lesión grave en detrimento de los derechos constitucionales de la accionante, la cual ha invocado la violación al derecho a la presunción de inocencia y al debido proceso, mucho más cuando se pretende cercenar la posibilidad de ampararse o de que un juez decrete una cautelar en protección de los derechos constitucionales.

Incluso en el presente caso no se observó el contenido del Artículo 163 del Código Orgánico Tributario, que establece que las notificaciones personales surten efectos al día hábil siguiente después de practicadas, cosa que obvió la Administración Tributaria y, que de observarse le permitiría a la quejosa resguardar los alimentos no procesados para que no perezcan, evitándose un daño mayor.

La doctrina española en comentarios a la sentencia del Tribunal Constitucional español de fecha 08 de junio de 1981 consideró:

“De esta perspectiva podemos también rellenar fácilmente la reserva un tanto inespecífica que formula la Sentencia estudiada cuando precisa que la aplicación del artículo 24 a la actividad administrativa ha de hacerse ‘con ciertos matices’, ‘en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto’. Esa reserva no puede alcanzar al ‘contenido esencial’ del derecho consagrado en el artículo 24, contenido esencial que no está en la interpretación del mismo como una regla simplemente procesal (tal como pretendían el Fiscal y el Abogado del Estado), sino en su conceptualización como una pieza clave del status general de libertad de la persona, el que consagra la ‘presunción de inocencia’ de ésta y, con ello, su ámbito garantizado de actuación lícita, que en modo alguno podrá destruirse con ningún poder discrecional de la Administración —aquí el poder de prescindir totalmente del procedimiento, de dar por probada una imputación sin oír siquiera al denunciado y sin permitirle una defensa previa.

Este es, justamente, el camino lógico de la Sentencia cuando desde su premisa de que el artículo 24 es aplicable a la Administración ‘en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto’ concluye enjuiciando la técnica de la imposición ‘de plano’ de las sanciones administrativas:

‘Debemos afirmar que tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y por tanto sin posibilidad de defensa previa a la toma de decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme.’

La sentencia, literalmente entendida, parece fijarse más en la incidencia que la sanción supone sobre la esfera de los ciudadanos que en la garantía constitucional para destruir la presunción de inocencia de éstos, que es donde parece estar, a mi juicio, *le noyadur, thepith and substance, der Wesensgehalt*, el ‘contenido esencial’ del derecho consagrado en el artículo 24, desde donde, por tanto tal derecho se hace irreductible, según la técnica del artículo 53, 1, para todos los poderes públicos y entre ellos la Administración. Pero, en todo caso, lo relevante es que la sentencia proclama sin equívocos que, en efecto, el artículo 24, en cuanto impone para que un ciudadano pueda ser sancionado un procedimiento mínimo que incluye básicas garantías de defensa antes de que la sanción pueda imponerse, vincula positivamente a la Administración y hace por ello radicalmente nula la antigua técnica de que ésta se ha prevalido de imponer sanciones sin procedimiento alguno, ‘de plano’. Recordemos que esta técnica permite a la Administración dar por probados por sus solos servicios, secretamente, la realidad y la ilegalidad de la infracción, de su imputación al destinatario de la sanción, de la culpabilidad de éste y de los demás requisitos condicionantes de la licitud de la medida represiva; la norma hasta ahora aplicada para estos casos, el artículo 137 del antiguo Reglamento de Procedimiento Administrativo del Ministerio de la Gobernación de 1947, refiere, en efecto, el supuesto de la ‘sanción de plano’ a los casos en que ‘de la denuncia o antecedente apareciere comprobada la infracción o extralimitación’; ese juicio de comprobación, que es el que vendría a hacer el innecesario el procedimiento contradictorio, es, pues, no sólo unilateral de la Administración, sino secreto, puesto que se forma sin oír al inculcado, sin que éste sea ‘informado de la acusación formulada’ contra él –en términos del art. 24 de la Constitución- y de darle la oportunidad de defenderse tanto en cuanto a los hechos (por ejemplo: demostrando que la policía le ha confundido con su hermano, o que en el momento de los hechos se encontraba a 500 kilómetros del suceso o en la cama de un hospital), como en el derecho (justificando que los hechos, aun siendo ciertos, no son ilegales, no perturban el orden público, no le es reprochable culpa alguna en ellos se realizaron con alguna causa de justificación, etcétera). Por ello, contundentemente, la Sentencia concluye su razonamiento así:

‘procede declarar la nulidad de los actos aquí impugnados por haberse dictado sin observar los principios de la Constitución que están en la base de su artículo 24’

La ratio decidendi está, pues, aquí, en la violación por la Administración de las garantías mínimas del artículo 24 de la Constitución, que vinculan a aquella de manera positiva y directa.” (García de Enterría, Eduardo. La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional. Madrid: 1985. Civitas. pp. 252-254)

En el caso del derecho español tiene una variación con respecto al caso de Marras, puesto que el Reglamento citado en la sentencia pareciera permitir a la Administración aplicar la sanción de plano, si lo comparamos con el procedimiento de verificación y por supuesto al serle aplicable un lapso probatorio mínimo de 10 días hábiles, el legislador no habilita a la Administración Tributaria para que cierre establecimientos sin el debido proceso o irrespetando “de plano” la presunción de inocencia, o el derecho a la defensa.

Como señala García de Enterría, sancionar a un administrado sin el derecho de defenderse, no le permitiría demostrar su inocencia y mucho menos esgrimir argumentos que pudieran atenuar la sanción o eximir de responsabilidad penal, hechos estos que tienen que ser evaluados por el operador de la norma, que incluso debe apreciar esos hechos para aplicar razonablemente la sanción.

En efecto del acto lesivo se puede apreciar que la Administración Tributaria observó que la contribuyente quejosa supuestamente incumplió el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Providencia Administrativa N° 1.677 de fecha 14 de marzo de 2003, cuando se percató que algunas asientos en el libro carecían de nombre y número de Registro de Información Fiscal de percutidos tributarios, y este sentenciador en sede constitucional, nuevamente invoca el contenido de la sentencia 828 de fecha 27 de julio de 2000, de la Sala Constitucional ya citada en líneas anteriores, para analizar los hechos lesivos a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, toda vez que la sanción aplicada es inexacta.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado aplicable al presente caso señala en su Artículo 8 – supuestamente violado- la definición de contribuyentes formales, considerando que legalmente son los que realizan actividades u operaciones exentas o exoneradas, norma que no aplica al presente caso, toda vez que la quejosa es un contribuyente ordinario. Igualmente señala la Resolución mediante la cual se manifiesta la conducta lesiva que se ha violado el Artículo 56, que los contribuyentes deben llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios, la obligación de conservar esa documentación, la obligación de registrar las contablemente todas las operaciones en el mes calendario en la cual se perfeccionaron las actividades u operaciones, la obligación de los contribuyentes de abrir cuentas especiales, la obligación de importadores de abrir cuentas especiales y la facultad a la Administración Tributaria de establecer los requisitos, medios, formalidades y especificaciones que deben cumplirse para llevar los libros, registros, archivos y cuentas, así como la posibilidad de establecer los términos y condiciones para la realización de asientos contables y demás anotaciones.

En otras palabras el Artículo 56 establece una serie de deberes formales a cumplir y la obligación de la Administración Tributaria de establecer esos requisitos, medios y demás formalidades a través de un acto de rango sublegal, pero la conducta tributaria de la sociedad mercantil agraviada no contradice ninguno de los supuestos previstos en esa norma. De la lectura de las diferentes actas que conforman el expediente puede observarse que la quejosa lleva libros, registros y cuentas, incluso paga sus impuestos y emite sus facturas, por lo que mal pudiera ser sancionado por incumplimiento de deberes formales, por contradecir dicha norma la cual es inaplicable en el presente caso.

Igualmente la Resolución contentiva del acto lesivo, señala la violación de los artículos 70, 72, 75, 76 y 77 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo necesario señalar que el Artículo 70 del Reglamento establece el deber formal de llevar libro de compras y libro de ventas, infracción en la cual no ha incurrido la accionante.

El Artículo 72 del Reglamento obliga a que en los libros de compra y de venta se haga un resumen de las operaciones del respectivo período de imposición y que estos resúmenes deben coincidir con los datos de la declaración y otros medios admitidos, tampoco se evidencia la violación de ese Artículo, toda vez que se señala de puño y letra del funcionario que falta nombre y número de Registro de Información Fiscal (RIF).

A su vez se destaca en la Resolución lesiva la presunta violación de los Artículo 75, 76 y 77. El primero de estos se refiere al Libro de Compras y la sanción es por incumplimiento en el Libro de Ventas, tal y como se puede leer de la Resolución lesiva, este Artículo del Reglamento (75) no es aplicable al presente caso, no encaja en el supuesto de hecho de la norma.

Por otra parte el Artículo 76, se refiere al Libro de Ventas en el cual deben registrarse cronológicamente y sin atrasos las operaciones realizadas con **otros contribuyentes o no contribuyentes**, dejando constancia de fecha, nombre y apellido número de Registro de información Fiscal (RIF) entre otros datos, norma que de aplicarse a la quejosa es la única

que concuerda con los hechos plasmados a mano en la Resolución de Imposición de Sanción.

No obstante, el Artículo 77 del Reglamento señala al igual que el 76 que los contribuyentes en el Libro de Ventas deberán registrar cronológicamente las operaciones realizadas con **no contribuyentes** indicando en sus cinco literales lo siguiente:

“a) Fecha y número del primer comprobante emitido en cada día, por las ventas de bienes o prestación de servicio, correspondiente al talonario utilizado.

b) Número del último comprobante emitido en cada día, por las ventas de bienes o prestación de servicio, correspondiente al talonario utilizado.

c) Monto total de las ventas de bienes y prestación de servicio gravados de cada día, por las cuales se han emitido comprobantes o documentos equivalentes.

d) Monto del impuesto en las operaciones del numeral anterior.

e) Monto de las ventas de bienes y prestación de servicio exentas, exoneradas o no sujetas del día, por las cuales se han emitido comprobantes o documentos equivalentes.”

En ninguno de los literales se hace mención al nombre o al Registro de Información Fiscal (RIF) de los no contribuyentes. Es de hacer notar que en ambos artículos tanto el 76 como en el 77 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se regulan a los no contribuyentes, entonces cuál de los dos debemos aplicar al presente caso.

La respuesta puede radicar en un error del Reglamentista al incluir erradamente la expresión no contribuyente en el Artículo 76, puesto que en ninguna parte de la norma se refiere a que el Artículo 77 se refiere a métodos simplificados, puesto que se refiere es al Libro de Venta y no a las facturas.

Es de precisar, que cuando una persona que compra comida, persona natural, no contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, salvo prueba en contrario, no disfruta del crédito fiscal de la factura que se le entrega, incluso muchas de ellas señalan la expresión “no genera crédito fiscal” y por lo tanto al no ser contribuyentes, sino un incidido o un sujeto a quien se le traslada el impuesto, un percutido y al no disfrutar del crédito a los fines de compensar técnicamente los créditos y débitos de cada período, no representa dicha factura un elemento necesario de control para el pago del impuesto de ese no contribuyente.

Para el vendedor de la comida, como lo es el restaurante, esa venta genera un débito fiscal que tiene que enterar a la Tesorería Nacional, previa deducción de los créditos por las compras que haya hecho la quejosa por la materia prima, y una vez asentada la venta en el libro y realizado el pago correspondiente se han satisfecho las obligaciones principales, tal como lo hizo la quejosa al asentar aunque sin nombre y sin Registro de Información Fiscal (RIF).

Este asunto se refleja igualmente en las ventas de comida rápida de hamburguesas, donde le entregan un comprobante sin especificarse el nombre o el Registro de Información Fiscal de un comensal. Pareciera que a la Administración Tributaria no le interesa perseguir al trasladado, le interesa verificar si ese monto por la venta que genera débito fiscal fue enterado y asentado cronológicamente para ejercer su control. Incluso al Reglamentista de la Ley no se le escapó esta situación, confirmando que el Artículo 76 se refiere aquellos contribuyentes que a través de sus facturas van a gozar del crédito fiscal por sus compras y el 77 a aquellos no contribuyentes que no gozan del crédito fiscal.

De todas formas por el simple hecho de incluir los no contribuyentes en dos normas que pautan diferentes exigencias le pone un grado de dificultad mayor al entendimiento de

normas tributarias y una evidente falta de certeza al desconocer el vendedor de productos cuál norma aplicar entre dos que rigen la misma situación y sin distingo claro.

Además de lo anterior la Resolución de Imposición de Sanción señala la violación de los Artículo 5 y 6 de la Providencia Administrativa 1677 publicada en Gaceta Oficial 37.661, que establece LAS OBLIGACIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES FORMALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, no los contribuyentes ordinarios como es el caso de la quejosa.

Como se señaló el Artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define a los contribuyentes formales como aquellos sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto y en ninguno de los ordinales de los Artículo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sobre la exención, se le otorga esta dispensa a los restaurantes.

En consecuencia, no observa este Tribunal que exista violación a las normas citadas, incluso aún considerando que la quejosa es contribuyente formal que no lo es, el Artículo 5 de la Providencia requiere: Fecha, Número de Inicio de la facturación del día, Número final de la facturación del día y el Monto Consolidado de las Ventas del día. En ninguno de los casos requiere el nombre del comprador o el número del Registro de Información Fiscal (RIF).

Se debe recalcar, que este es uno de los casos en que se puede analizar las normas de rango legal, porque se observa que de las 9 normas presuntamente violadas y contenidas en la Resolución lesiva sólo una de ellas puede justificar la actuación de la Administración Tributaria y el cierre, pero esa norma se encuentra en franca contradicción con otra que establece lo contrario, colocando a la contribuyente en indefensión.

Aparte de lo anterior se enuncia en la Resolución los Artículos 99 numeral 3 y 145 numeral 1, literal a, del Código Orgánico Tributario. El primero de ellos se refiere a la enunciación general de las situaciones que constituyen incumplimientos de deberes formales y el segundo, la obligación de los contribuyentes a cumplir con los deberes formales cuando lo requieran las “leyes o reglamentos”, no señala Providencias.

Este problema genera una violación constitucional mayor, que deviene de la inobservancia de los postulados penales, el principio de la legalidad de la sanción y de la pena, es una garantía que permite al individuo ajustar su conducta para no incurrir en una sanción. Si existe un bien jurídico tutelado y se crean las normas de manera clara y precisa, el eventual infractor puede ajustar su conducta para no incurrir en sanción, esto es, evitar subsumirse en el tipo delictual para no cometer infracción.

Pero como se señaló la normas del Reglamento no son claras y el individuo no puede asumir una conducta que no sea antijurídica. En el presente caso se puede apreciar que la quejosa cumple con el pago de sus impuestos y que cumplía con los deberes formales exigidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, pero su conducta está regulada y sancionada por una norma que no es clara.

Ante esos hechos no es razonable que la Administración Tributaria proceda a la aplicación del Artículo 102 del Código Orgánico Tributario, mucho menos cuando por principios de Derecho Penal se prohíbe la remisión al Reglamento de la definición del tipo delictual, Reglamento que además es ambiguo por contradecirse dos normas.

La doctrina extranjera y venezolana han desarrollado este punto con bastante precisión al señalar:

“Mal puede advertir la norma sobre la antijuridicidad del hecho que pretende castigarse si la descripción punitiva no es lo suficientemente clara, y puede inducir a error respecto de los límites entre lo jurídico y lo que no lo es. Ello ocurre con demasiada frecuencia en los tipos penales en blanco de índole tributaria, donde comúnmente se le exige al sujeto

que adapte su conducta a enrevesados conjuntos normativos extrapenales, que por su dificultad conceptual no permiten al individuo separar el ámbito de actuación jurídica de la conducta ilícita perseguida por la norma penal. Véase, a guisa de ejemplo, el tipo penal tributario contenido en el numeral 10 del artículo 104 del Código Orgánico Tributario. En este tipo, se sanciona la falta de utilización de la metodología establecida en materia de precios de transferencia con multa de trescientas a quinientas unidades tributarias. Ahora bien, si se revisa la Ley de Impuesto sobre la Renta, encontraremos que existen, cuando menos, cinco métodos distintos para el cálculo de los precios o montos de contraprestaciones que los sujetos pasivos hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.” (Weffe H., Carlos. Leyes Penales en Blanco en el Derecho Penal Tributario en Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Pág. 353)

Sobre este particular la Sala Constitucional ha señalado:

“Así, el principio de la reserva legal contiene una obligación para el legislador de regular en el texto de la Ley de que se trate, toda la materia relacionada con ésta, de tal manera que, sólo puede remitir al reglamentista la posibilidad de establecer o fijar los detalles de su ejecución, esto es, explicar, desarrollar, complementar e interpretar a la Ley en aras de su mejor ejecución, estando prohibidas, por constituir una violación a la reserva legal, las remisiones “genéricas” que pudieran originar reglamentos independientes, o dar lugar a los reglamentos “delegados”.

En este mismo sentido observa esta Sala, que el principio de la legalidad en materia sancionatoria -invocado por la parte accionante como lesionado-, está estrechamente vinculado a otro principio reconocido como el de la tipicidad de los delitos, conforme al cual, no existe delito sin ley previa que lo consagre, es decir, que toda conducta que constituya un delito, así como las sanciones correspondientes deben estar previamente estipuladas en una disposición normativa, general y abstracta (desde el punto de vista formal) que los defina, pues se entiende que tales sanciones afectan o inciden de manera directa e individual sobre la esfera jurídica de los ciudadanos, por lo que en este caso, no le estaría dado al legislador hacer remisiones “genéricas” para que, mediante un reglamento se establezcan delitos o sanciones relacionados con la Ley de que se trate.

Así, en aras de la seguridad jurídica que debe existir en todo Estado de Derecho, le corresponde a la ley definir todas aquellas conductas que pudieran calificarse como delitos y que por tanto, acarrearían penas y sanciones, tal exigencia se encuentra consagrada en la norma prevista en el artículo 49, numeral 6 de la Constitución vigente cuando dispone que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y en consecuencia,“(…) 6. [n]inguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes”.

La aplicación del principio de la legalidad de los delitos, faltas y las penas no resulta exclusivo del Derecho Penal sino que se ha sido extendido a las diversas ramas del Derecho, con mayor arraigo en los ilícitos y penas administrativas, por lo que actualmente se habla de postulados del Derecho Sancionatorio; de manera que, resulta necesaria la tipificación legal previa de los hechos calificados como delitos o faltas y la anticipada consagración de la medida sancionatoria que le corresponda, y por ello, no podría una ley contener formulaciones genéricas en materia

sancionatoria y dejar en manos del Ejecutivo la determinación de los hechos o conductas ilícitas, pues de esta manera se abre la posibilidad de que, en la medida en que se presenten nuevos supuestos jurídicos, se establezcan hechos posteriores que originen tipos delictivos, en cuyo caso la ley estaría delegando la potestad normativa en materia de tipificación de delitos a futuros actos de contenido normativo pero de carácter sublegal.

Por tanto, sólo se permite la delegación por parte del Legislativo en la potestad reglamentaria del Ejecutivo, para el desarrollo de los tipos sancionatorios que aquél previamente ha establecido, e incluso, se admite la norma sancionatoria, únicamente, cuando se trata de una discrecionalidad bastante limitada, en virtud de la cual, le corresponde al Ejecutivo medir la gravedad de las conductas ilícitas con el objeto de determinar la aplicación de las sanciones previstas en la ley.

Así, los reglamentos “delegados” -figura normativa no prevista en el ordenamiento jurídico venezolano, que implica una ruptura al principio de la jerarquía de las normas- son el producto de un proceso denominado en el derecho comparado como “deslegalización”, que en palabras de los autores E. GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, consiste en “(...) la operación que efectúa una Ley que, sin entrar en la regulación material de un tema, hasta entonces regulado por la Ley anterior, abre dicho tema a la disponibilidad de la potestad reglamentaria de la Administración (...) de modo que pueda ser modificada en adelante por simples reglamentos”, por tanto, requiere de una previsión normativa preferiblemente constitucional que expresamente la contemple, dado las modificaciones que implica en la jerarquía normativa. (Vid. García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997, pág. 269).

De manera que, las normas legales que prevén la posibilidad de ser desarrolladas mediante reglamentos “delegados”, son calificadas como normas en blanco, toda vez que en algunos casos, se encuentran vacías de todo contenido material y sólo establecen remisiones vagas, al no tener conocimiento sus destinatarios de los hechos que se pretenden sancionar, y en otros, sólo establecen las sanciones y los delitos, pero la incursión en éstos dependerá de que se configure el supuesto previsto no en la disposición legal, sino en el instrumento reglamentario.” (SC-2338-21-11-01). (Subrayado y resaltado de este Tribunal)

Por ello aún sin violarse el debido proceso, la presunción de inocencia y el derecho a probar, no puede el Código Orgánico Tributario, remitir a normas de rango sublegal, como una Providencia toda vez que se vulnera la certeza que deben contener las normas sancionadoras, para lo cual este Tribunal puede observar que además de haberse violado los derechos constitucionales señalados en el escrito contentivo de la acción de amparo se está violando el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su numeral 6.

Para reforzar lo antes señalado la doctrina española ha sostenido:

“Establecida como punto de partida la existencia de una reserva de ley en materia de infracciones y sanciones, que lógicamente ha de predicarse también respecto de las infracciones y sanciones tributarias, debe plantearse la cuestión relativa a la intensidad de dicha reserva y, en concreto si la ley ha de regular directamente esta materia de forma acabada o puede limitarse

a establecer principios y criterios que sirvan de marco para la regulación de disciplina concreta, o parte de ella, en vía reglamentaria. En definitiva, debe plantearse si la reserva de ley que aludimos tiene carácter absoluto o es una reserva meramente relativa.

Pese a que la cuestión pueda resultar dudosa, sobre todo tras la STC 25/1984, de 23 de febrero, de cuyo FJ 3 han deducido algunos autores la existencia de una reserva de ley absoluta en materia de infracciones tributarias, puede señalarse que ni la CE, ni su interpretación en la jurisprudencia del TC, permiten mantener dicha tesis. En efecto, aunque la reserva es un mandato que la CE impone al legislador democrático, limitando su poder para atribuir a la Administración la tarea regular por sí misma determinadas materias, su establecimiento no excluyen la posibilidad de que la leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, sino únicamente “que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”.

Es por ello que, para resolver la cuestión que nos ocupa, habremos de indagar el efectivo alcance de la reserva consagrada en el artículo 25.1 de la CE, mediante un análisis de la función que ésta puede cumplir y de las peculiaridades propias de su objeto. Y, desde tal punto de vista, necesariamente hemos de recordar que la traslación de los principios del orden penal al ámbito administrativo sancionador ha de efectuarse con ciertos matices, que llevan al TC a afirmar, en la STC 42/1987, de 7 de abril (FJ 2), que “el alcance de la reserva de ley establecida en el artículo 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad, reglamentaria en ciertas materias (STC 2/1987, de 21 de enero), bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales (STC 87/1985, de 16 de junio) o materiales”.

Porque la toma en consideración de tales razones permite afirmar que el principio de legalidad ha de ser matizado en el ámbito sancionatorio administrativo, de forma que “la exigencia de ley para tipificar infracciones administrativas no puede ser tomada de una manera absoluta”; posición que puede considerarse mayoritaria en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, donde tiende a admitirse que nos encontramos en presencia de una reserva simplemente relativa, de modo que únicamente sería necesario que la ley precisara con suficiente determinación los límites dentro de los cuales puede actuar el reglamento que, dentro de ellos, vería reducido su papel a la especificación del tipo genérico definido en la ley habilitadora.

Se siguen así, de forma prácticamente unánime en la doctrina y en la jurisprudencia de nuestros más altos Tribunales, las tendencias manifestadas en otros ordenamientos, al reconocer que en el actual grado de desarrollo del Estado social el recurso a las fuentes reglamentarias no sólo es inevitable, sino incluso conveniente, sobre todo en materia del denominado derecho penal accesorio (o económico); por lo que la reserva de ley sancionadora se define como “tendencialmente absoluta”, para entenderla satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta

prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico.

Aparentemente, ese es el esquema a que responde la regulación de las infracciones tributarias vigente en nuestro país, puesto que, tras la Ley 10/1985, de 26 de abril, pese a la proclamación inicial del artículo 77.1 de la LGT, que considera infracciones tributarias las tipificadas y sancionadas “en las leyes”, el artículo 78.2 viene a admitir que, “dentro de los límites establecidos por la ley” las normas reglamentarias de los tributos especifiquen supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos.

Ahora bien, en el campo de las reservas, por mucho que se afirme su carácter relativo, no cabe más regulación que la establecida en una ley, de forma que el reglamento sólo podrá producirse para complementar ésta, por cuanto la existencia misma de la reserva acota negativamente la regulación reglamentaria, que en ningún caso puede llevar a diferir a la normación del Gobierno el objeto mismo reservado. Por ello resultando posible en materia sancionadora la existencia de remisiones a normas reglamentarias, es preciso determinar en qué medida, y con qué contenido mínimo, la norma de rango legal satisface las exigencias del repetido principio de reserva de ley, problema que no ha podido considerar la STC 76/1990, de 26 de abril, dado que la alusión indirecta de los recurrentes al citado artículo 78.2 de la LGT “no se acompaña de ninguna alegación o razonamiento impugnatorio ..., y finalmente no se menciona dicho artículo..., entre los preceptos expresamente impugnados, sea en el encabezamiento, sea en el suplico del escrito de recurso, y por lo mismo no ha sido objeto de debate procesal” (FJ 5).

Tales cuestiones han recibido, sin embargo, respuesta indirecta en otros pronunciamientos previos, como el contenido en la STC 42/1987, de 7 de abril (FJ 2), donde se señala que la reserva establecida en el artículo 25.1 de la CE despliega una eficacia semejante a las que establecen otras normas constitucionales y que, por tanto, no excluye “la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posibles una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (STC 83/1984, de 24 de julio), pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependen exclusivamente de la voluntad de sus representantes”.

De este modo, el TC establece como límite para la validez de los reglamentos en materia sancionadora, la existencia de una regulación material de las infracciones y sanciones tipificadas, contenida en una ley formal, que permita, a la hora de contrastar la ley con la ulterior norma reglamentaria de desarrollo, apreciar la subordinación de ésta respecto de aquélla. Y, como antes señalábamos, éste parece ser el sentido de la regulación vigente respecto de las infracciones y sanciones tributarias, al establecerse en el artículo 78.2 de la LGT que, “dentro de los límites establecidos por la ley” las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de las gestión de cada uno de ellos.

El problema es que esos límites, que tienen que venir determinados en la ley para que puedan entenderse cumplidas las exigencias de la reserva relativa, no existen prácticamente en la LGT, dada la amplitud con que aparecen definidas las infracciones simples que, de hecho, carecen de tipicidad a la vista del carácter abierto de su definición en el artículo 78.1 del citado texto legal, aunque indirectamente se establezcan algunos tipos específicos de infracción simple en el artículo 83 de la misma ley, al señalar las sanciones que corresponden a las violaciones de determinados deberes de llevanza de contabilidad y registros fiscales.

Ello podría llevar a entender, para justificar la remisión al reglamento realizada por el citado artículo 78.2, que el tipo de infracción está establecido exclusivamente en la ley, aunque sea en “una definición conceptual y no enumerativa del tipo”, de modo que el reglamento no podría crear tipos nuevos, sino sólo declarar o aclarar qué supuestos de infracción simples resultan, a la vista, por una parte, del tipo legal y, por otra parte del diseño de la gestión tributaria hecho por la norma reglamentaria, aplicando los tipos legalmente previstos al objeto particularizado de su propia regulación.

Sin embargo, dicha forma de argumentar no resulta convincente, porque la función delimitadora que la ley formal ha de cumplir para que puedan entenderse satisfechas las exigencias de la reserva relativa en materia sancionadora exige una mayor concreción en la regulación material de los tipos de infractores, ya que sólo así será posible valorar si la intervención reglamentaria se encuentra o no en posición “claramente subordinada a la ley”, como exige el propio TC al concluir, en la STC 42/1987, que debe reputarse contraria a las exigencias constitucionales “la simple habilitación a la administración, por norma de rango legal vacía de todo contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras” (FJ 2).

En efecto, la ley debe fijar las características esenciales de las conductas infractoras, sin que pueda presentarse como sancionable cualquier vulneración, sin más, de lo en ella establecido, ya que tal forma de proceder daría lugar a un margen excesivo de indeterminación. Y es por ello que resulta criticable la remisión al reglamento establecido en el artículo 78.2 de la LGT, porque no cabe aceptar el cumplimiento de la reserva legal a través de remisiones genéricas o en blanco, dado que ello supondría un mero cumplimiento formal de lo dispuesto por el constituyente, que exige del legislador una mayor vinculación sobre el titular de la potestad reglamentaria.

Frente a ello no puede alegarse que al ser principalmente las normas reglamentarias las que regulan la gestión tributaria, siendo el campo de los deberes formales y de colaboración típico del reglamento, sería absurdo no adoptar el mismo esquema en materia sancionadora y en la definición de las infracciones relativas a tales deberes. Antes al contrario, ese dato nos lleva a mantener que la genérica remisión del artículo 78.2 de la LGT supone una quiebra de principio de reserva de ley de la que podría derivarse en la práctica, una deslegalización de la mayoría de las infracciones simples; pues sería el titular de la potestad reglamentaria, al regular las obligaciones y deberes relacionadas con la gestión de cada tributo, el que configuraría indirectamente el tipo de infracción simple del artículo 78.1, que luego le correspondería especificar conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del mismo precepto.

Ahora bien, tal afirmación ha de ser inmediatamente matizada, porque todavía permanece abierta la posibilidad de que las leyes de los distintos tributos precisen, a la vista de las características de su gestión, los contornos de las infracciones simples relacionadas con ella, abriendo así el camino a las posteriores intervenciones por vía reglamentaria en un correcto entendimiento de la reserva de la ley en materia sancionadora. Y ello porque el citado artículo 78.2 de la LGT se refiere a los límites establecidos “por ley”, al haberse corregido la expresión del correspondiente Proyecto que aludía a los límites establecidos “por esta ley”, de modo que es perfectamente posible que sea una ley diferente de la LGT la que, teniendo en cuenta las características de la gestión del tributo de que se trate, precise los contornos de las infracciones simples consistentes en el incumplimiento de los deberes inherentes a dicha gestión, remitiendo al reglamento su posterior especificación.

De este modo, en conclusión, pese a que no se podría admitirse un desarrollo reglamentario de las infracciones simples que pretendiera arrancar del artículo 78 de la LGT, dado que en ella no se alcanzan los mínimos precisos para entender cubiertas las exigencias de la reserva de ley sancionadora, queda abierta la posibilidad de que en el futuro, a través de las leyes de cada tributo se proceda a la habilitación al reglamento para efectuar ese desarrollo, cumpliendo así con las exigencias a que venimos aludiendo. (Zornoza Pérez, Juan. El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias. Madrid: Civitas. 1992. pp 78-85.)

De lo anterior se concluye que la remisión que hace el Código Orgánico Tributario en el Artículo 102, a las “normas correspondientes” debe entenderse a las de rango legal, y no a las de rango sublegal, no pudiendo el legislador hacer remisiones imprecisas y que además mal desarrolladas en el Reglamento, porque esto viola el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su numeral 6. Así se declara.

Igualmente del texto de la Resolución lesiva se puede precisar, que ante las múltiples normas citadas y que ya se señaló ninguna ha sido violada, pareciera que la Administración Tributaria trató de ajustar la conducta de la quejosa a cualquiera de los ilícitos previstos, para fundamentar su cierre y que como ha quedado demostrado ninguno de ellos se requiere el nombre y número de Registro de Información Fiscal (RIF) en el libro de ventas incurriendo en desviación de poder, el cual puede originar la suspensión de la sanción, mientras se declara la nulidad del acto lesivo de conformidad con el Artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, porque pareciera que el único fin era el del cierre a como diera lugar y aparentar presencia fiscal, desvirtuándose el objeto de la norma y del “Plan Evasión Cero”, puesto que el cierre por incumplimiento de deberes formales si los hubiere no califica al infractor de evasor y la sanción lo que trata es de tutelar el cumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes.

De esta forma la Sala Político Administrativa señaló sobre el Vicio de Desviación de Poder lo siguiente:

“En tal sentido, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 6 de marzo de 1995, recaída en el caso: Ingird Spirito de Rodríguez vs. Consejo de la Judicatura, en relación a la desviación de poder señaló lo siguiente:

“...La desviación de poder, vicio que según definición doctrinaria y jurisprudencial consiste en la utilización de las potestades que le han sido atribuidos legalmente para fines distintos de los previstos por el ordenamiento jurídico, amparándose la Administración para actuar así, precisamente, en un mal uso o en un abuso del margen de libertad o discrecionalidad que permite la norma,

sin que ello trascienda a la apariencia externa del acto, el cual aparentemente luce adecuado a derecho, correcto, pero que, en realidad se encuentra viciado en su componente valorativo o volitivo.

En efecto, la desviación de poder implica que el acto, ajustado aparentemente a la legalidad extrínseca, está sin embargo inspirado en consideraciones ajenas al interés del servicio. Ello conduce a menudo al juzgador a indagar acerca de la intención subjetiva de la autoridad administrativa que lo dictó y sobre el elemento fáctico que apoya la decisión. Por ello el Juez debe lograr una razonable convicción de que se ha desvirtuado la finalidad perseguida por la norma, y que no existe proporcionalidad ni adecuación con su supuesto de hecho, sobre la base de las pruebas y datos aportados, bien que emanen del propio expediente administrativo, bien que sean traídos a juicio por las partes, o sea a través del ejercicio de la potestad inquisitiva propia de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Esa razonable convicción debe indicar al juez que, en efecto, la Administración se apartó del interés general, concreto, que le impone la norma jurídica y los principios de la institución de que se trate, en detrimento –se reitera- no sólo de la debida proporcionalidad, de la adecuación con el supuesto de hecho de la norma y con el fin de interés público que la misma persigue, como señala el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, sino también de los principios de racionalidad, equidad, igualdad y justicia que deben orientar la actuación de los órganos públicos.

En suma, la desviación de poder requiere ser probada mediante el examen de los hechos administrativos que han nutrido el expediente y de los que ha aportado las partes en el trámite del juicio (o el Juez contencioso, según sea el caso) para reunir los datos fácticos capaces de crear la convicción razonable de que el órgano administrativo en ejercicio de facultades discrecionales, se apartó del cauce jurídico que estaba obligado a seguir, según ordena el citado artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. En fin, datos y circunstancias de hechos ciertos e indiscutibles de los que pueda deducirse, según reglas de lógico criterio humano, la realidad objetiva que fundamenta el uso de la potestad discrecional.

Los hechos, pues, deben ser estimados y eventualmente valorados, en su justa medida, partiendo ineludiblemente de su pura y simple objetividad, como condición del uso correcto de la discrecionalidad...” (Subrayado de la Sala).

Es pues por tal razón que, la desviación de poder atiende al elemento fin o finalidad del acto administrativo, en donde el funcionario que tiene poder y competencia asume una decisión distinta a las previstas en las normas, debiéndose indagar en la intención subjetiva de la autoridad administrativa que lo dictó y sobre el elemento fáctico que apoya la decisión.

En tal sentido, es fundamental su prueba mediante el examen de los hechos administrativos que han nutrido el expediente y de los que hayan aportado las partes en el trámite del juicio, para reunir los datos capaces de crear la convicción razonable de que el órgano administrativo en ejercicio de facultades discrecionales, se apartó del cauce jurídico que estaba obligado a seguir.

Ahora bien, pasando del problema de la legalidad formal al de la Justicia material, debe esta Sala opinar que en el caso sub-judice, el “Poder” (que emerge del ciudadano, se ejerce con el ciudadano, y para el bien común y la felicidad de éste) se utilizó para establecer un mecanismo “democrático”, en el que participan los responsables solidarios

del proceso educativo y cuyo objeto es, ante y por sobre todo, establecer a la Educación como derecho humano fundamental (102 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela), para la formación de hombres y mujeres aptos para la democracia, en el que el “protagonismo” de sus componentes es necesario para reafirmar la democracia plural.

*En función de lo antes expuesto, estima la Sala que la denuncia de desviación de poder en la que incurre la Resolución Conjunta, no puede determinarse exclusivamente por el alegato de “congelación de las matrículas”, puesto que, como ha quedado establecido este vicio se produce en uno de los elementos del acto administrativo, sin afectar los otros elementos del acto y tal como quedó establecido los órganos administrativos, son competentes para dictar la Resolución Conjunta **así se declara.**” (SPA-0965-02-05-00).*

En este sentido la funcionaria agravante forzó la aplicación de la norma y en franca desviación del sentido que el legislador le otorgó a todo el conjunto de normas legales y sublegales procedió al cierre incurriendo en desviación de poder y lesionando derechos constitucionales. Así se declara.

En consecuencia la ciudadana Zeleyka Valentina Muskus Acuña, Jefa de la División de Fiscalización de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), violó los derechos constitucionales de la quejosa, previstos en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en sus numerales 1, 2, 3 y 6.

III

DECISIÓN

Por todas las razones anteriormente expuestas, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley declara **CON LUGAR** la acción de amparo interpuesta por la sociedad mercantil **INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil V de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, en fecha 06/04/98, N° 22, Tomo 205-A-Qto., y en consecuencia SUSPENDE LA Resolución de Imposición de Sanción RCA-DF-VOF-2004-3416-1, de fecha 09 de julio de 2004, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) mientras se declara la nulidad de la misma a través del Recurso Contencioso Tributario.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), deberá ABSTENERSE de imponer sanciones de la misma naturaleza por los mismos hechos en contra de la accionante.

La accionante podrá interponer el Recurso Contencioso Tributario dentro de los 25 días que establece el Código Orgánico Tributario en su Artículo 261, una vez que quede firme la presente decisión de amparo.

Conforme al Artículo 29 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales el presente mandamiento debe ser acatado por todas las autoridades de la República, so pena de incurrir en desobediencia a la autoridad y se les recuerda que el Artículo 31 de la misma Ley dispone:

“Artículo 31. Quien incumpliere el mandamiento de amparo constitucional dictado por el Juez, será castigado con prisión de seis (6) a quince (15) meses.”

Publíquese, regístrese y notifíquese.

Dada, firmada y sellada en el Despacho de este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario en Caracas a los diecisiete (17) días del mes de septiembre del año dos mil cuatro (2004).

El Juez,

Raúl Gustavo Márquez Barroso

La Secretaria,
Xiomara J. Román Ríos

En horas del día de hoy, diecisiete (17) de septiembre del año dos mil cuatro (2.004), siendo las una y once (01:11 p.m.) de la tarde se publicó la presente sentencia.

La Secretaria

Xiomara J. Román Ríos

ASUNTO: AP41-O-2004-000004