

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

**LA RECURRIBILIDAD DE LAS CONSULTAS EVACUADAS POR LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
TRABAJO ESPECIAL PRESENTADO PARA OPTAR AL TÍTULO DE
ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**Autor: Sergio García Lozada
Tutor: Prof. Alberto Blanco-Uribe**

Caracas, 19 de junio de 2012

Agradecimientos:

*A mi Padre, por haber forjado en mí los cimientos necesarios para poder transitar
por este mundo siempre con la frente en alto y el corazón abierto.*

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho del Trabajo
Trabajo Especial de Grado

**La recurribilidad de las consultas evacuadas
por la Administración Tributaria**

Autor: Sergio García Lozada

Tutor: Prof. Alberto Blanco-Uribe

Fecha: 19 de junio de 2012

RESUMEN

El presente trabajo busca proponer una solución al conflicto presentado a los contribuyentes, que queriendo esclarecer sus dudas jurídico tributarias ante la Administración Tributaria, para poder liquidar de forma correcta o acertada sus cargas impositivas, reciben una respuesta vinculante, que afecta su campo jurídico de forma negativa o no deseada sin tener la posibilidad, o mejor dicho, sin tener el derecho de revisión o control del acto administrativo. En virtud de ello, la consulta, contenida en el Código Orgánico Tributario, es el punto de partida que inspira y origina este estudio, buscando contra posicionar sus posibles negativas consecuencias (dependiendo de la respuesta que dé la administración) con el prisma constitucional, resaltando la forma como es llevado a cabo, su importancia, y especialmente su “aparente condición de irrecurribilidad” ante cualquier tipo de control, jurisdiccional o jerárquica, que le hace escurrirse, de un gran número de principios de auto control y revisión de distintas instancias, internas y externas, como por ejemplo, el principio de “universalidad del control de los actos administrativos”, y el principio de la doble instancia establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999; para ello, se consultan muchas de las opiniones dadas por la doctrina nacional y extranjera sobre la materia, así como, su desarrollo frente al criterio del Tribunal Supremo de Justicia, a través de sus Salas, Constitucional y Político Administrativa, en varios fallos,

analizando el espíritu que dio origen a las normas de transparencia en el debido proceso, extendiendo sus efectos no sólo sobre las consecuencias de las consultas en estudio, que repercuten en sede judicial por medio del recurso contencioso tributario, sino también, estableciendo una vialidad olvidada en la práctica, como resulta, la interposición del recurso jerárquico ante las Administraciones Tributarias

Descriptor: Las consultas. Recurribilidad de las consultas. Proceso Tributario. Código Orgánico Tributario.

Índice

I.	Introducción.....	6
II.	El problema.....	11
III.	Antecedentes.....	13
IV.	Objetivos Generales.....	22
V.	Objetivos Específicos.....	22
VI.	Justificación.....	23
VII.	Marco Teórico.....	26
	a) Importancia de las Consultas en el Derecho Tributario venezolano.....	26
	b) De las Consultas en General.....	31
	c) De la Recurribilidad de las Consulta Evacuadas a la Administración Tributaria.....	37
	d) Análisis Jurisprudencial.....	51
	e) De la Recurribilidad de las Consultas en Sede Administrativa Municipal.....	69
VIII.	Marco Metodológico.....	85
IX.	Conclusiones.....	90
X.	Recomendaciones.....	93
XI.	Bibliografía.....	94

I. Introducción

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo número 2, establece que Venezuela es un Estado Democrático y Social, de Derecho y de Justicia, en esta declaración se funda el ordenamiento jurídico y social del país, convirtiéndose en la base y carril en el cual transita nuestra sociedad y sobre los cuales se edifican sus instituciones. Se hacen estas consideraciones, por ser la metodología de análisis del presente trabajo, enfocar el problema de estudio a través del prisma de los principios constitucionales y fundamentales del Derecho, y una vez allí, comprender los distintos niveles y consecuencias que presenta la temática que nos ocupará.

Siendo así, debemos comenzar por escudriñar los principios del Estado de Derecho contenidos en el Texto Fundamental, para partir de sus normas conductuales y entender su hermenéutica, la cual más adelante fecundará las razones de nuestros argumentos principales. En este sentido, el primero de los principios que se extrae, es el derecho al acceso a los órganos de justicia –artículo 26- y el segundo, el debido proceso –artículo 49- principios que se complementan en el binomio de la tutela judicial efectiva y que junto al resto de las premisas constitucionales se constituyen en los guardianes de la justicia; valiendo la pena mencionar entre éstos, el principio en materia laboral de la realidad sobre las formas o apariencias –artículo 89- y el principio de no sacrificar la justicia por la omisión de formalidades no esenciales, –artículo 257- todas declaraciones novísimas de la Constitución del año 1999. Principios éstos que en su rol de banderín social, moral y jurídico buscan garantizar la estabilidad del ordenamiento jurídico nacional, de sus instituciones y de los ciudadanos que las integran, haciéndolas tanto sustentables como confiables y así, rehuir al complejo fenómeno de la ineficacia de ejecución que siempre asecha al Estado como una sombra indeseada que se resiste disipar, que en ocasiones, opaca a nuestro mayor estandarte como lo es la justicia.

Entre los mencionados principios, resulta de suma importancia resaltar para el mejor desarrollo del contenido sustancial del presente estudio, el contenido del artículo 49 de nuestro texto Constitucional, el cual establece: *“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 declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo...”*

La importancia de la anterior declaración, radica en que se desea germinar en primer lugar sobre la mente del lector, el citado principio *de la doble instancia*, como una verdad jurídica indiscutible e insorteable bajo argumento alguno, fundamentalmente cuando el administrado se encuentre con algún tipo de decisión o pronunciamiento que no llene sus expectativas de derecho. Siendo así, y teniendo dicha idea como base de nuestros argumentos, procederemos a adentrarnos en los casos prácticos actuales en donde dicha verdad pareciera encontrarse no tan clara, ni en las normas que rigen la materia, ni en los fallos que profieren los órganos que se encargan de velar por su cumplimiento, repercutiendo de forma negativa en los sujetos que acuden al Estado en búsqueda de una solución a sus conflictos o para esclarecer sus dudas. En este sentido, el artículo 26 del Texto Fundamental, reza: *“Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles”*.

Armonizando en una sola concepción el contenido de la citada disposición constitucional, como es, el derecho fundamental que tienen todos los particulares de la sociedad venezolana a tener acceso a los órganos de justicia y satisfacer sus necesidades en un ambiente de transparencia, eficacia, *responsabilidad e*

imparcialidad, se debe afirmar que el concepto del debido proceso se encuentra intrínsecamente ligado al concepto de la doble instancia y a su vez con el de *responsabilidad* del Estado, erigiéndose como los protectores de la correcta gestión gubernamental, destinados a hacer frente a las posibles acciones de “exceso de poder” que se puedan presentar con ocasión de un acto administrativo dictado por un órgano competente, frente al cual es preciso un control superior, tanto judicial como administrativo en caso de disconformidad del interesado, que resulte capaz de anular el acto si este adolece de algún vicio que pudiese afectar su legalidad.

Se puede observar, que aún con la existencia de normas rectoras, en la práctica, esta problemática continúa materializándose, todo ello, dada la forma en que se encuentran codificadas las leyes especiales que rigen la materia, las cuales en algunos casos presentan ambigüedades y/o vacíos procesales o procedimentales, por lo que al ser aplicadas pueden dar cabida a desviaciones administrativas o incluso judiciales. Este flagelo pragmático es la razón primaria que inspiró la redacción del presente trabajo de especialización, no con el objetivo de eliminar estos desequilibrios con la sola presentación del mismo ante el Consejo de Facultad, pero sí por lo menos con la finalidad de puntualizar las deficiencias que lo originan, en espera de propiciar un escalón más hacia el ascenso a su solución.

Así las cosas y colocando las garantías constitucionales como ventana de observación para desarrollar la materia que procederemos a analizar en base a la modalidad y metodológica conocida como *Bibliográfica*, resulta menester indicar que el objeto del presente estudio las *consultas* contenidas en el Capítulo IV, del Título IV del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial N° 33.305 del 17 de octubre de 2001, el cual tiene como finalidad el esclarecimiento de las incertidumbres jurídico-tributarias presentadas a los administrados de conformidad con lo establecido en el artículo 230 del referido Código; es de resaltar que, dicha consulta tiene que realizarse por quien tenga interés personal y directo sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta, para tal

sentido, se establecen unos requisitos para su procedencia, o dicho en otras palabras, para que la misma sea admitida por el órgano correspondiente –artículo 231-, como son: (I) la cualidad, (II) el pago de las tasas establecidas y (III) que no existan recursos pendientes relacionados con la consulta evacuada.

Mas allá de los requisitos de procedencia, en análisis del espíritu del contenido del artículo 234 del señalado Código, que estatuye los efectos jurídicos del de la consulta sobre las partes intervinientes, se desprende una prohibición dirigida a la Administración Tributaria en aplicar una sanción a los contribuyentes que adopten el criterio dado con ocasión a la consulta presentada; de igual manera y dándole una lectura contraria, pudiese conllevar al contribuyente una sanción si no adopta el criterio señalado por la administración.

Continuando así, el artículo 235 de la norma *in comento* prohíbe de forma expresa a los contribuyentes la posibilidad de ejercer recurso alguno contra la referidas consultas, la cual si bien no se encuentra de forma directa aplicando una sanción ni determinando un tributo, puede indefectiblemente afectar la esfera jurídica del contribuyente violentando los principios básicos del derecho, contenidos en la Constitución Nacional, infringiendo de manera flagrante las disposiciones constitucionales ya mencionadas, así como entre otros, el principio de “universalidad del control de los actos administrativos” el cual establece que todos los actos que dimanen de un órgano administrativo deben y tienen que estar sujetos a un control por parte del Estado.

Con motivo a lo anterior, se pretende abordar en el presente estudio, la evolución que ha experimentado el tema en cuestión por de las decisiones emanadas de nuestro Máximo Tribunal de Justicia, en los cuales se profundiza sus efectos y consecuencias para los sujetos de la relación jurídico tributaria, realizando un acercamiento hacia una solución de los desequilibrios que se pueden presentar en la práctica, como resulta establecer la posibilidad de su recurribilidad. En virtud de

ello, las decisiones de marras se desarrollarán en el contenido del presente estudio, analizándose y comentándose, siempre enfocados en obtener sus semillas para así cultivarlas en el terreno holístico de nuevas propuestas que dejen en cosechas pasadas viejos paradigmas.

El punto que da origen o inicio al análisis que se realizará en el presente trabajo, se constituye en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que dispone la preponderancia del debido proceso tanto en sede judicial como administrativa. De allí, se procederá al análisis de forma general sobre los principios que sustentan la recurribilidad y la doble instancia, para luego canalizarlos en las consultas previstas en el Código Orgánico Tributario, una vez así, el estudio pasará al enfoque específico, referente a las vertientes de la recurribilidad de los actos administrativos que nos ocupan, extendiendo su alcance no solo a la recurribilidad por ante la sede jurisdiccional, sino a su vez establecer la posibilidad de interposición del recurso jerárquico ante la propia sede administrativa, en este caso Municipal, fundándose en el delatado artículo 49 de nuestro Texto Fundamental, así como, en las disposiciones expresas de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, para alcanzar el último punto de nuestro desarrollo.

II. El Problema.

El Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 33.305 del 17 de octubre de 2001, en su Capítulo IV, del Título IV, establece el mecanismo de las *consultas* a evacuarse por ante la Administración Tributaria, el cual se encuentra destinado a dirimir y esclarecer las dudas que los contribuyentes tengan con cualquier tema de materia fiscal. Siendo así, una vez realizada la consulta, la Administración Tributaria cuenta con treinta (30) días hábiles para dar respuesta, en este sentido, de conformidad con el contenido del artículo 234 del referido Código, la misma puede resultar vinculante tanto para la administración consultada como para el consultante, ya que la administración no puede imponer una sanción al contribuyente que hubiere adoptado el criterio expresado en la consulta, no pudiendo fundamentarse en una situación de derecho distinta a la evacuada para validar un presunto ilícito fiscal, por el otro lado, si el contribuyente consultante no adopta el criterio expresado por la Administración Tributaria consultada, podría encontrarse expuesto a un mecanismo de fiscalización que eventualmente conllevaría la imposición de una multa.

En base a lo anterior, dependiendo del tema de la consulta, como quedó expuesto en líneas precedentes, la resolución final dada por la consultada, puede afectar la esfera jurídica del consultante, como resultaría por ejemplo el caso de un contribuyente que acuda voluntariamente a la administración tributaria para esclarecer una duda jurídica y ésta en su "opinión" vinculante, lo declare sujeto pasivo de un determinado impuesto o le establezca un forma de cálculo de un impuesto contraria a la forma en que el solicitante considera que debe realizarse y que en definitiva operaría en su detrimento. Es por ello, que a nuestra consideración resulta excesivo que el artículo 235 del referido Código cierre la puerta de manera expresa para que el consultante afectado pueda ejercer algún mecanismo ordinario de impugnación que conmine a una instancia superior que verifique la legalidad del acto que le afecte, situación ésta que, genera una serie de interrogantes, a saber: ¿qué sucede con el principio constitucional de la doble

instancia?, tomando en consideración que la referida consulta es un acto administrativo que afecta o que puede afectar la esfera jurídica del contribuyente consultante. De igual manera ¿qué sucede con el principio de control jurisdiccional de los actos administrativos?, asimismo, ¿qué sucede con el principio de universalidad del control de los actos administrativos? y finalmente ¿dónde quedan las garantías constitucionales de los contribuyentes? Con origen en las anteriores interrogantes, se seleccionó dicho tema para su desarrollo y estudio, a los fines de realizar un análisis comparativo de sus antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios, que en definitiva conlleve al origen de nuevas raíces que den pie al crecimiento de posibles soluciones reales.

Siendo así se observa que la anterior problemática, no solo se circunscribe a su aparente “no recurribilidad” en sede Jurisdiccional, sino a su vez a su “no recurribilidad” ante la propia sede administrativa de donde emana el acto que se pretende atacar por sus consecuencias no deseadas por el consultante sobre su contexto jurídico y de hecho. Frente a las anteriores consideraciones se observa una disminución evidente sobre las defensas que el administrado tiene derecho constitucional a utilizar y elegir cual de éstas le resulta mas viable en defensa de sus intereses.

III. Antecedentes.

Procedemos al estudio de los postulados contenidos en los Códigos Orgánicos Tributarios publicados con anterioridad al del año 2001, en razón de visualizar su evolución en su trayectoria legislativa, resaltando el enfoque que se le ha venido dando en la práctica, tanto en la doctrina nacional, como en las decisiones dictadas por el Tribunal Supremo de Justicia.

En ese sentido, tanto el Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 2.992 Extraordinario de fecha 3 de agosto de 1982, así como, sus posteriores reformas, publicada la primera el 11 de septiembre de 1992 en Gaceta Oficial N° 4.466 Extraordinario y la segunda en fecha 27 de mayo de 1994 en Gaceta Oficial N° 4.727, que establecían “*las consultas*” en el Título IV, Capítulo VI, en los siguientes términos:

Artículo 157.- Quien tuviere interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación concreta. A este efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

Artículo 158.- La formulación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni exime al consultante del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Artículo 159.- No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que en aplicación de la legislación tributaria hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria, en consulta evacuada sobre el mismo tipo de asunto.

Tampoco podrá imponerse sanción en aquellos casos en que la Administración Tributaria no hubiere contestado la consulta que se le haya formulado en el plazo fijado, y la consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que el mismo haya expresado al formular la consulta.

Siendo así, en primer plano podemos observar, que ni en el primer Código Orgánico Tributario, ni en ninguna de sus dos reformas posteriores se contemplaba la condición de no recurribilidad de las consultas evacuadas por una Administración Tributaria, entendiendo que lo que no está expresamente prohibido, está permitido.

En este sentido, al no existir en los referidos Códigos derogados, el postulado actual de la no recurribilidad contenido en el artículo 235 del Código vigente, no se desarrolló para la época ningún debate jurisdiccional o administrativo en materia de recurribilidad de decisiones o pronunciamientos que posiblemente lesionen derechos del consultante; más sin embargo, sí existen decisiones jurisdiccionales amparadas bajo la vigencia de los anteriores Códigos Orgánicos Tributarios, respecto a la condición “vinculante” de dichos pronunciamientos administrativos. Siendo así, se resalta el criterio jurisprudencial establecido por la extinta Corte Suprema de Justicia¹, en el cual estableció lo siguiente:

“Dispone el Código Orgánico Tributario, en el artículo 146, que quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las respectivas normas a una situación concreta, a cuyos efectos deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos del asunto que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

Ahora bien, como acertadamente lo afirma el tribunal del origen, la consulta evacuada en atención a esta facultad concedida a la Administración, y el correlativo derecho consagrado por el contribuyente, en un acto cuyo contenido, sin embargo, no crea obligaciones ni para el administrado ni para la administración; pudiendo ésta variar el concepto expresado en la consulta, en cuyo caso la consecuencia –favorable al administrado- es que, de seguir el criterio expresado previamente por la Administración, no sería objeto de sanción alguna como lo establece el artículo 148. Igual consecuencia positiva para el contribuyente se produce cuando la consulta formulada no es contestada en el plazo legal, el cual, según el artículo 147, será concedido a la Administración en leyes especiales y, en su defecto, dicho plazo será de treinta (30) días...”
(Resaltado nuestro)

Del anterior criterio jurisprudencial, se evidencia que el razonamiento para la época se circunscribía al igual que el vigente, en el hecho que, si el contribuyente adoptaba la opinión dada por la Administración Tributaria en consulta, no resultaría sancionado si con posterioridad la administración cambiaba el criterio, hecho éste, que denota la característica vinculante de la decisión dada por las autoridades del organismo frente al resto de los funcionarios que lo componen; y si, interpretamos dicho criterio en el espectro del consultante, tenemos que, si éste

¹ Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, sentencia del 09 de junio de 1988.

no adopta el criterio dado por la administración indudablemente resultaría sancionado si es objeto de un procedimiento de fiscalización ulterior. Resaltándose el hecho que el Tribunal Supremo denominada la respuesta dada por la administración como *acto*.

De esta configuración normativa observamos la misma condición que la hace recurrible en la actualidad, mas sin embargo dicho Código y las dos posteriores reformas, no contemplaban por lo menos no de una forma expresa, la condición de no recurribilidad; de allí, se yergue la interrogante: ¿por qué se hace ésta incorporación en la actualidad en detrimento de los administrados?. La respuesta no resulta clara.

Aunado a lo anterior, para demarcar de una forma clara lo que entiende nuestro Máximo Tribunal de Justicia con respecto a la herramienta consultiva contenida en los Códigos Orgánicos Tributarios anteriores al vigente, se transcribe parcialmente la sentencia dictada por la Sala Político Administrativa² en la cual asentó:

*“En tal sentido, observa esta Superioridad que la figura de la consulta prevista en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, puede ser utilizada ante la Administración Tributaria por quien tuviere un interés personal y directo, respecto a cualquier asunto dudoso, que le permita aclarar la relación jurídico-tributaria con la misma, siempre que en forma clara y precisa exponga los elementos constitutivos que la motivan.*

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta a la recurribilidad de los actos administrativos, el citado Código establece en los artículos 164 y 185, numeral 1, que los mismos serán objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico y el contencioso tributario, cuando se trate de actos de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

Ahora bien, siguiendo los presupuestos normativos precedentes, como quiera que el recurso contencioso tributario de autos fue ejercido contra la consulta evacuada por la Administración Tributaria, a decir del accionante ‘por contener una errónea interpretación y aplicación de lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta’, y siendo que el mismo, fue declarado con lugar; considera esta Sala que la decisión administrativa citada supra bien pudo ser recurrida tal como se hizo, criterio el cual comparte la Sala con el a quo, cuando éste concluye que

² Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa, Sentencia No. 1091 de fecha 22 de julio del 2009.

“si el contribuyente siente afectada de alguna forma sus derechos o intereses particulares, éste puede perfectamente ejercer el correspondiente Recurso Jerárquico o Contencioso Tributario en contra de la decisión dictada en respuesta a las consultas que los particulares dirijan a la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 157 del Código Orgánico Tributario de 1994, teniendo la carga de probar en qué forma afecta dicha consulta sus derechos e intereses ante la autoridad correspondiente. Así se decide” (Subrayado nuestro).

De la anterior decisión, se desprende la posibilidad de poder recurrir tanto administrativamente como judicialmente de las decisiones dictadas con ocasión de un procedimiento consultivo, a la luz del Código Orgánico Tributario vigente para el año 1994, así como, los códigos de los años 1982 y 1992, al no encontrarse expresamente prohibido por el estamento legal, a diferencia de la codificación actual (2001), que de forma expresa prevé su no recurribilidad en el artículo 235. Así mismo llama la atención, que la referida Sala del Tribunal Supremo se encuentra denominado de forma expresa a las llamadas consultas u “opiniones” dadas por la administración como *decisiones*.

De allí, se debe tener presente el factor de temporalidad de las normas aplicables cuando se esté frente a una consulta tal y como se encuentra contenida en el Código Orgánico Tributario, más aún, cuando nuestro Tribunal Supremo de Justicia en fallos pacíficos y reiterados ha permitido el recurso jurisdiccional contra las decisiones originadas en dicho procedimiento bajo el marco del Código del año 2001, pero nada claro ha establecido con relación a la posibilidad de interposición del recurso jerárquico; entendiéndose así, una disminución palpable en el derecho a la defensa del contribuyente frente a las disposiciones contenidas en los Códigos Orgánicos Tributarios derogados.

En otro orden de ideas, en el trabajo publicado por el Dr. Alberto Blanco-Uribe, en una edición de la Revista de Derecho Tributario³ analiza los basamentos comunes a todo procedimiento, que los hacen susceptibles de contener dos autoridades decisorias de forma vertical, en donde una prevalece sobre la otra.

³ Alberto Blanco-Uribe, “El Recurso Contencioso Tributario en el Derecho Procesal. Actualizado al COT 2001” *Revista de Derecho Tributario* No. 95. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2002, pp 64-65.

Resulta igualmente interesante en dicho trabajo, el estudio comparativo que se hace de la temática de los recursos contemplados en los Códigos Orgánicos Tributarios publicados en los años, 1982, 1992, 1994 y 2001. Dicho esto, es sustancial resaltar algunas reflexiones realizadas por el señalado autor, con respecto a los elementos fácticos necesarios para que resulte viable la interposición del recurso contencioso tributario, señalando:

“Ahora bien, en la perspectiva exegética, de conformidad con lo previsto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario de 2001, en lo cual no hubo cambios en relación a los Códigos de 1994 y 1992 (Artículos 185 y 174, respectivamente), el Recurso Contencioso Tributario procede contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho Recurso Administrativo (y, habiéndolo hecho, obviamente en caso de denegatoria tácita); y contra las resoluciones que denieguen expresamente, total o parcialmente, el intentado Recursos Jerárquico .

Como puede observarse, hay una clara remisión al artículo 242 del Código Orgánico Tributario de 2001 (artículo 164 del Código de 1994). Así, se trata de los actos dictados por la Administración Tributaria (Nacional, Estatal o Municipal), de efectos particulares, que a) determinen tributos, b) apliquen sanciones, o c) afecten en cualquier forma la derechos de los administrados, contribuyentes o no, pero cuyas esferas jurídicas subjetivas hayan sido lesionadas.

Por lo tanto, el objeto del Recurso Contencioso Tributario es, necesariamente, un acto administrativo de efectos particulares (en esto se diferencia del Código Orgánico Tributario de 1983, en cuyo artículo 153 se permitía el ejercicio del Recurso Jerárquico en contra de actos administrativos de efectos generales, aunque no así Recurso en sede jurisdiccional) (...)

De allí que la jurisprudencia, ya clásica en este campo, haya establecido que cuando la ley exprese que contra algún acto de la Administración Pública no habrá Recursos alguno, será menester entender que se excluye al Recurso en sede administrativa, y nunca al Recurso en la sede judicial, que es garantía de los derechos fundamentales de acceso a la justicia, debido proceso y tutela judicial efectiva, de raigambre constitucional. (...)

La ‘irrecurribilidad de las consultas’ es una vieja aspiración de la Administración Tributaria que ahora, como proyectista gozando de mayoría parlamentaria, ha logrado incorporar al texto legal, para burlar la jurisprudencia en la materia y no obstante la conteste doctrina en contrario, queriendo esconder el verdadero carácter de manifestaciones de voluntad administrativa capaces de afectar los ingresos personales, legítimos y directos de sus administrados.

Ahora bien, desde la perspectiva del estado de derecho, y sobre todo de justicia, indefectiblemente debemos concluir que la imposibilidad constitucional de excluir el control judicial sobre la actividad administrativa, se traduce en que las inimpugnabilidades comentadas, de entenderse procedentes, lo serían sólo relativamente, pues no podrían aludir más a la vías ordinarias, permaneciendo incólume la acción de amparo autónomo contra acto administrativo, siempre ejercitable en ausencia de aquellas...” (Subrayado nuestro).

De las consideraciones realizadas por el citado autor, se infiere que no podemos pasar por alto en la materia bajo análisis, como resulta, la similitud que tenían los Códigos Orgánicos Tributarios de los años 1992, 1994 y 2001, con respecto a la materia de procedencia del recurso contencioso tributario y el recurso jerárquico, dado que las características para que los mismos resulten procedentes, son las mismas que las contenidas en el actual código en su artículo 242, antiguo artículo 164 del Código derogado con vigencia desde el año 1994, en donde hace el señalamiento de tres condiciones no concurrentes que deben originar los actos que se pretenden impugnar, como son: a) determinen tributos; b) apliquen sanciones; o c) afecten en cualquier forma la derechos de los administrados, contribuyentes o no, pero cuyas esferas jurídicas subjetivas hayan sido lesionadas.

Teniendo presente las anteriores premisas, adminiculando éstas con la materia bajo estudio, cabe preguntarse: ¿acaso la decisión u “opinión” emitida con ocasión a una consulta no es capaz de afectar la esfera jurídica del consultante?

Más allá de la anterior interrogante y continuando con la exploración del artículo en referencia, evidenciamos el hecho que, en el Código Orgánico Tributario de 1982, específicamente en su derogado artículo 153, se permitía la interposición del recurso jerárquico contra actos administrativos de efectos generales, condición que fue suprimida por los códigos posteriores. Bajo el esquema del mencionado código del año 1982, cabe otra interrogante: ¿es la Consulta presentada a la Administración Tributaria, un acto administrativo de efectos particulares o de efectos generales? ¿Es un acto administrativo?, ante lo cual su respuesta puede variar de una forma o de otra, dependiendo del tratamiento que le demos,

debiendo remitirnos a los efectos jurídicos que origine o no y su forma de constitución.

Ahora bien, circunscritos a los anteriores términos, es necesario determinar qué tipo de acto es el que emite la Administración Tributaria cuándo da respuesta a una consulta planteada, lo cual será tema desarrollado en el marco teórico del presente estudio, adentrándose en sus características y efectos para poder encuadrar de una forma correcta la llamada “opinión” dada en consulta dentro del andamiaje jurídico.

Sobre la materia, el autor Márquez Barroso hace unas interesantes consideraciones con respecto a la recurribilidad de las consultas⁴, resaltándose las siguientes:

“Esto quiere decir que la Administración Tributaria, además de asumir el rol de acreedor del tributo, también asume su rol de integrante de la Administración Pública, pudiendo tomar ventaja de esta condición para hacer valer sus actos de fiscalización. Si aceptamos esta ventaja, podríamos llegar a 2 conclusiones previas importantes: O las consultas son una herramienta inútil por el interés del sujeto acreedor de recaudar bajo fórmulas inconstitucionales o, es un instrumento que procura la certeza tributaria y, que cuando es adverso será, lógicamente, sometible al control de la jurisdicción.

.../...

Por ello, es un mito que las respuestas de la Administración Tributaria a las consultas evacuadas no sean vinculantes y mucho menos que no afecten los derechos subjetivos de particulares, porque una vez emitida la respuesta por la Administración Tributaria el criterio de interpretación debe ser observado por todos los subordinados de la estructura jerárquica y por lo tanto procederán aplicarla, aun en los casos en que sea adversa a la opinión del consultante.

.../...

Como se observa son múltiples las opiniones sobre la universalidad del control, pero más importante es el recordar, que por más que el legislador haya excluido la posibilidad del ejercicio de recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias, se debe observar que no hay acto que escape del control jurisdiccional, no por que lo señale la doctrina más calificada, no por que lo señale nuestro máximo Tribunal, sino por que se debe respetar la supremacía constitucional, considerando

⁴ Raúl Gustavo Márquez Barroso “Naturaleza y Recurribilidad de las Respuestas Motivadas por las Consultas Tributaria” VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004, PP. 52 y 67

aplicable al caso de las consultas tanto los artículos 26 y 27 como el Artículo 259 de nuestra Carta Magna.

En razón de lo anterior, corresponde al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, el conocimiento de los recursos de nulidad contra actos de la Administración Tributaria de naturaleza interpretativa de efectos particulares, así como, de los amparos que se produzcan en razón de la violación de derechos constitucionales por la interpretación de normas tributarias. Incluso a criterio de algunos procesalistas como Blanco-Uribe Quintero, si la puerta del recurso ordinario es cerrada por alguna norma (inconstitucional por supuesto), queda abierta automáticamente la vía del amparo como vía extraordinario que restablece las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas...”.

De las anteriores consideraciones, se obtienen varias premisas que deben ponerse en la palestra con respecto a las consultas. La primera de ellas, deviene de su importancia, la cual conmina de forma directa a su permanencia o no en el ordenamiento jurídico venezolano; ya que, de considerarse bajo el prisma que es la misma es una herramienta inocua, referencial y con ninguna relevancia para las partes intervinientes, se debe asumir que su duración se encuentra destinada a una supresión en la Ley, por una eventual práctica de desuso por parte de los administrados al no conseguir con ésta, la satisfacción de ninguna de sus pretensiones y en ocasiones, encontrarse por el contrario, siendo objeto de un procedimiento de fiscalización por parte de la Administración Tributaria originada por su acción voluntaria de consultar una duda.

Por otro lado, si se observa como un instrumento asertivo, vinculante, y por ende con efectos jurídicos para los sujetos participantes, su importancia no sólo se hace evidente, si no, indiscutible e indispensable para un procedimiento tributario auto determinativo como el nuestro, que no se cuele en uno de fácil entendimiento.

El hecho, la existencia de su condición vinculante, implica que no sólo lo es para el particular, al encontrarse constreñido a aplicar su caso concreto a los parámetros establecidos por el órgano consultivo, si no a su vez, los funcionarios actuantes en dicho órgano deben obediencia al criterio explanado por la "opinión" que dio fin a la consulta evacuada, aún cuando en el procedimiento de fiscalización detente un criterio distinto al contenido en la referida decisión.

Otra consecuencia que apreciamos del carácter vinculante, se encuentra atada al hecho que si causa efectos jurídicos se encuentra sujeta a los mecanismos y principios de control del Estado, como es el principio de universalidad de control de los actos administrativos, entre muchos otros. Siendo así, debemos declarar que si causa efectos para las partes tiene y debe ser recurrible por ser un estamento Constitucional. Motivo por el cual mas adelante en el desarrollo del referido tema debemos analizar en primer lugar su naturaleza jurídica, para de allí, establecer sus posibles efectos sobre los administrados.

Al respecto, con referencia al trabajo citado, es claro que en el caso que se establezca un restricción absoluta en el ámbito jurisdiccional ordinario, así como administrativo, el único camino constitucional y legalmente disponible es el camino del amparo constitucional siempre y cuando la lesión o infracción de algún derecho constitucional se desprenda del acto impugnado y ésta persista en el tiempo.

A manera de conclusión en lo atinente al particular analizado, se debe indicar que al observar el camino ya trazado por la señalada doctrina y criterios de nuestro Máximo Tribunal de Justicia sobre la materia en estudio, nos encontramos todavía con muchas interrogantes y vicios que superar, pero con una sólida base que nos sirve de apoyo para soslayar dichos vicios mas allá de las soluciones planteadas a la fecha.

IV. Objetivos Generales.

Analizar la viabilidad de la recurribilidad de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, tanto en sede judicial como en sede administrativa, visto desde el prisma constitucional y procesal de los principios fundamentales del Derecho.

V. Objetivos Específicos.

Definir la importancia de las consultas en el campo del derecho tributario venezolano.

Estudiar las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, y sus consecuencias para los contribuyentes dada la forma en como se encuentra redactada actualmente en el Código Orgánico Tributario.

Analizar la recurribilidad de las consultas evacuadas a la Administración Tributaria, visto desde la ventana de los principios constitucionales y principios fundamentales del derecho, delimitando ventajas para el Estado y beneficios para los administrados.

Establecer la viabilidad de una doble instancia en la propia sede administrativa municipal que evacua la consulta presentada.

VI. Justificación.

La justificación del presente estudio es variada, pero sintetizando su motivo primario tenemos que ésta reside en el hecho que la recurribilidad de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, es una materia que necesita ser estudiada en mayor profundidad, en primer lugar, por la importancia que constituye para el ordenamiento jurídico venezolano, dada su naturaleza aclaratoria o interpretativa para esclarecer las dudas que se pudiesen presentar para los administrados, con respecto a las normas de contenido tributario, las cuales en algunos casos son de difícil comprensión, convirtiéndose de esta forma en una herramienta indispensable para los potenciales contribuyentes del Estado que tengan una duda con respecto a sus cargas impositivas o tributarias, más aún, cuando conocemos que nuestro sistema de recaudación fiscal es un sistema mayoritariamente de autogestión, el cual implica que los potenciales contribuyentes deben estudiar la norma, interpretarla, al entender que la norma contenida en la ley es abstracta, analizar sus actividades económicas, para luego determinar así, si son o no efectivamente contribuyentes de impuestos Nacionales o Municipales, y de serlo, determinar el respectivo aporte a declarar y cancelarlo. Es por ello, que contar con un mecanismo que le permita a los contribuyentes ubicarse acertadamente en el contexto jurídico tributario, resulta fundamental para un ejercicio fiscal saludable y eficiente, de allí, la importancia de la consulta como herramienta jurídica.

Con vista a la relevancia del procedimiento de marras, resulta vital para el equilibrio procesal del ordenamiento legal en el cual transcurre dicha herramienta consultiva, dada la necesidad del Estado que siempre existan las garantías y derechos mínimos comunes a todo Estado de Derecho y de Justicia, tanto en sede administrativa como judicial, por tal sentido, la condición de no recurribilidad contemplada en el Código Orgánico Tributario en su artículo 235, representa un obstáculo que se interpone a la concepción y ejecución de la Administración Pública transparente, sometida a la Ley y al derecho, por cuanto, el control jurisdiccional y especialmente la figura del control o revisión de los actos

administrativos en su propia sede, se constituyen en principios constitucionales comunes a todas las dimensiones del Estado.

En virtud de la forma como se encuentra codificada la norma con relación a las consultas *in comento*, se origina indefectiblemente un desequilibrio procesal que debe ser solventado, en aras de un sistema nacional tributario que inspire a los contribuyentes confianza, mas no temor, es por ello, que con el presente estudio se trata de profundizar los motivos que llevaron a nuestro Máximo Tribunal de Justicia a establecer su recurribilidad mediante el recurso contencioso tributario por ante los Tribunales de la República, así arraigar dichos fundamentos de hecho y de derecho por lo menos en un sentido analítico y de referencia futura para los practicantes de la materia tributaria y en definitiva a cualquier particular que se encuentre interesado o inclusive afectado por el tema de las consultas en materia tributaria.

Igualmente, en el presente trabajo, se busca plantear una vía adicional al recurso contencioso tributario que es actualmente la única vía de impugnabilidad contra la resolución dada por la Administración Tributaria con ocasión a las consultas de marras, ya que si bien, la posibilidad de recurrir por ante la vía judicial representa un avance demarcado en los derechos del contribuyente, no constituye la restitución y reivindicación completa de los mismos a la luz del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al no velarse por el principio del debido proceso en la propia sede, es decir, en la sede administrativa, como resulta, la no posibilidad para el contribuyente de poder interponer el recurso jerárquico como *vía optativa* de impugnación, violándose así, el principio de la doble instancia, así como el principio de auto control administrativo, los cuales constituyen derechos de orden público, que deben encontrarse siempre presentes frente la gestión de un administrado por ante los organismos competentes. Además de ello, es importante recalcar, que mas allá de la condición axiomática de los referidos derechos y garantías, los beneficios que éstos conllevan para los sujetos que conforman la relación jurídico tributaria, se materializan en una

maximización del derecho a la defensa del administrado y para el Estado, una ganancia, al presentarse como un filtro en la propia sede que disminuya la cantidad de causas que entran por ante los ya colmados Tribunales Contenciosos Tributarios cada año, coadyuvando a una gestión judicial más eficiente y oportuna.

VII. Marco Teórico.

A. Importancia de las Consultas en el Derecho Tributario Venezolano.

Para hablar de las consultas contenidas en el Código Orgánico Tributario de una forma asertiva, se debe en primera instancia resaltar la importancia de dicha herramienta en el marco del Derecho Tributario venezolano, observando el contexto jurídico que lo arroja y en el cual transcurre, es por ello, que es de resaltar que la relación jurídica que vincula a los sujetos que componen el derecho tributario, es una relación distinta a otras ramas del derecho, por cuanto, en ésta se encuentra por un lado un sujeto activo, que es el Estado Venezolano, representado por una Administración Tributaria que persigue satisfacer su carga pública mediante la recaudación de los impuestos que le corresponde por su condición de “Estado”, teniendo para tal fin, las más amplias facultadas para lograr su cometido y evitar una posible evasión fiscal; y por el otro, tenemos a los sujetos pasivos constituidos por las personas naturales o jurídicas cuyas actividades los colocan en los supuestos de hecho contenidos en la norma como actividades susceptibles de imposición fiscal.

El Estado, para lograr su cometido final de recaudación, promulga a través de sus órganos legislativos, las normas de contenido tributario, para establecer el nacimiento de potenciales obligaciones fiscales, obligaciones éstas que se encuentran destinadas a instaurar el orden jurídico que va a vincular al sujeto pasivo de la relación tributaria –contribuyente o responsable artículo 19 Código Orgánico Tributario- y al sujeto activo, –el ente público recaudador del tributo artículo 18 *ejusdem*-. En este sentido, dispone de dos tipos de normas, una material que contenga la norma o derecho en sí y una formal que contenga el procedimiento o pasos necesarios a seguir para convertir a un potencial tributo codificado en la norma material, a uno efectivamente recaudado.

Las normas de contenido formal, al igual que de las de contenido material, son de vital importancia, al formar un binomio que perecería sin la existencia de alguna de

sus partes, ya que si se tiene un procedimiento y no la norma sustancial, no existiría impuesto que recabar al no existir obligación, si sólo se tiene la norma sustancial y no la procedimental, se tendría una obligación abstracta que no tendría forma de cómo ejecutarla en los supuestos fácticos que se generen. Dicho lo anterior, para conceptualizar al derecho tributario formal de una forma más clara, se trae a colación lo señalado por el autor Héctor Belisario Villegas⁵, al destacar lo siguiente:

“El derecho tributario formal contiene las normas que el fisco utiliza para comprobar si corresponde que cierta persona pague un determinado tributo y –en su caso- cuál será su importe. .../... Es decir, el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”.

Al respecto, se observa que el derecho tributario formal busca materializar las normas sustantivas o normas materiales, en hechos reales que originen mediante un procedimiento correlativo de determinación tributaria, un tributo efectivamente percibido por el Estado.

En este sentido, las normas de contenido sustantivo y formal, originaria de la obligación tributaria la primera y destinada para la practicidad de los derechos sustantivos de contenido fiscal la segunda, no siempre resultan o logran simplificar el complejo proceso de convertir un derecho abstracto en un tributo recaudado y depositado en las arcas del Estado. Se hace esta consideración, por cuanto en nuestro sistema tributario nacional, la relación que se presenta entre sus sujetos se caracteriza por una relación de *auto gestión*, en donde los potenciales contribuyentes deben en primer lugar interpretar la norma de contenido tributario y en segundo lugar, interpretar las actividades económicas por ellos realizadas para concatenarlas con los supuestos de hechos contenidos en la Ley, una vez así, verificar si su actividad se encuentra enmarcada en el supuesto específico de recaudación o por lo menos de declaración fiscal dependiendo del hecho y de la Ley que corresponda.

⁵ Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires 2002, p. 393.

Al respecto, el artículo 130 del Código Orgánico Tributario señala:

“Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario” (Resaltado nuestro).

En consonancia con el contenido del dispositivo legal citado, se evidencia que son los particulares quienes tienen que analizar e interpretar la norma, realizando por lo menos en un primer plano el proceso de determinación tributaria, la cual no es una labor sencilla, más aún cuando el sistema tributario comprende una serie de acepciones jurídicas que resultan de difícil comprensión inclusive para los juristas y estudiosos de la materia, a raíz de ello, la doctrina ha establecido varios criterios de interpretación de la norma dependiendo de sus fines e intenciones legislativas, como resultan por ejemplo, interpretaciones restrictivas o interpretaciones extensivas, todo destinado a aplicar de una forma más real el supuesto de derecho en los hechos particulares que busca arropar.

Entre estos criterios de interpretación también debemos señalar a la Hermenéutica, que en el sentido lato no es más que la ciencia de interpretar los antiguos textos (bíblicos), y en el sentido jurídico, se circunscribe al método que se utiliza para interpretar la norma en el sentido que le pretendió el legislador, todas éstas son formas de análisis y de interpretación del derecho estatuido, común a todos los que transiten o se vean obligados a transitar por sus declaraciones.

Sobre este particular el autor argentino Dino Jarach⁶, puntualizó lo siguiente:

“Una cuestión de método que debe considerarse como fundamental para la interpretación de las leyes consiste en rechazar el aforismo del derecho romano el cual ‘in claris verbis non fit interpretatio’. La razón del abandono de este principio consiste en que puede haber una norma jurídica perfectamente clara en su sentido general y en todas sus partes y vocablos empleados y, sin embargo, necesita la

⁶ Dino Jarach, *Curso de Derecho Tributario*. Editorial CIMA, 1980, pp. 215 y 216.

labor del intérprete para su aplicación en los casos concretos. Esto por cuanto puede existir alguna dificultad para subsumir un hecho individual concreto en la norma abstracta y general. Lo difícil en la tarea interpretativa consiste precisamente en este proceso por lo cual se suele decir que la dificultad radica en interpretar los hechos y no las normas”.

El anterior criterio doctrinario realizado por el conocido jurista y estudioso de la materia tributaria, resulta sumamente vigente, al señalar que lo difícil no es interpretar la norma en su sentido individual, lo difícil es completar el circuito o ecuación que dicha norma forma con el hecho generador del impuesto, el cual puede resultar muy particular y sumamente complicado encuadrar en el supuesto contenido en la Ley, al ser la norma una sola, es decir la aplicable, y los hechos generadores de una vasta variedad, casi en el mismo número de posibles contribuyentes que se pudiesen presentar. En este mismo sentido, el autor Carlos Giuliani Fonrouge⁷ señala:

“CONCEPTO Y FUNCIÓN DE LA DETERMINACIÓN.- La ley establece de forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación”.

El anterior autor hace referencia a la particularización de la norma a cada caso presentado por el posible sujeto pasivo, lo cual no es otra cosa que la adaptación de la norma rígida e inerte contenida en la Ley, a los múltiples escenarios que se presentan como hechos generadores del tributo en el dinamismo de la práctica, conocido como el hecho imponible, el cual de materializarse, consisten en el hecho jurídico que por naturaleza origina la obligación tributaria.

Bajo este panorama, se puede vislumbrar la gran gama de escenarios que los contribuyentes deben conocer y muy particularmente enfrentar para poder determinar su realidad jurídica de una forma certera, determinando en primer lugar

⁷ Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero Volumen I*, Editorial Desalma, Buenos Aires 1993, pag. 491.

si son o no contribuyentes de un impuesto, y en segundo lugar, de serlo, cuánto debe ser su importe a la Administración Tributaria, esperando no errar en su interpretación de la norma, ni de su realidad o situación de hecho por difícil que resulte la tarea, así como, no errar en la cantidad monetaria de su importe al Fisco Nacional, por que de ser así, se enfrentarían al Estado no sólo en su calidad de receptor de tributo, sino en su calidad de sancionador, a través de multas, con sus intereses moratorios causados desde que el posible contribuyente debió enterar el impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario, así como a través de sanciones físicas de clausura temporal de establecimientos, utilizando el poder coercitivo facultado a la Administración Tributaria.

Por tal sentido, el deber recaído en los hombros de los potenciales contribuyentes no es uno de fácil cumplimiento, ni de poca responsabilidad, es por ello, que se puede puntualizar al respecto, que frente a una relación jurídica acaecida en estos términos, el instrumento de la consulta tributaria contenida en el Código Orgánico Tributario, resulta de fundamental importancia para despejar cualquier tipo de duda jurídico-tributaria que se pudiese presentar a un universo de contribuyentes, que realizan un gran espectro de actividades económicas, de las cuales el Estado pretende beneficiarse mediante el pago de la respectiva cuota del impuesto. En virtud de ello, debe fortalecerse en su estamento legal, así como, agilizar su práctica y tiempo de respuesta por parte de la Administración Tributaria, en espera que se convierta en una herramienta que inspire confianza y tranquilidad a los administrados, evitándose obstaculizar las actividades lucrativas desplegadas por los particulares, que en definitiva mitigaría el importe que recibe el Estado de dichas actividades, pudiendo así y a través de la utilización de la consulta, cumplir de una forma saludable con la obligación que compele el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela⁸ a todos los ciudadanos que la conforman.

⁸ Publicada en Gaceta Oficial No. 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000.

B. De las Consultas en General.

Analizada la importancia de las consultas en el estamento tributario venezolano, avanzamos en los aspectos técnicos de su configuración. Siendo así, La figura de la consulta se encuentra contenida en el Capítulo IV, del Título IV del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 33.305 del 17 de octubre de 2001, la cual se constituye en una herramienta destinada al beneficio de los potenciales contribuyentes de un tributo específico, conllevando una serie de requisitos de procedencia para que la consulta evacuada sea procesada y tramitada por la respectiva Administración Tributaria tal y como contempla el artículo 231 del mencionado código, como son: *i)* la cualidad, *ii)* el pago de las tasas establecidas y *iii)* que no existan recursos pendientes relacionados con la consulta evacuada.

En este orden de ideas, respecto al segundo requisito mencionado, se aprecia de una forma lacónica, que el pago de las tasas, es un requisito lógico y de autocontrol de la Administración Tributaria, en el sentido que de esta forma la administración está asegurando la legalidad fiscal de los potenciales consultantes, controlando mediante lo reseñado que todos los que acudan por su consulta se encuentren solventes, reduciendo así, los niveles de contumacia ante el Estado, asegurando una mayor recaudación. Dicho esto, se considera que el referido aspecto no amerita mayores consideraciones.

En lo atinente al tercer requisito, esto es, que no existan recursos pendientes relacionados con la consulta evacuada, también se debe señalar que es un requisito racional y tendiente a evitar decisiones contradictorias que colocarían al contribuyente en una situación de incertidumbre jurídica, todo claro en el supuesto que efectivamente se dicten dos decisiones con relación al mismo tema, que pudiesen destruirse a sí mismas, o en parte se contradigan en su contenido, tanto porque sean dos decisiones o pronunciamientos de la Administración Tributaria,

una en consulta y otra en recurso jerárquico, o por el contrario que sea un pronunciamiento administrativo en consulta y una decisión que devenga como resultado de un recurso contencioso tributario por ante la jurisdicción fiscal, que en definitiva no le resultaría beneficioso para ninguno de los sujetos que componen la relación jurídica tributaria, por cuanto se tendría a un contribuyente en un estado de incertidumbre fiscal y apegado al criterio que le resulte más favorable, que quizás reduzca su carga fiscal o que inclusive lo exima de ésta; y a una administración que no percibe la cancelación total o parcial del impuesto que competa, por parte del posible contribuyente en una situación de confusión que justifique su rebeldía al no tener un instrumento certero de imposición que le establezca de una forma clara su obligación.

Ahora bien, con motivo al primero de los señalados requisitos, a saber, la cualidad o falta de cualidad dependiendo del escenario, resulta a nuestro entender el de mayor interés, observándose que se encuentra estatuido los artículos 230 y 231 del Código Orgánico Tributario, que establecen que sólo quien tenga interés personal y directo sobre la aplicación de normas tributarias a una situación específica y concreta podrá presentar la consulta. Ello así, la referida acepción en principio y al parecer de quien escribe, desnaturaliza en alguna medida el concepto de consulta, por cuanto, una “consulta” en el sentido etimológico de la palabra según la “Gran Enciclopedia Larousse, Tomo Tercero Editorial Planeta, S.A.,” establece como definición lo siguiente: *“Acción y efecto de consultar. Reunión de dos o más personas para aconsejarse entre sí sobre una determinación o temor.”* Asimismo, “El Pequeño Larousse en su edición de 1999” establece como conceptualización de *consulta* lo siguiente: *“Acción y efecto de consultar. .../...Parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da acerca de una cosa...”*. De igual forma, establece el referido diccionario como concepto de *consultar* lo siguiente: *“Pedir parecer, dictamen o consejo y deliberar sobre determinado asunto (...) Someter una duda, caso o asunto a la consideración de otra persona...”*. Por lo que se logra entrever, la *consulta* o en otra frase *consejo*, no es una acción que conlleve ningún tipo de formalidades o

solemnidades para su realización, entendiéndose en el sentido “puro” de la palabra que la “consulta”, debería poder ser realizada por cualquier particular que presente una duda, sobre una materia específica del derecho tributario sin tener que encontrarse de forma real en la situación consultada, a diferencia de cómo se encuentra codificado en nuestro marco jurídico.

Si bien habrá quienes piensan lo contrario, es decir, que el consultante tiene que tener interés personal y directo sobre la materia consultada, debiendo ser realizada en base a un hecho concreto, los cuales resultan requisitos lógicos y necesarios para no congestionar la actividad desplegada por la Administración Tributaria por un sinnúmero de consultas inoficiosas, cabe resaltar en nuestro criterio lo siguiente: ¿Inoficiosa para quién? Si algún contribuyente se toma la molestia de redactar un escrito fundamentado –artículo 230 del Código Orgánico Tributario- para después acudir a la Administración Tributaria, esperando la admisión de su solicitud y luego esperar treinta (30) días hábiles para su respuesta –artículo 234 *eiusdem*-, aún cuando existe la posibilidad que quizás nunca sea emitida la debida respuesta, ¿qué mayor manifestación de interés que ésta?, ¿qué mayor expresión de importancia para el consultante?

En fin, podemos indicar en nuestra consideración, que si la consulta que nos compete, se encontrase codificada como una opinión que pudiese considerarse como un mero “consejo” y el consultante no tuviera que encontrarse en el supuesto de hecho específico de la consulta (interés directo), entenderíamos la condición de no recurribilidad contenida en la norma; pero desafortunadamente este no es el caso, por cuanto la consulta en la forma que se encuentra redactado en el Código Orgánico Tributario, representa una forma indirecta de determinación y fiscalización tributaria, de conformidad con las facultades y atribuciones conferidas a la Administración Tributaria en el referido Código, específicamente en su artículo 123, el cual reza:

“Los hechos que conozca la Administración Tributaria con motivo del ejercicio de las facultades previstas en este Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, o bien consten en los expedientes, documentos o registros que

lleven o tengan en su poder, podrán ser utilizados para fundamentar sus actos y los de cualquier otra autoridad u organismo competente en la materia tributaria” (Subrayado nuestro).

Igualmente, el artículo 127 *eiusdem* señala en su primera parte:

“La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributaria...”

De modo que, la Administración Tributaria tiene las más amplias atribuciones de fiscalización conferidas por el Código Orgánico Tributario, en virtud de ello, en la práctica observamos que una vez el contribuyente se haga visible para la Administración Tributaria, o mejor dicho se ponga bajo la luz de la administración, y ésta a su vez considere o establezca que el consultante, es por ejemplo, efectivamente un contribuyente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a diferencia del criterio del administrado, que quizás considere que su actividad se encuentre exenta, éste deberá efectivamente enterar y declarar dicho impuesto, porque de lo contrario se expondría a una sanción por parte de la administración que ya conoce de su existencia y de su situación frente al Fisco.

Asimismo, en lo relevante al carácter vinculante de la consulta, el artículo 234 del Código Orgánico Tributario, expresa: *“No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria en consulta evacuada sobre el asunto...”*. De la anterior declaración, se constata que la Administración Tributaria *no podrá* imponer sanciones cuando el contribuyente hubiere adoptado el criterio expresado por ésta, es decir, la respuesta dada causa efectos a dicha administración al resultarle vinculante, por cuanto no puede imponer una sanción con base en una fundamentación distinta a la ya explanada en la consulta. En sentido inverso, tenemos que si un contribuyente no adopta el criterio expresado por la Administración Tributaria consultada, ésta última podrá imponer una sanción con ocasión del incumplimiento de la “opinión” emitida, generando indudablemente un derecho a la administración y pudiendo afectar

-dependiendo de la consulta- los intereses del particular que de forma voluntaria acudió a la Administración Tributaria a esclarecer una duda de derecho con respecto a un tema tributario específico, para cumplir con la autodeterminación de un tributo o para conocer si debe o no cancelarlo, o para poder cumplir con cualquier tipo de obligación tributaria.

Por otro lado, si el contribuyente adopta la resolución o criterio de la administración no recibirá sanción alguna, por cuanto no existiría contienda, ya que el consultante se apegó a la “opinión” fundada que se emitió, el problema se presenta cuando el contribuyente no lo adopta, es decir, si el contribuyente no entera y declara el impuesto consultado, ya que la administración conoce el supuesto de hecho y particularmente es del criterio que debe enterar y cancelar el impuesto consultado “por considerarlo a éste un contribuyente del mismo”. ¿Qué pasaría en la práctica?, sucedería que la contumacia del consultante a declarar y pagar dicho impuesto pondría en movimiento el aparato fiscal de la administración, realizando ésta una serie de actos que culminarían en un reparo con obligación de pago cuyo fundamento y justificación fue el incumplimiento del pronunciamiento emitido por la administración en consulta. Para tal fin, el órgano podría iniciar el procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones, contenido en la Sección Cuarta, del Capítulo III del Código Orgánico Tributario, el cual prevé en su artículo 169, lo siguiente:

“Cuando el contribuyente o responsable no presente declaración jurada de tributos, la Administración Tributaria le requerirá que la presente y, en su caso, pague el tributo resultante en el plazo máximo de quince (15) días hábiles contados a partir de su notificación...”

Asimismo, el artículo 170 del mismo Código dispone que:

“En caso que el contribuyente o responsable no pague la cantidad exigida, la Administración Tributaria quedará facultada a iniciar de inmediato las acciones de cobro ejecutivo sin perjuicio del ejercicio de los recursos previstos en este código”.

De conformidad con las normas transcritas, que confieren a la Administración Tributaria la facultad para inquirir a los contribuyentes la declaración y cancelación del impuesto en un lapso perentorio máximo de quince (15) días, y en el caso que hemos adoptado como muestra, el consultante sería coaccionado a cancelar el tributo objeto de la consulta voluntaria, bajo la premisa de una sanción en caso de incumplimiento si no lo cancela en el tiempo establecido, pudiendo ser requerido inclusive judicialmente mediante el procedimiento ejecutivo, sirviendo el requerimiento de la administración como título para justificar dicha vía judicial.

Siendo así, se observa que las consultas además de iniciarse de forma voluntaria, es en la práctica un posible mecanismo indirecto de las Administraciones Tributarias de determinación fiscal, convirtiéndose en el fundamento bajo el cual se puede apoyar la administración para iniciar un proceso de fiscalización sin tener que refundar en dicho proceso las razones de hecho y de derecho que causaron su nacimiento, mas allá de basarse en el incumplimiento por parte del administrado del pronunciamiento dado en consulta, en detrimento del potencial contribuyente consultante.

Aún así, el artículo 235 del ya mencionado Código estatuye que: “*No procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias*”, lo cual resulta claramente contrario a toda garantía constitucional; y como ha quedado expuesto, de ser tomado a la letra dejaría imposibilitado al consultante para poder ejercer sus argumentos y derechos fundamentales ante un mandamiento negativo a sus intereses y que tuvo como origen una acción voluntaria del administrado.

C. De la Recurribilidad de las Consultas Evacuadas por la Administración Tributaria.

Encontrándonos en esta parte del estudio y tomando en consideración la resolución mediante la cual la Administración Tributaria emitió su “opinión”, antes de estudiar los motivos en que nos fundamentamos para defender su recurribilidad, debemos estudiar su naturaleza jurídica y origen para poder abordar mejor la solución del problema. Es por ello que además de analizar su naturaleza jurídica dentro de la figura de los actos administrativos, debemos profundizar sobre la condición de las consultas en el marco de los procedimientos administrativos.

Dicho lo anterior, iniciamos con la naturaleza jurídica de la consulta, entendiendo que la referida “opinión”, es el resultado de varios actos realizados tanto por el administrado como por la administración, siendo la última de las señaladas la que evacua una consulta realizada por un administrado que tiene interés real y legítimo en que le sea esclarecido un punto de derecho dudoso en materia tributaria, por lo que plasma sus consideraciones e inquietudes en un escrito el cual dirige al órgano especializado en la materia, siendo éste el idóneo para despejarlas, dado que de conformidad con lo establecido en artículo 137 del Código Orgánico Tributario, es quien debe interpretar las normas de contenido tributario, al establecer lo siguiente:

“La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes o responsables y para ello procurará:

1. Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos...”.

En este sentido, cabe la pregunta: ¿cuál es la naturaleza de la respuesta dada por la Administración Tributaria en materia de consultas?, para responder esta pregunta nos remitimos al contenido del artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁹, que dispone lo que a continuación se señala:

“Se entiende por acto administrativo, a los fines de la Ley, toda declaración de carácter general o particular, emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos

⁹ Publicada en Gaceta Extraordinaria N° 2.818 del 1 de julio de 1981

establecidos en la Ley, por los órganos de la administración pública". (Subrayado nuestro)

Igualmente, el artículo 18 de la mencionada ley dispone:

Todo acto administrativo deberá contener:

1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto.
2. Nombre del órgano que emite el acto.
3. Lugar y fecha donde el acto es dictado.
4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido.
5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes.
6. La decisión respectiva, si fuere el caso.
7. Nombre del funcionario o funcionarios que los suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.
8. El sello de la oficina.

Al respecto, el autor Eloy Lares Martínez¹⁰ indica lo siguiente:

"En un sentido orgánico, entendemos por actos administrativos, las declaraciones de voluntad, de juicio o de conocimiento, emanadas de los órganos de la administración y que tengan por objeto producir efectos de derecho, generales o individuales..."

Igualmente el autor Allan Brewer-Carias¹¹ establece como elementos del acto administrativo lo siguiente:

"(...) El acto administrativo, tal como lo definía el Código Colombiano, está configurado por <las conductas y las abstenciones capaces de producir efectos jurídicos y en cuya realización influyen de modo directo e inmediato la voluntad o la inteligencia> .../... Estos elementos se refieren a la competencia, la manifestación de voluntad, la base legal, la causa o presupuestos de hecho, la finalidad y el objeto de los actos administrativos, respecto de los cuales el derecho positivo ha venido precisando aspectos que anteriormente sólo la jurisprudencia y la doctrina habían definido.

¹⁰ Eloy Lares Martínez: *Manual de Derecho Administrativo*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1998, p. 148

¹¹ Allan Brewer-Carias: *Principios del Procedimiento Administrativo*, Editorial Civitas, S.A., Madrid España, 1990, p 81, 87 -92, 95, 99 -100,

.../... El primer requisito o elemento de fondo de los actos administrativos, como lo afirman expresamente la Ley de Procedimientos Administrativos de Argentina y España, es que deben <ser dictados por autoridad competente> (art. 7.a y art.40, respectivamente). La competencia así, es uno de los elementos esenciales de todo acto administrativo, entendiendo por tal competencia la aptitud legal de los órganos administrativos. .../...

El acto administrativo, ante todo, es una manifestación de voluntad de la Administración para producir efectos jurídicos, .../... Por tanto, el segundo elemento del acto administrativo es que exige que el mismo pueda ser considerado, efectivamente, como una manifestación legítima de voluntad de un órgano administrativo. .../...

La base legal de los actos administrativos, es su fundamento de derecho, es decir, las normas legales o reglamentarias que autorizan su actuación.

En otras palabras, es el <motivo de derecho> del acto administrativo, que autoriza la decisión concreta que contiene. .../...

Los motivos de los actos administrativos, es decir, la causa de los mismos, están configurados no sólo por la base legal o fundamentos de derecho del acto, sino por los presupuestos de hecho de los actos administrativos. Por ello, establece la Ley argentina de Procedimientos Administrativos, que constituye un <requisito esencial del acto administrativo> el que se sustente <en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable> (art.7.b)

Ahora bien, en cuanto a los presupuestos de hecho de los actos administrativos, ante todo, y para que estos se emitan, el funcionario está obligado a determinarlos con precisión; determinación que en esta etapa de la actuación no comporta ningún elemento de apreciación ni juicio, sino de constatación de los hechos que constituyen el presupuesto fáctico del acto. .../...

La actividad administrativa en el Estado de Derecho está condicionada por la ley, siempre, a la obtención de determinados resultados. Estos fines están siempre determinados en el ordenamiento jurídico, .../... Ahora bien, estos fines de la actividad administrativa pueden ser específicos, teniendo en cuenta la particular actuación de la Administración, o en todo caso, son los fines genéricos <de servicio público o que informan la función administrativa> .../...

Por último, dentro de los elementos del acto administrativo, como de todo acto jurídico, está su objeto o contenido, .../... Este objeto del acto administrativo, como en cualquier acto jurídico, tienen que ser determinado o determinable, debe ser posible y tiene que ser lícito. .../... La consecuencia de estas exigencias respecto del objeto, es que un acto administrativo cuyo contenido sea indeterminado, de imposible ejecución, ilegal en sí mismo i de ilegal ejecución, no puede ser válido y estaría viciado de nulidad absoluta.(...)” (Subrayado nuestro)

Visto el contenido normativo, así como los referidos criterios doctrinarios, se desprende que un acto administrativo es el acto jurídico de expresión de carácter general o particular, emanado por un órgano del Estado en ejercicio de sus competencias y de acuerdo a las formalidades y requisitos establecidos por la Ley, capaz de producir derechos y obligaciones. Igualmente, se observa que la doctrina discrimina como elementos del acto administrativo, la competencia, la

manifestación de voluntad, la base legal, la causa o presupuestos de hecho, la finalidad y el objeto.

Dicho esto y en el caso que nos compete, observamos que la consulta evacuada por la Administración Tributaria tal y como se encuentra estatuida en el Código Orgánico Tributario a nuestro criterio enmarca tanto en las características legales como en los elementos que ha establecido la doctrina para los actos administrativos, en el entendido que, la consulta es el producto de la ejecución de la función del órgano Administrativo en el ámbito de sus competencias, en donde el pronunciamiento dado tiene como origen una situación de hecho específica y debidamente fundamentada por un solicitante que tiene interés real y directo sobre la materia consultada, siendo la referida materia la causa de su solicitud y origen de hecho del posterior pronunciamiento.

Una vez planteada la solicitud, la Administración Tributaria procede a la verificación de su procedencia o no previo estudio de los requisitos exigidos por la ley, como son: *i)* cualidad, *ii)* pago de las tasas establecidas y *iii)* que no existan recursos pendientes relacionados con la consulta evacuada. Posteriormente, el órgano competente en un lapso de 30 días emite una opinión motivada, tanto en los hechos planteados como en el derecho aplicable, y donde indiscutiblemente existe una manifestación de voluntad por parte del órgano al explicar su “criterio” *vinculante* sobre la cuestión objeto de consulta.

Finalmente, cuando se emite el pronunciamiento, el cual dependiendo de la materia consultada puede generar derechos y obligaciones tanto para la propia administración, como para el consultante, afectando de forma evidente en algunos casos su esfera jurídica tributaria, observamos que dichos efectos varían si la consulta fue efectivamente evacuada dentro de los treinta días establecidos por la ley para su pronunciamiento o no.

En éste contexto, se desprende que la consulta para ser finalmente emitida es el producto del cumplimiento de una serie de formalidades exigidas por la ley, así como dentro del lapso establecido para ello, generando efectos ulteriores para los sujetos intervinientes, es por ello, que podemos concluir, que dada su constitución y efectos la consulta evacuada por la Administración Tributaria es claramente un acto administrativo.

En este orden de ideas, continuando con la ilación de nuestros argumentos, como es la declaratoria de acto administrativo de la “opinión” dada por la Administración Tributaria cuando evacua un consulta conforme a lo establecido al Código Orgánico Tributario, debemos señalar que tal y como se indicó dicho acto es el producto de una serie de actos previstos en la ley los cuales dan nacimiento a éste, sobre el tema se procede a transcribir lo expresado por el autor Eloy Lares Martínez¹², cuando con respecto a los procedimientos administrativos señaló lo siguiente:

“El conjunto de actos preparatorios o de trámite que preceden al acto administrativo decisorio, y asimismo, los trámites y diligencias posteriores a éste, constituyen los procedimientos administrativos a que se refiere el presente capítulo. Esos procedimientos comprenden, pues, la cadena de resoluciones de carácter previo que han de ser dictadas por los órganos de la Administración y que conducen a la emisión de actos administrativos, las formalidades complementarias de esos actos, o sea, su notificación a los interesados o su publicación, e igualmente, las decisiones dictadas por las autoridades administrativas, de oficio o a instancia de parte interesada, mediante las cuales se convalida un acto anulable, se reconoce la nulidad absoluta de un acto, o se corrige, revoca, modifica o confirma un acto administrativo anterior.

Los procedimientos administrativos son también llamados procedimientos internos porque se tramitan en el seno de la Administración. Se distinguen de los procedimientos contenciosos, de los cuales conocen los órganos jurisdiccionales, es decir, los tribunales...”

Igualmente el referido autor Lares Martínez¹³, sostiene que:

¹² Eloy Lares Martínez. Manual de Derecho Administrativo. Décima segunda Edición. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Universidad Central de Venezuela. Caracas/2001. P. 593-594

¹³ Eloy Lares Martínez: *Manual de Derecho Administrativo*, op. cit., p. 710.

“La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos contempla dos clases de procedimientos, a saber: los procedimientos de primer grado y los de segundo grado.

Los procedimientos de primer grado son aquellos que tienen por finalidad, la formación del acto administrativo; los procedimientos de segundo grado, en cambio, tienen la finalidad, la revisión en vía administrativa de los actos ya dictados”. (Subrayado nuestro)

En este sentido, el autor José Araujo-Juárez¹⁴ al respecto consideró lo siguiente:

“Como fórmula de armonización entre la tesis expuestas, se entiende el procedimiento como serie de actos o de fases, pues lo que se obtiene en el encuadre de aquellos actos es una serie de momentos concretados en el tiempo. De ahí que –observa Fragola- la formación del acto administrativo se produce a través de una serie de fases y comportamientos de diversos sujetos o de varios órganos y, por tanto, el procedimiento es de concatenación de actos, y esto supone una serie de fases.

Es tal la postura sostenida por López Rodo, para quien el procedimiento es una forma de sucesión de los actos y de los tiempos. No basta la pluralidad de actos para afirmar la existencia de un procedimiento; los actos pueden realizarse sin sujeción a procedimiento alguno; lo que constituye el procedimiento no son los actos que encauza y enderezca, ni los tiempos o fases en que se divide, sino el complejo de circunstancias que determinan un especial “modo de sucesión”. Lo que pasa en un instante no puede originar un procedimiento, tampoco es objeto de éste un hecho aislado. Es un modo de sucesión, un orden y fórmula de proceder; es una pauta que debe seguirse para alcanzar un resultado práctico.”

Con vista a las anteriores consideraciones entendemos que el procedimiento administrativo se constituye por los actos precedentes o formalidades complementarias a los actos administrativos que se realizan en el seno del órgano que compete, los cuales deben realizarse en un orden de sucesión previamente establecido por la ley, destinados a encaminar una serie de actos o fases para alcanzar un objetivo específico. Siendo así y en el caso de las consultas vemos como ésta se distancia del simple derecho a petición contenido en el artículo 51 de la Constitución de la República de Venezuela, el cual puede constituirse como por ejemplo a una solicitud de exoneración de una carga impositiva que realice un administrado a una Administración Tributaria, la cual no cuenta con formalidad alguna para su tramitación o admisión, así como, no cuenta con un lapso expreso que prevea el tiempo de respuesta por parte de la solicitada.

¹⁴ José Araujo-juárez: *Procedimiento y Recurso Administrativo*, Ediciones Paredes, Caracas, Venezuela, 2010, p. 26 y 27.

El anterior ejemplo, no se corresponde con el caso bajo estudio, por cuanto, tal y como se expresó, las consultas conllevan una serie de formalidades, lapsos y efectos que varían dependiendo de la oportunidad de la respuesta, discriminándose varios actos a realizar por parte de los sujetos de la relación, a saber: (I) la introducción de una solicitud fundamentada por parte del interesado. (II) Una verificación por parte del órgano competente en razón que se cumplan con los extremos de los artículos 230 y 231 del Código Orgánico Tributario. Y (III) Dentro de los treinta días establecidos por la norma la Administración Tributaria emite un pronunciamiento, el cual, y esta es la parte interesante, puede variar sus efectos dependiendo si el mismo ocurrió dentro del lapso legal establecido para ello o no, para tal efecto nos permitimos transcribir el artículo 234 del Código Orgánico Tributario, el cual es del tenor siguiente:

*“No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria en consulta evacuada sobre el asunto.
Tampoco podrá imponerse sanción en aquellos casos en que la Administración Tributaria no hubiere contestado la consulta que se le haya formulado en el plazo fijado, y el consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta.”* (Subrayado nuestro)

De conformidad con el anterior contenido de la referida norma, se desprende que si la administración no evacua la consulta en el lapso fijado, opera el silencio positivo, por cuanto el consultante podrá aplicar el criterio esbozado en la consulta sin tener el peligro que la administración posteriormente le imponga una sanción en base a dicho hecho. Siendo así, debemos señalar que una característica típica de un procedimiento es el condicionamiento de los efectos de un acto administrativo a la temporalidad de su nacimiento, en razón de encauzar su resultado a la forma y tiempo que la ley previamente estableció. En base a los anteriores razonamientos, consideramos que resulta procedente llamar a la figura en comento como *“el procedimiento de consulta”*, por lo menos en la forma en como se encuentra redactado en nuestro Código Orgánico Tributario.

Realizadas las anteriores consideraciones, es de resaltar que no nos encontramos solos en nuestras consideraciones, pudiendo resaltarse la sentencia proferida por la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo en el caso de la aerolínea Láser, entre otros, donde realiza una serie de consideraciones interesantes al respecto, la cual será estudiada cuando nos adentremos mas adelante en el análisis jurisprudencial de los casos que nos competen.

Establecida la consulta como un acto administrativo, debemos avanzar con nuestros razonamientos, señalando; al ser la consulta un acto administrativo y por ende estar sujeto a todos los principios que rigen dichos actos, ¿cómo el Código Orgánico Tributario puede establecer su no sujeción a algún tipo de control?, la respuesta a esta pregunta no la conocemos, pero lo que sí conocemos, es el *principio de universalidad del control de los actos administrativos*, así como, los denominados procedimientos administrativos de primer y segundo grado arriba citados por el comentado autor de derecho administrativo Eloy Lares Martínez.

Sobre el punto en referencia de control de los actos administrativos, la novísima Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa¹⁵ consagra en su artículo 8 lo siguiente:

“Universalidad del Control

Artículo 8. Será objeto de control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la actividad administrativa desplegada por los entes u órganos enumerados en el artículo anterior, lo cual incluye actos de efectos generales particulares, actuaciones bilaterales, vías de hecho, silencio administrativo prestación de servicios públicos, omisión de cumplimiento de obligaciones y, en general, cualquier situación que puede afectar los derechos o intereses públicos o privados”.

Con vista en las anteriores disposiciones, tenemos que los actos administrativos no pueden escapar del principio de control administrativo, el cual resulta un principio universal indispensable para la correcta ejecución de los órganos

¹⁵ Publicada en Gaceta Oficial No. 39.447 de fecha 16/06/2010.

administrativos del Estado cuando interactúan con los particulares que acuden a ellos para satisfacer sus necesidades.

Es oportuno señalar que el Código Orgánico Tributario estatuye en su artículo 2 lo siguiente:

“Constituyen fuentes del derecho tributario:

- 1. Las disposiciones constitucionales.*
- 2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República”.*

Con vista en lo anterior, tenemos que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como norma suprema y cimiento sobre el cual el ordenamiento jurídico debe encauzar su acción, señala con respecto al tema en estudio lo siguiente:

“Artículo 26. Todo persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizara una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles”.

“Artículo 49. 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 declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo...”.

“Artículo 259. La Jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración...”.

Las anteriores declaraciones constitucionales constituyen los pilares fundamentales del ordenamiento jurídico venezolano en materia de acceso a la justicia, siendo los nortes fundamentales que todo procedimiento debe tener en su

brújula para hacerlos transitar hacia su cometido final, que no es otro que el de *justicia real*, es por ello que tales declaraciones no se circunscriben sólo a la materia jurisdiccional, sino a todo el cuerpo del Estado Venezolano en todas sus dimensiones y esferas, entendiéndose tanto en los procesos administrativos internos llevados por los distintos organismos del Poder Ejecutivo, así como los llevados por los órganos de justicia.

Siguiendo estas ideas, el artículo 23 de nuestra Carta Magna le otorga jerarquía constitucional a los tratados en materia de Derechos Humanos suscritos y ratificados por la República.

Se desprende de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos celebrada en San José de Costa Rica entre el 07 al 22 de noviembre de 1969 (Pacto de San José de Costa Rica), la cual se encuentra suscrita por nuestro país y forma parte de la gama de tratados internacionales en materia de Derechos Humanos, siendo ratificada por la República de Venezuela el 9 de agosto del año 1977¹⁶, que en su artículo 8 consagra las “Garantías Judiciales” especialmente en su ordinal “H”, al establecer el “*Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior*”, lo cual concatenado con la declaración contenida en el *ut supra* transcrito artículo 49 de la Constitución Nacional, al afirmar que: “*Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo*”, permite resaltar que se prevé de forma taxativa el principio de la doble instancia, el cual representa una incorporación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela aprobada en el año 1999, por no encontrarse disposición similar en la derogada Constitución de la República de Venezuela del año 1961, en donde el único artículo que hacía referencia de forma general a los derechos procesales de los administrados, así como al derecho de acceso a la justicia, se encontraba en su artículo 68, que disponía:

“Todos pueden utilizar los órganos de la administración de justicia para la defensa de sus derechos e intereses, en los términos y condiciones establecidas por la Ley, la cual fijará normas que aseguren el ejercicio de este derecho a quienes no

¹⁶ Publicada en Gaceta Oficial No. 31.256 de fecha 14 de junio de 1977.

dispongan de medios suficientes. La defensa es derecho inviolable en todo estado y grado de proceso”.

De la norma contenida en la derogada Constitución de la República de Venezuela de 1961, se aprecia que establecía la defensa como derecho inviolable en todo estado y grado del proceso, sin embargo, lo hacía de una forma tenue y poco específica, lo que ocasionó en algunos casos excesos procedimentales por parte de los órganos del Estado. Es por ello, que el actual Texto Fundamental del año 1999, estableció por vez primera de forma expresa, el principio de la doble instancia en su artículo 49, no dejando a diferencia de la citada Constitución del año 1961, a libre interpretación del facultativo la extensión del derecho al debido proceso.

Sobre la expresión contenida en el delatado artículo 49, que establece dentro del derecho al debido proceso (judicial y administrativo) que toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, debe profundizarse su etimología y la hermenéutica que la rodea en base a la intención del constituyente, ante lo cual surge la siguiente pregunta: ¿qué se entiende por culpable?. Sobre ésta el diccionario enciclopédico Quillet¹⁷ amalgama la siguiente definición: “*CULPABLE adj. Aplícase a aquel a quien se puede echar la culpa; .../... De. Apl. A aquel que tiene culpa y también a las acciones y a las cosas inanimadas; .../... En sentido general, se dice tanto del que ha obrado con culpa como del que lo ha hecho con dolo.*” Con base en las anteriores declaraciones, tenemos que culpable es el “responsable de un delito o falta”, ahora bien analizado el sentido de la palabra “culpable” se observa que el referido diccionario enciclopédico en su tomo IV, conceptualiza como “fallo” de la siguiente forma: “(cf. *Fallar: decidir*) *m. Sentencia definitiva del juez, y en ella, especialmente, el pronunciamiento decisivo o imperativo.- P. ext., decisión tomada por persona competente sobre cualquier asunto dudoso o disputado*”. Siendo así, y teniendo claro el sentido u origen etimológico de cada palabra, se puede concluir al respecto, que cuando la disposición constitucional señala que: *toda persona declarada culpable tiene el*

¹⁷ Quillet, Tomo III Editorial Cumbre S.A., 1972.

derecho de recurrir del fallo, debe entenderse que el espíritu del constituyente no fue otro que el resguardo del principio de la doble instancia, el cual se le debe otorgar una interpretación extensiva dada la materia que tutela.

En el presente contexto, no cabe duda que dicho principio es común a todas las esferas del Estado, jurisdiccional y administrativo, por cuanto ambos profieren decisiones o emiten pronunciamientos que causan efectos particulares o generales en el caso de los órganos administrativos en el ámbito de sus competencias y por ende bajo ningún supuesto pueden inobservar dicho mandato constitucional.

Frente a estas consideraciones, analizando el marco jurídico en su generalidad, demarcamos que sí existen excepciones a la regla de la doble instancia, como resulta por ejemplo la cuantía prevista en la Ley Orgánica Procesal del Trabajo, al establecer que las demandas que no superen las tres mil unidades tributarias (3000 U.T.) no son susceptibles de interponer el recurso de casación. No obstante lo anterior, no es menos cierto que el recurso de casación representa una instancia ulterior a la alzada constituida por los Tribunales Superiores del Trabajo.

Aunado a lo anterior, es de indicar que si el afectado se vio desmedrado en un derecho constitucional en el contenido de la decisión del Juez Superior, puede intentar el recurso extraordinario de control de la legalidad, aún cuando en el ejemplo dado, la cuantía no alcance las tres mil unidades tributarias (3000 U.T.), observándose de esta forma que mas allá de las limitaciones de la norma, éstas no se encuentran codificadas de una forma absoluta o hermética, siendo siempre permeables a un mecanismo de control sobre las distintas decisiones que profieran los órganos correspondientes.

Más allá de lo anterior y navegando aguas adentro en la conceptualización de la correcta ejecución del Estado en cuanto a lo que el acceso a la justicia se trata, es preciso analizar la consulta o procedimiento de consulta establecido en el Código

Orgánico Tributario bajo el prisma de los principios constitucionales *ut supra* desarrollados, puntualizándose que la no recurribilidad contenida en dicho procedimiento, transgrede los principios constitucionales y universales que tanto hemos profesado, más aún cuando el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece que:

“La administración pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia...” (Subrayado nuestro).

En adición a lo anterior, se aprecia que los principios generales de la actividad administrativa se encuentran consagrados en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, estatuyendo que: *“La actividad administrativa se desarrollará con arreglo a principios de economía, eficacia, celeridad e imparcialidad...”* (Subrayado nuestro). En este contexto, la referida norma se presenta como un estandarte para la gestión del Estado, esto es, como precepto supremo que debe y tiene que ser respetado por todos los sujetos que componen la relación administración-administrado, conllevando ambos la obligación de coadyuvar en el correcto desempeño de la función del Estado, siendo su deber combatir de forma activa y determinante cualquier desequilibrio que se puede presentar respecto a los derechos fundamentales necesarios para la subsistencia del colectivo.

En este debate, la jurisprudencia y a su vez los administrados que accionan ante ella, han jugado un rol determinante en el dinamismo de la actividad jurisdiccional, mediante la cual se han alcanzado ciertos logros en la materia que nos compete, referida a la no recurribilidad de las consultas. Al respecto, se ha recorrido un trayecto considerable en la búsqueda de su armonización con las normas constitucionales. El referido avance jurisprudencial ha sido el producto de varias decisiones emanadas de las Salas Constitucional y Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, las cuales en nuestra consideración requieren un análisis de las más resaltantes, por lo que en el capítulo siguiente se abordarán de

forma detallada los motivos que conllevaron a nuestro Máximo Tribunal de Justicia ha establecer el por que de su recurribilidad.

Siendo así, finalizamos las ideas del presente capítulo, entendiendo que la condición vinculante de las consultas se contrapone de forma directa con su condición de “no recurribilidad” ambas contenidas en el Código Orgánico Tributario, por cuanto tal y como se conoce, las consultas no se encuentran destinadas a establecer de forma directa ningún tipo de carga impositiva o de sanción al administrado, pero si se constituye en un acto administrativo definitivo de efectos particulares capaz de generar derechos y obligaciones en las cuales se fundamenten procedimientos administrativos ulteriores, al prejuzgar el fondo de la materia de forma vinculante.

En abundancia a lo anterior, se podría pensar que las consultas no son recurribles por cuanto la recurribilidad opera sobre el acta de fiscalización que imponga la multa y que se basa en la “opinión” dada en consulta, de ser así, sería pensar que las consultas y el procedimiento de fiscalización son uno solo, lo cual no es correcto, por cuanto ambos ocurren en tiempos distintos y contienen una finalidad distinta, lo que los hace perfectos en su constitución y objeto, debiendo cada uno recibir consecucionalmente un tratamiento individual.

D. Análisis Jurisprudencial.

Visto lo expuesto, procedemos al estudio de la evolución jurisprudencial que ha realizado nuestro Máximo Tribunal de Justicia con ocasión del problema que nos compete, esto es, la recurribilidad o dicho en otros términos la aparente irrecurribilidad de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria. Siendo

así y observando la condición de “irrecurribilidad” *in comento*, se evidencia que la misma conlleva dos dimensiones, por una parte, la no recurribilidad ante la sede administrativa, es decir, ante el propio órgano que emite la opinión, y por la otra, la no recurribilidad ante los órganos jurisdiccionales. Sobre ésta última, – recurribilidad ante los órganos jurisdiccionales- la jurisprudencia nacional ha recorrido un trecho considerable, estudiando los preceptos constitucionales como los precedentemente abordados, bajo los cuales se apoyó para abrir una brecha hacia una justicia más equilibrada, afirmando la posibilidad de la recurribilidad en una primera dimensión, como lo es la vialidad de apelación por ante los Tribunales Contenciosos Tributarios mediante la interposición del recurso contencioso tributario.

Dicho lo anterior, como primer criterio jurisprudencial objeto de análisis, es preciso observar lo expuesto en sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional¹⁸ en donde destaca lo siguiente:

“Sin lugar a dudas, una de las modificaciones substanciales que introduce la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en materia de derechos y garantías constitucionales, viene dada por la extensión y detalle con que se pronuncia el artículo 49 al contemplar el derecho humano fundamental a la defensa y al debido proceso.

(...)

Considera la Sala que la interpretación del dispositivo recién transcrito debe llevarse a cabo con arreglo al principio de la integridad del ordenamiento, y especialmente del ordenamiento constitucional, sobre todo cuando se opera en materia relativa a la extensión y alcance de los derechos fundamentales, cobrando especial relevancia a este respecto el contenido de los artículos 2, 7 y 23 del Texto Fundamental, según los cuales:

(...)

Atendiendo al contenido de las disposiciones antes citadas, resulta imperioso acudir al texto de los tratados que en materia de derechos fundamentales ha suscrito válidamente la República, entre los cuales destaca especialmente la Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 (Pacto de San José), cuya correspondiente Ley de ratificación por la República de Venezuela se encuentra publicada en la Gaceta Oficial N° 31.256 del 14 de julio de 1977.

¹⁸ Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia N° 00802 de fecha 13 de abril de 2000.

En tal sentido y por lo que respecta a la consagración de garantías propias del derecho a la defensa y al debido proceso, el artículo 8 de la citada Convención dispone expresamente lo siguiente:

'Artículo 8.- Garantías Judiciales.

(...)

2.- Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras que no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, con plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

(...)

h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior ...' (Subrayado, cursivas y resaltado de la Sala).

(...)

De manera pues que conforme al tenor literal de la disposición transcrita en último término, cuya validez y aplicabilidad directa en el ordenamiento venezolano viene expresamente determinada por el propio Texto Fundamental (artículos 2, 7 y 23), constituye un elemento esencial del derecho humano fundamental a la defensa y al debido proceso el poder contar con la efectiva posibilidad de revisión de los fallos o decisiones dictados con ocasión de un proceso o de un procedimiento.

(...)

Ahora bien, no escapa al conocimiento de la Sala que la previsión constitucional de este derecho que formula el artículo 49 del Texto Fundamental, especialmente por lo que respecta a la posibilidad de ejercer recurso contra decisiones judiciales ante un tribunal superior, se encuentra sujeta a la posibilidad de que la propia Constitución y la ley establezcan excepciones en tal sentido.

Tampoco escapa al conocimiento de este Supremo Tribunal que la disposición de la Convención Americana en la cual se contempla el derecho a recurso como garantía judicial, alude específicamente al disfrute de dicha garantía en el ámbito de un proceso dirigido a esclarecer la exigibilidad o no de responsabilidad penal.

Sin embargo, estima la Sala que la adecuada y razonable interpretación de estas disposiciones debe estar orientada por el principio de extensión en cuanto al efectivo alcance y disfrute de los derechos humanos fundamentales, el cual encuentra expreso reflejo en el texto del artículo 23 constitucional, que ordena hacer prevalecer, en el orden interno, a las disposiciones contenidas en tratados, convenios o acuerdos internacionales suscritos válidamente por la República, en la medida en que contengan normas sobre el goce y ejercicio de estos derechos que sean más favorables a las establecidas por la propia Constitución y por la ley, imponiendo su aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.

Por otra parte y en cuanto a los términos en que se pronuncia el citado literal h) del numeral 2 del artículo 8 de la Convención, referido principalmente al principio de la doble instancia como garantía judicial en el ámbito del proceso penal, estima la Sala necesario precisar que se trata de una norma extensible con carácter general al ámbito del ejercicio del poder punitivo o represivo por parte de la Administración, siendo justamente en esta línea que apunta el avance constitucional que, en materia del derecho a la defensa y al debido proceso, postula la nueva redacción del artículo 49 de la Constitución, al hacer extensivas

expresamente estas garantías a la sustanciación y decisión de los procedimientos administrativos...” (Subrayado nuestro).

Del anterior criterio jurisprudencial, se extrae la interpretación realizada por la Sala Constitucional de nuestro Máximo Tribunal de Justicia, al artículo constitucional número 49, en donde se contempla el principio que tiene toda persona declarada culpable a recurrir del fallo, que si bien dicho principio hace mención a los fallos emitidos en materia penal, el mismo resulta común a todos los procesos y procedimientos, por cuanto representa la materialización de los derechos y garantías constitucionales tutelados por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999, asimismo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, equipara el delatado principio constitucional de la doble instancia, con el principio de la doble instancia estatuido en el literal “H” del numeral “2” del artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica, el cual tiene rango constitucional de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del texto constitucional, afirmando que el mismo resulta extensible a las decisiones emanadas en sede administrativa.

Dicho lo anterior , se observa que la Sala Constitucional como máximo intérprete de la Constitución Nacional, de conformidad con lo establecido en el artículo 335 del eiusdem, estableció de forma vinculante, que el contenido y alcance del principio de la recurribilidad de los fallos contenido en el artículo 49 de nuestra Carta Magna o “principio de la doble instancia” debe ser común a todas las decisiones emanadas de la Administración Pública y Judicial, entendiéndose tanto sede jurisdiccional como sede administrativa y no sólo circunscribirse al ámbito penal, tal y como *supra* se ahondó, concordando con nuestro criterio de la intención del constituyente en el postulado 49 de abarcar todas las esferas de las acciones gubernamentales, atendiendo al principio *de integridad del ordenamiento nacional*.

Continuando con la reseña de los avances jurisprudenciales, tenemos que en la decisión que infra transcribiremos parcialmente, se estableció la no recurribilidad de

los actos impugnados, en dicho caso, seis oficios mediante los cuales la Dirección de Control del Sector de Economía de la Contraloría General de la República, informó los resultados del examen practicado a la cuenta de ingresos de la Gerencia de la Aduana Principal Centro Occidental, por considerarlos actos de mero trámite o preparatorios que no resultan definitivos. Más allá de haber establecido su no recurribilidad, sí realizó un análisis muy interesante sobre las condiciones que deben cumplir ciertos actos para que pueden ser objeto de revisión en base al principio de control de los actos administrativos, así como del tratado principio de la doble instancia, consideraciones éstas que resultan comunes a cualquier tipo de acto emanado de una administración que causa efectos para un administrado, dicho esto, descendemos a las consideraciones del Tribunal Supremo de Justicia¹⁹ cuando señaló lo siguiente:

“La posibilidad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria por ante la jurisdicción contencioso tributaria, está condicionada, de conformidad con lo dispuesto en el primer numeral del artículo 259 del Código Orgánico Tributario vigente, al cumplimiento de los mismos requisitos establecidos por el artículo 242 eiusdem, para la interposición del recurso jerárquico contra los actos que emanen de la mencionada Administración.

El aludido artículo 242 del Código Orgánico Tributario, establece que los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones, o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico. Así pues, serán estos mismos actos los que en virtud del precitado artículo 259, serán susceptibles de ser recurridos en la sede jurisdiccional, a través del correspondiente recurso contencioso tributario.

De manera que, pese a la universalidad del control contencioso tributario sobre las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, expresamente reconocido en la normativa rectora del procedimiento impositivo y del contencioso fiscal, el recurso contencioso tributario sólo procede contra los actos definitivos que: determinen el acaecimiento del hecho generador del tributo y cuantifiquen la deuda tributaria; impongan las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios; afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; o nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, intereses, sanciones y otros recargos. Asimismo, excepcionalmente, podrán ser recurridos los denominados actos de trámite, sólo cuando impidan o imposibiliten la continuación del procedimiento, causen indefensión o prejuzguen sobre el fondo del asunto, situaciones éstas que, como bien señaló la

¹⁹ Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia N° 00591 del 10 de abril de 2003.

representación de la Contraloría General de la República, los hace asimilables a los actos definitivos...” (Subrayado añadido).

En este orden de ideas, vemos como la Sala Político Administrativa puntualizó que el recurso contencioso tributario sólo procede contra actos definitivos que impongan multa, determinen tributos y que en definitiva se encuentren enmarcados en los supuestos contenidos en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario. Adicionalmente y por vía excepcional, incluyó los denominados actos de trámite, *sólo cuando impidan o imposibiliten la continuación del procedimiento, causen indefensión o prejuzguen sobre el fondo del asunto*. En este contexto, cabe la siguiente pregunta orientada al caso que nos compete: ¿acaso las consultas no se encuentran prejuzgando el fondo del asunto además de su carácter vinculante para las partes?. Frente a la mencionada interrogante y en nuestra consideración, las consultas y los posibles efectos de su acto final mediante el cual responde la consulta planteada, cumple con creces los anteriores requisitos para hacerlo recurrible a través del recurso contencioso tributario, sobre todo por el hecho en el caso de las consultas, de encontrarse atado el prejuzgamiento del fondo del asunto a su condición vinculante para las partes de conformidad con lo establecido en el artículo 234 del Código Orgánico Tributario.

Sobre el anterior particular resulta oportuno señalar el criterio establecido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia²⁰, al sostener lo siguiente:

“De una primera lectura del citado dispositivo, ciertamente se observa evidente que ‘pese a la universalidad del control contencioso tributario respecto a los actos y actividades realizados por la Administración Tributaria’, la posibilidad de recurrir de las llamadas opiniones de la Administración Tributaria en ocasión de interpretar las normas tributarias, se encuentra absolutamente condicionada por la ley rectora del procedimiento impositivo [C.O.T./2001] al hecho de que la misma constituya un acto o decisión administrativa que se considere ilegal y que como tal afecte la esfera jurídico subjetiva de su destinatario. (Subrayado nuestro)

²⁰ Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia N° 034 del 09 de enero de 2008. (caso aerolínea Láser)

Aquí debemos realizar una pausa, por cuanto en el anterior párrafo nuestro Máximo Tribunal de Justicia aquilato una serie de consideraciones con respecto a las consultas evacuadas conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributaria del año 2001, que debe ser estudiado por separado.

En primer lugar, denominó como acto a las *“llamadas opiniones de la Administración Tributaria en ocasión de interpretar las normas tributarias”*, es interesante por cuanto la propia Sala Político Administrativa de forma no tan indirecta cuestiono la denominación de “opinión” de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, al hacer el adjetivo de “las llamadas opiniones”.

En segundo lugar, condiono de forma absoluta la posibilidad de recurrir de las llamas opiniones, *a la ley rectora del procedimiento impositivo contenida en el Código Orgánico Tributario*, cuando la misma se constituya en un acto o decisión administrativa que se considere ilegal y que como tal afecte la esfera jurídica de su destinatario. De la anterior declaración debemos resaltar, la denominación de las llamadas opiniones como *actos administrativos o decisiones administrativas ilegales* o que afecta la esfera jurídica del consultante, así como, la inclusión de su recurribilidad *dentro de la ley rectora del procedimiento impositivo*.

Realizadas las anteriores consideraciones continuamos con la transcripción parcial del comentado fallo de emanado de la Sala Político Administrativa en el caso de la aerolínea Láser, en donde continuó esbozando:

“(Omissis)

Asimismo, ya en el contexto de Administración Tributaria actuando como órgano consultivo, en el marco de las regulaciones establecidas al efecto en el Capítulo IV (De las Consultas) del Título IV del vigente Código Orgánico Tributario (ver artículos 230 al 235), también puede afirmarse, como aduce la representación fiscal en el presente juicio, que las consultas evacuadas por dicha Administración se constituyen en opiniones incapaces de producir determinados efectos jurídicos y sin fuerza ejecutoria y, por tanto, de naturaleza no vinculante para quien las solicita.

De manera que, en principio, la situación debatida se inserta en el contexto descrito. Sin embargo, una vez examinadas detalladamente las actas que cursan en autos y las pretensiones y defensas aducidas por las partes, así como el marco legal dispuesto para solventar la presente controversia, resulta imperativo a esta Sala atender a lo previsto sobre el particular en la Ley Orgánica de Aduanas vigente y aplicable, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.353 del 17 de junio de 1999, específicamente a lo prescrito en sus artículos 140 y 141, así:

(Omissis)

De la norma última transcrita destaca la consagración expresa de la naturaleza vinculante para el consultante de las opiniones evacuadas por la Administración Aduanera respecto a la aplicación de normas tributarias a una situación de hecho concreta planteada, circunstancia ésta que difiere de la disposición aplicable respecto a las consultas formuladas ante la Administración Tributaria, cuya regulación fue descrita supra y asumida por el juzgador de instancia para resolver el caso sometido a su consideración. (Artículo 235 C.O.T.).

(Omissis)

Surge pues evidente la incidencia de dicha consulta u opinión sobre valoración aduanera en la esfera jurídica subjetiva de la empresa contribuyente, de donde juzga esta Sala a partir de lo aducido sobre el particular por la apelante, que el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, incurrió en un error de interpretación acerca del contenido y alcance del artículo 235 del vigente Código Orgánico Tributario y, por tanto, en errónea aplicación del referido dispositivo a los efectos de juzgar irrecurrible la comunicación N° INA/5110/2006-E-170 de fecha 21 de diciembre de 2006, emanada de la Gerencia de Valor de la Superintendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Así se declara...” (Mayúsculas del original).

Observando los argumentos dados en el anterior criterio jurisprudencial, se aprecia que el caso en cuestión, se circunscribe a la recurribilidad de las consultas evacuadas por la Gerencia de Valor de la Intendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 140 de la Ley Orgánica de Aduanas vigente para la época²¹, el cual contemplaba de forma expresa la condición vinculante de la consulta decidida por la autoridad aduanera.

Ahora bien, comparando el contenido del artículo 140 con el contenido del artículo 234 del Código Orgánico Tributario actual, observamos que tal como se señaló en

²¹ Publicada en la Gaceta Oficial N° 5.353 del 17 de junio de 1999.

el capítulo del presente estudio denominado “De las Consultas en General”, la “opinión” dada por la Administración Tributaria en base a las consultas de conformidad con el Código Orgánico Tributario, resulta indudablemente vinculante para el contribuyente consultante, al tener que aplicar de forma coercitiva el criterio dado por la administración y como consecuencia verse muy posiblemente afectado en su ámbito jurídico tributario si la llamada “opinión” resulta contraria a sus aspiraciones; es por ello, que no consideramos que exista diferencia fáctica alguna entre los anteriores ejemplos –artículos 140 y 234 señalados-, y por ende a nuestro criterio ambos deben conllevar el mismo tratamiento.

Establecido lo anterior y continuando con el avance de la jurisprudencia patria sobre la materia, se trae a colación el criterio jurisprudencial establecido en fecha 27 de febrero de 2008, por el Tribunal Supremo de Justicia²², al considerar lo siguiente:

“La figura de la consulta prevista en el referido Código en su artículo 230, podrá ser utilizada ante la Administración Tributaria respecto a cualquier asunto dudoso, que le permita aclarar la relación jurídico-tributaria con la misma, por quien tuviere un interés personal y directo, siempre que en forma clara y precisa exponga los elementos constitutivos que la motivan. Señala asimismo el aludido cuerpo normativo, en su artículo 235, que la consulta evacuada por la Administración Tributaria no esta sujeta a impugnación.

En lo que respecta a la recurribilidad de los actos administrativos, el citado Código establece en los artículos 242 y 259, que los mismos serán sujetos a impugnación mediante los recursos jerárquico y contencioso tributario, cuando se trate de actos de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

Ahora bien, siguiendo los presupuestos normativos precedentes, en principio, el acto derivado de una consulta tributaria no sería recurrible como expresamente lo consagra el citado artículo 235, cuando la finalidad de la misma proviene de la facultad consultiva de la Administración Tributaria, vale decir, generada de un pronunciamiento, criterio o parecer, según la interpretación que le merezca a esa Administración, respecto de algún asunto que le ayude a clarificar su relación jurídico-tributaria (del contribuyente o administrado) con el sujeto activo de que se trate, en un determinado momento.

(...)

Así, se desprende de las actas procesales que la opinión requerida estriba en la solicitud de calificación y registro del contribuyente como exento de la obligación

²² Tribunal Supremo de Justicia Sala Político Administrativa de fecha 27 de febrero de 2008.

tributaria, respecto al impuesto al débito bancario, como lo indicó la Administración al contestar la petición en ella formulada.

(...)

Ahora bien, el no otorgamiento de la calificación y registro de la exención solicitada, conforme lo prevé el mismo artículo 14 de la Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Débito Bancario (publicada en Gaceta Oficial N° 37.650 de fecha 14 de marzo de 2003), excede el alcance de una consulta en los términos que lo establece el artículo 230 del vigente Código Orgánico Tributario, pues no sólo se trata de conocer la forma en la cual la Administración Tributaria interpretará y aplicará una norma tributaria en un caso determinado, sino que la respuesta que dé a la petición que se le haga al respecto, afecta los derechos del administrado, que interpretando esta dispensado del pago del tributo ocurre ante dicha Administración, para que se le otorgue la calificación y registro conforme lo prevé la respectiva normativa a los fines consiguientes, y quien aún estando exento por encontrarse en los supuestos de la Ley, de no requerir la referida calificación y registro incumpliría un deber formal, razón por la que sería sancionado de conformidad con las correspondientes disposiciones.

Por ello, juzga esta Sala que no se está frente a un acto de mero trámite cuya finalidad consiste en informar, como lo sostiene la representación fiscal, sino de una manifestación de voluntad de la Administración

(...)

En este sentido, observa este Máximo Tribunal que tal normativa (Art. 235) no violenta el derecho constitucional al debido proceso (Art. 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela), como lo denunciara dicha representación, pues estima que la norma en cuestión es diáfana al establecer que las consultas son irrecurribles, entendiendo esta Alzada como tal, aquella respuesta evacuada por la Administración Tributaria en función consultiva, vale decir, cuando da a conocer la forma de interpretar y aplicar una norma tributaria en un determinado tiempo, derivada de una duda previamente manifestada por el contribuyente a dicha Administración. Siendo esto así, las mismas no son actos que crean derechos u obligaciones, ni constituyen por ellas mismas decisiones capaces de producir determinados efectos jurídicos, en el entendido de que como figuras informativas tributarias están destinadas a aclarar dudas a los contribuyentes, por lo que, en principio, no son recurribles, como lo prevé el citado artículo.

Se observa asimismo, en cuanto a la recurribilidad de los actos administrativos, que los artículos 242 y 259 del citado Código Orgánico Tributario establecen su impugnación mediante los recursos jerárquico y contencioso tributario, cuando se trate de actos de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

Ahora bien, visto que el acto objeto de impugnación no es de naturaleza consultiva, sino que efectivamente afectó el derecho a la calificación de exención solicitada por la contribuyente, procedía su impugnación mediante el recurso contencioso tributario interpuesto, como en efecto así lo afirmó antes esta alzada; en consecuencia, no resultan contradictorios los presupuestos contenidos en las señaladas normas. Así se declara...”.

Al respecto, se observa que en el referido caso, la Sala Político Administrativa conoció de un conflicto presentado con origen de una consulta evacuada a la luz del contenido del artículo 230 del Código Orgánico Tributario, específicamente de la solicitud de calificación y registro del contribuyente como exento de la obligación tributaria respecto al Impuesto al Débito Bancario, siendo así, la Sala al analizar los dos escenarios que se presentan con la respuesta a la consulta evacuada por la Administración Tributaria, referente a la declaratoria o no de la exención solicitada del Impuesto al Débito Bancario, determinó que la consulta evacuada afectaría de una forma directa o vinculante al consultante, por cuanto, derivaría en que sea sujeto pasivo de la obligación tributaria o no, por tal sentido, determinó que la reseñada consulta debía ser susceptible de recurribilidad a través de la interposición del recurso contencioso tributario, refiriéndose sólo a la vía judicial, dado que afectaba la esfera jurídica del administrado.

Asimismo, con relación al control difuso solicitado en base a la colisión con el artículo 49 de la Carta Magna, sorpresivamente y a nuestro parecer contrario al lógico razonamiento que venía desarrollando la Sala en el citado fallo, concluyó que las consultas: *“no son actos que crean derechos u obligaciones, ni constituyen por ellas mismas decisiones capaces de producir determinados efectos jurídicos, en el entendido de que como figuras informativas tributarias están destinadas a aclarar dudas a los contribuyentes”*,

En este contexto es de resaltar, que la Sala consideró que dicha materia de consulta excedía el alcance del contenido del artículo 230 del Código Orgánico Tributario, como era la solicitud de declaratoria de exención del Impuesto al Débito Bancario, por lo que nos preguntamos; ¿acaso excede el alcance de la consulta la solicitud de exención de un impuesto, si se esta solicitando la interpretación de una norma en base a la realidad económica particular del consultante? Presentada dicha interrogante es de señalar que los límites de la consulta no se encuentran del todo claros, mas han cuando la solicitud de exención o inclusive de exoneración de impuestos no tienen un procedimiento expreso para su procedencia y declaratoria.

Igualmente es de resaltar, que si la Sala consideró que realmente excedía los límites de la consulta, por que decidió a favor de su recurribilidad, en vez de declarar la nulidad de la respuesta dada en consulta por extralimitación de la referida figura. La respuesta creemos que radica en el hecho supra señalado de no encontrarse realmente claro cuales son los limites de la consulta, comprendiendo que esta puede abarcar una pluralidad de situaciones de hecho y de derecho originando una variedad de consecuencias que afectan de manera demarcada el contexto jurídico de los administrados, por ello, dictó a favor de su recurribilidad y en definitiva a favor del debido proceso.

Sobre la materia que es objeto de la consulta, nos servimos transcribir parcialmente lo establecido por el Tribunal Supremo de Justicia²³ en Sala Político Administrativa cuando decidió lo siguiente:

“La decisión de la Administración Tributaria, a juicio de esta Máxima Instancia, sí es recurrible por los medios de impugnación previstos en el Código Orgánico Tributario de 1994, pues a tenor de lo dispuesto en su artículo 164, es un acto que afecta los derechos de la contribuyente al tener que soportar el recargo del impuesto al valor agregado, a consecuencia de la actividad ejercida por los granjeros. De acuerdo a lo expuesto, debe la Sala declarar ajustado a derecho el pronunciamiento que al efecto emitió el sentenciador de instancia. Así se declara...”

Trascrita lo anterior, si bien se observa que el referido caso se circunscribía a la vigencia del Código Orgánico Tributaria del año 1994, no es menos cierto que la materia consulta, a saber: la obligación o no de tener que soportar el recargo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), resulta muy similar al caso anteriormente estudiado, sin embargo la Sala estableció su recurribilidad por cuanto el acto afectaba la esfera jurídica del consultante, sin realizar ningún tipo de consideración con respecto al alcance de la materia consultada o señalar que lo consultado excedía lo comprendido por la referida figura.

²³ Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa, sentencia de fecha 14 de julio de 2009.

Así las cosas, el anterior criterio jurisprudencial fue ratificado en otro fallo proferido por el Tribunal Supremo de Justicia²⁴, en donde señaló:

“Tal como fue expuesto por la representación fiscal, el artículo 242 del vigente Código Orgánico Tributario prevé que serán recurribles los actos administrativos de efectos particulares que: 1) determinen tributos; 2) apliquen sanciones y; 3) afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

En efecto, el citado artículo copiado a la letra dispone:

(...)

A su vez, el referido instrumento normativo limita el control jurisdiccional con relación a las opiniones emitidas por el órgano fiscal al establecer en su artículo 235, que ‘No procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias’.

En este orden, siendo cónsono con lo afirmado precedentemente, en principio podría considerarse que las opiniones emanadas de la Administración Tributaria resultarían irrecurribles. No obstante, tomando en cuenta que uno de los presupuestos que hace impugnabile un acto administrativo es su afectación a la esfera jurídica subjetiva de los particulares, esta Sala considera que ante la existencia de ese presupuesto en las opiniones dadas por la Administración Tributaria con motivo de una consulta, es viable su recurribilidad.

En efecto, la recurribilidad de esas consultas siempre que afecten la esfera jurídica de los contribuyentes, ha sido sostenida por esta Sala en sentencia N° 00034 del 10 de enero de 2008, caso: Línea Aérea de Servicio Ejecutivo Regional, C.A., (LASER), cuando estableció lo siguiente:

(...)

Así, en atención a lo anterior, esta Alzada destaca que el acto emitido por la Administración Tributaria en fecha 10 de marzo de 2003, distinguido con el N° DCR-5-15311-774, con motivo de la consulta formulada por la empresa Interbank Seguros, S.A., contiene por una parte, un mandato que afecta a las empresas aseguradoras, consistente en soportar la traslación del monto del débito fiscal efectuado por parte de las ‘...personas naturales y/o jurídicas o entes privados por servicios prestados, así como los que presten los talleres mecánicos...’, tal como fue establecido por el órgano fiscal en el acto en referencia atendiendo a la consulta efectuada; y por la otra, un deber de cumplimiento cuya inobservancia implicaría el despliegue de actuaciones por parte del órgano fiscal a través de sus facultades de fiscalización y determinación para hacer cumplir dicho mandato.

²⁴ Tribunal Supremo de Justicia Sala Político Administrativa, sentencia N° 00877 del 16 de junio de 2009

De manera que al provocarse esa afectación, que hace que dicha opinión prejuzgue como acto administrativo definitivo, debe necesariamente desestimarse el alegato relativo al falso supuesto de derecho, argüido por la representación judicial del Fisco Nacional. Así se declara...” (Subrayado añadido).

Con vista a lo anterior, se observa que mas allá de haber establecido la recurribilidad de la consulta relativa a la traslación del monto de débito fiscal, clarificó dos consecuencias que se desprende de la puesta en práctica del contenido normativo del artículo 230 y siguientes del Código Orgánico Tributario, en primer lugar a su indefectible carácter vinculante, que si bien no se encuentra establecido de forma expresa en la norma, se desprende de su interpretación, así como de la consecuencia que el mismo acarrea en la praxis, al enfatizar la sala el deber de cumplimiento para el administrado de la opinión emitida por la Administración Tributaria, ya que su *inobservancia implicaría el despliegue de actuaciones por parte del órgano fiscal a través de sus facultades de fiscalización y determinación para hacer cumplir dicho mandato*. Obsérvese que el propio Tribunal Supremo de Justicia denominó mandato a la respuesta de la consulta evacuada, estableciendo por mera lógica que si el administrado no aplica al caso concreto el criterio establecido por la administración, ésta lo haría valer a través de sus mecanismos coercitivos de fiscalización y determinación. En segundo lugar, se evidencia que tal como y ha quedado expuesto precedentemente, la consulta vinculante que afecta la esfera del consultante se encuentra sin lugar a dudas prejuzgando la materia consultada.

Finalmente con respecto al criterio jurisprudencial en cuestión, debemos poner bajo la luz de nuestros argumentos, el señalamiento que realizó la Sala cuando dijo: “*De manera que al provocarse esa afectación, que hace que dicha opinión prejuzgue como acto administrativo definitivo*”._La trascrita declaración a nuestro entender esta afirmando que las consultas prejuzgan el fondo de una forma coercitiva para el consultante, constituyéndose en un acto administrativo definitivo, por cuanto dicho acto administrativo que pone final a lo que nosotros llamamos el procedimiento consultivo, será el acto administrativo que servirá de base, de

cimiento para justificar el inicio de un nuevo procedimiento de sanción en caso que el consultante no acate el mandato contenido en la llamada “opinión”.

Estudiados los anteriores fallos los cuales, apalancaron nuestras convicciones con respecto a la “opinión” dada por la Administración Tributaria en materia de consulta, como un acto administrativo, que en muchos casos prejuzga el fondo de manera coercitiva para el solicitante, al contener un mandato de obligatorio cumplimiento, que debe y tiene que ser susceptible del principio de la doble instancia por sus claros efectos sobre el administrado.

Frente a las anteriores ideas, procedemos de seguidas a transcribir parcialmente el fallo dictado por el Tribunal Supremo de Justicia de fecha 21 de julio de 2009²⁵, el cual si bien dilucido un caso bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario del año 1994, realizó unas consideraciones que apreciamos importantes en lo referente a los recursos que se encontraban a la disposición del administrado contra las “opiniones” dadas en materia de consultas que resultaban contrarias a sus pretensiones, exponiendo que:

“Precisado lo anterior, considera esta suprema instancia que por cuanto en la presente causa fue impugnado un acto administrativo de efectos particulares emanado de la entonces Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT en fecha 26 de abril de 1999, contenido en el oficio N° Resp-5-2611 que dio respuesta al escrito de consulta elevada por la contribuyente de autos en fecha 26 de marzo del mismo año, debe ahora efectuar algunas consideraciones con respecto a la recurribilidad o no de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, así como en cuanto a la inconformidad invocada por la contribuyente de autos, con respecto a la opinión emitida por dicha Gerencia acerca de la metodología a seguir a los fines de efectuar el ajuste por inflación sobre los Inventarios que revisten complejidad.

En tal sentido, observa esta Superioridad que la figura de la consulta prevista en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable racione temporis, puede ser utilizada ante la Administración Tributaria por quien tuviere un interés personal y directo, respecto a cualquier asunto dudoso, que le permita aclarar la relación jurídico-tributaria con la misma, siempre que en forma clara y precisa exponga los elementos constitutivos que la motivan.

²⁵ Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa, sentencia N° 1091 del 21 de julio de 2009.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta a la recurribilidad de los actos administrativos, el citado Código establece en los artículos 164 y 185, numeral 1, que los mismos serán objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico y el contencioso tributario, cuando se trate de actos de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

Ahora bien, siguiendo los presupuestos normativos precedentes, como quiera que el recurso contencioso tributario de autos fue ejercido contra la consulta evacuada por la Administración Tributaria, a decir del accionante 'por contener una errónea interpretación y aplicación de lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta', y siendo que el mismo, fue declarado con lugar; considera esta Sala que la decisión administrativa citada supra bien pudo ser recurrida tal como se hizo, criterio el cual comparte la Sala con el a quo, cuando éste concluye que 'si el contribuyente siente afectada de alguna forma sus derechos o intereses particulares, éste puede perfectamente ejercer el correspondiente Recurso Jerárquico o Contencioso Tributario en contra de la decisión dictada en respuesta a las consultas que los particulares dirijan a la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 157 del Código Orgánico Tributario de 1994, teniendo la carga de probar en qué forma afecta dicha consulta sus derechos e intereses ante la autoridad correspondiente'. Así se decide...".

Así las cosas, de la decisión parcialmente transcrita se desprende que la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sin profundizar demasiado en el tema, dispuso con respecto a los requisitos de procedencia para la recurribilidad de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, que las mismas afecten los derechos del impugnante, quedando en carga de éste demostrar la presunta distorsión de sus derechos. Dicho lo anterior, se observa que lo interesante e innovador del referido fallo radica en el hecho que la Sala al motivar su decisión acoge el criterio del Tribunal *A quo* el cual estableció lo siguiente: "*si el contribuyente siente afectado de alguna forma sus derechos o intereses particulares, éste puede perfectamente ejercer el correspondiente Recurso Jerárquico o Contencioso Tributario en contra de la decisión dictada en respuesta a las consultas que los particulares dirijan a la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 157 del Código Orgánico Tributario de 1994*". De lo anterior se desprende no sólo la posibilidad de recurrir a través del recurso contencioso tributario –sede jurisdiccional- sino a su vez el recurso jerárquico –sede administrativa-, lo cual evidencia que durante la vigencia del Código Orgánico Tributario del año 1994, el contribuyente tenía salvaguardo su derecho a

la defensa de una forma más amplia a como se encuentra estatuido en la actualidad, tal como se señaló *supra* en el capítulo denominado “Antecedentes”, ya que, a la fecha, las decisiones proferidas por el Tribunal Supremo de Justicia con ocasión a conflictos presentados con respecto a las consultas contenidas en el Código Orgánico Tributario vigente desde el año 2001, solo ha establecido su recurribilidad en sede judicial, es decir, solo mediante el recurso contencioso tributario, sin realizar señalamiento alguno con respecto a la posibilidad de interposición del recursos jerárquico, no existiendo a nuestro parecer, una progresividad en los derechos de los consultantes.

Finalmente, con relación a la importancia y trascendencia de los recursos administrativos, resulta oportuno citar el criterio establecido por el nuestro Máximo Tribunal de justicia²⁶ en donde apuntó lo siguiente:

“...se hace necesario determinar cuál es la razón para instituir los recursos administrativos como paso previo a la vía jurisdiccional. En ese sentido, debe afirmarse que los recursos en sede administrativa no fueron concebidos por el legislador para imponer una carga al administrado, sino más bien, como un medio garantizador de la esfera jurídica de los particulares.

De tal manera que, aun cuando en la práctica el ejercicio obligatorio de tales recursos, se ha considerado como una carga al administrado, debe señalar esta Sala, que tal concepción ha sido constreñida por la conducta irresponsable de funcionarios que, en sus quehaceres, lejos de enfrentar objetiva, imparcial y eficazmente el propósito del recurso, han desvirtuado la verdadera naturaleza del agotamiento de la vía administrativa.

En este orden de ideas, el administrado, al tener acceso a los recursos administrativos, puede resolver la controversia planteada en la misma vía administrativa, es decir, se busca con el ejercicio de estos recursos una pronta conciliación, si ello es posible, entre el afectado por el acto y la administración. En este sentido resulta oportuno puntualizar que el uso de la vía administrativa no corresponde al cumplimiento de ninguna formalidad, sino como una necesidad que la propia dinámica administrativa impone en beneficio del administrado para ventilar la solución del conflicto antes de acudir a la vía jurisdiccional. Respecto de la figura de la conciliación, la Constitución de 1999, en su artículo 258 único aparte, reconoce los medios alternativos de resolución de conflictos como parte integrante del sistema de justicia venezolano. En efecto, la indicada disposición establece ‘La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos.’

²⁶ Tribunal Supremo de Justicia Sala Político Administrativa, sentencia N° 489 del 27 de marzo de 2001 (FUNDACIÓN HOGAR ESCUELA JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ)

Identificándose de esta manera con las diversas normativas que con anterioridad a su vigencia habían adoptado la conciliación como medio alternativo de resolución de conflictos, tales como el Código Orgánico Procesal Penal (artículos 407, 421 y 422) y la Ley de Protección al Consumidor (artículos 77, 86 numeral 12, 134, 135, 136, 138, 139, 140 y 141), entre otros. Ello obedece al interés que se implementen mecanismos que permitan la solución no contenciosa de los conflictos que puedan surgir en un momento determinado entre los particulares y los intereses del Estado, con el fin último de garantizar de una manera efectiva la tutela de dichos intereses y la participación ciudadana en el marco de la resolución de los conflictos.

Como refiere SÁNCHEZ MORÓN, 'la vía administrativa previa encuentra su sentido institucional adecuado si constituye también una forma de garantía de los derechos e intereses de los particulares, sencilla y efectiva, de manera que ahorre la necesidad del proceso judicial, que suele ser lento y costoso, contribuyendo de paso a reducir la avalancha de recursos contencioso-administrativos'.

Lo anterior, tiene su fundamento en el hecho de que la propia administración tiene facultad de revisar sus actos, bien sea de oficio o a solicitud de partes, pues como quedó establecido, no es posible controlar, de una manera efectiva y rápida todos los actos administrativos por vía judicial. De allí que la solución en cuanto a la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva, no se encuentra en la eliminación de los recursos administrativos, sino en mantenerlos para que no se cercene la posibilidad de que el administrado obtenga rápidamente una decisión respecto a su planteamiento.

Incluso, en el derecho comparado, como en España, la tendencia nunca ha sido eliminar los recursos administrativos o el agotamiento de la vía administrativa, sino, por el contrario, la doctrina se ha inclinado en promover su mejora, para evitar el congestionamiento judicial. (Cfr. Manuel J. Sarmiento Acosta 'Los Recursos administrativos en el marco de la justicia administrativa'. Editorial Civitas. Madrid. 1996)...” (Subrayado nuestro).

En detallado estudio del anterior criterio, el cual compartimos abiertamente, constituyendo en uno de los argumentos fundamentales del objeto del presente estudio, el cual será desarrollado a continuación, se extrae, la importancia de la preponderancia y fortalecimiento del instrumento recursivo en sede administrativa, el cual, al contrario de abandonarse, debe profundizarse y mejorarse en beneficio de los administrados, componiéndose en una herramienta que debe quedar en el albedrío del presunto afectado si la utiliza o por el contrario la desecha, de allí la importancia de su desarrollo, para que se erija como un mecanismo eficiente, que inspire confianza a los administrados y por qué no, se convierta en el mecanismo predilecto para el ejercicio de sus derechos. Dicho lo anterior, culminamos el

presente capítulo, para darle entrada al desarrollo del aludido tema en la siguiente fase del presente estudio.

E. De la Recurribilidad de las Consultas en Sede Administrativa Municipal.

Realizado precedentemente el análisis sobre los criterios jurisprudenciales que dieron nacimiento a la posibilidad de la recurribilidad de las consultas en sede judicial, procedemos a desarrollar la referida segunda dimensión en materia de defensas accesibles y constitucionales del afectado por el acto administrativo irrito en todo, o en parte, como lo es *la recurribilidad en sede administrativa de las consultas evacuados por la Administración Tributaria*, la cual representa a nuestro criterio el tema de mayor peso y contribución que abordará el presente estudio, teniendo en mente que en la actualidad no es considerada como una posibilidad de ejecución para los contribuyentes, ni por el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunales de instancia, y doctrinarios de la materia.

Antes de continuar, creemos prudente señalar que algunos de los tratadistas familiarizados con la materia, han prácticamente olvidado el referido argumento, dejándolo como parte del pasado evolutivo del derecho, al considerarla materia vieja e ineficaz, tanto así, que el autor Carlos Giuliani Fonrouge²⁷ es de la consideración siguiente:

“... Aceptamos pues, lo dicho por un distinguido tratadista uruguayo, de que “la administración no puede nunca tener las facultades de decidir definitivamente sus relaciones jurídicas con los contribuyentes”, a condición de referido a la administración activa, esto es, a la misma autoridad de aplicación del tributo, por que repugna a la equidad y al concepto de una justicia verdadera, ser juez y parte al propio tiempo...”

De las anteriores ideas, no queda duda que el Dr. Fonrouge, se encuentra claramente opuesto a la concepción del auto control de los actos de la administración que lesionen los derechos de los administrados; así como, en base al contexto que nos encontramos, es de entender por que el tratadista no se encuentra solo en sus consideraciones, en opiniones dirigidas o enfocadas a la desconfianza del control de auto tutela de la administración pública, por resultar en muchos casos, evidente su interés, especialmente de la Administración Tributaria,

²⁷ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero Volumen II*, Editorial Desalma, 1993, pp. 749 y 750.

que no es otro que “recavar el tributo”, y en base a ello, se vuelcan a la vía jurisdiccional como la mas idónea y por ende la única vía.

De ser así, nos preguntamos, por ser la vía judicial, la vía más idónea, ¿tiene que ser la única vía? ¿Tiene que ser éste el único mecanismo de control del Estado para controlar o supervisar los actos emanados de sus órganos? Finalmente, cabe la pregunta: ¿Si partimos de esta premisa, no se estaría yendo contra el principio constitucional de *transparencia* establecido en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela? Igualmente, no sería ir contra los principios generales de la actividad administrativa contenidos en el Supra transcrito artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual se recalca su contenido, cuando señala: “*La actividad administrativa se desarrollará con arreglo a principios de economía, eficacia, celeridad e imparcialidad. (...)*”

En base a las anteriores consideraciones debemos partir de la buena fe de la Administración Pública y no de la mala, por que de ser así, sería nacer de la idea y no de la práctica, que nos encontramos y nos encontraremos en un estado injusto y voraz tildado por un halo de excesos que rigen su práctica ante los administrados, la cual no puede ser una idea en donde se pueda sustentar ningún Estado que guarde la esperanza de progresar en su derecho estatuido y en el equilibrio de sus órganos administrativos.

Frente a estos argumentos, teniendo como norte de los actos la buena fe e imparcialidad de la administración, así como, confiando en los mecanismos de auto control de ésta, se estaría avanzando de una manera demarcada al deber ser de la correcta ejecución y despliegue de la Administración Pública, lo cual inexorablemente nos conduciría aun que sea en una medida pequeña al descongestionamiento, de los ya congestionados Tribunales Contenciosos Tributarios. De allí nacen los cimientos de la recurribilidad en sede administrativa como vía optativa e indispensable para el ejercicio saludable de los derechos procedimentales contemplados en la Constitución Nacional; viéndolo desde un

ejemplo moderado, de mil (1000) recursos que se ejerzan por ante la sede administrativa y que sólo uno (1) sea decidido a favor del administrado, sería un caso menos que entra a distribución ante los Tribunales Contenciosos Tributarios, sería una parte que no tuvo que contratar los servicios de un abogado para que ejerza su defensa, y una sentencia menos que dictar por parte del Juez de la causa, sería indudablemente una victoria, no una cuantitativa pero si una cualitativa.

En este sentido, para recalcar la importancia de los recursos en sede administrativa, se trae a colación lo señalado en una publicación del bufete Tinoco, Travieso, Planchart & Nuñez,²⁸ en la cual consideró:

“...En principio, es siempre posible, más jamás obligatorio, hacer preceder al recurso jurisdiccional con un recurso administrativo. Así, aunque el primero pudiese ser ejercido sin recurso previo (sans préalable) contra una decisión, los administrados tiene siempre derecho de dirigirse primeramente ante la autoridad administrativa con un recurso de reconsideración (gracieux) o jerárquico (hiérarchique), con la perspectiva de una solución amigable. (Subrayado nuestro)

Así mismo, en la exposición de motivos del Constituyente del año 1999 en materia del agotamiento de la vía administrativa señaló lo siguiente:

“...Con el objeto de hacer efectiva la tutela judicial de los administrados y garantizar su derecho de libre acceso a la justicia, la Ley Orgánica deberá eliminar la carga que tienen los administrados de agotar la vía administrativa antes de la interponer el recurso contencioso administrativo de nulidad, lo cual debe quedar como una opción a elección del interesado, pero no como un requisito de cumplimiento obligatorio. (Subrayado nuestro)

Tal y como se expuso en las anteriores declaraciones, la vía administrativa representa un derecho y a su vez una opción para el administrado en el abanico de defensas que el principio de la doble instancia crea o contempla para las distintas esferas del organigrama estatal.

²⁸ Bufete Tinoco, Travieso, Planchart & Nuñez, *Novedades Jurisprudenciales del Tribunal Supremo de Justicia*, Caracas, 2002, pp. 328-329,

Al respecto, existe una innovación en la novísima Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la cual establece en su artículo 8 encabezado “Universalidad del Control” lo siguiente:

“Será objeto de control de la jurisdicción Contencioso Administrativa, la actividad administrativa desplegada por los entes u órganos enumerados en el artículo anterior, lo cual incluye actos de efectos generales particulares, actuaciones bilaterales, vías de hecho, silencio administrativo prestación de servicios públicos, omisión de cumplimiento de obligaciones y, en general, cualquier situación que pueda afectar los derechos o intereses públicos o privados. (Subrayado nuestro)”

Igualmente el artículo 12 ejusdem señala:

“La jurisdicción especial tributaria formara parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario”.

De las anteriores declaraciones legislativas, se observa que esta ley especialísima se encuentra incorporando al ámbito del Código Orgánico Tributario, la percepción del control administrativo de forma expresa, percepción ésta, antes sobre entendida, y en la práctica interpretada de manera muy restrictiva en contra de los intereses de los administrados, como resulta el caso en cuestión de la recurribilidad en sede administrativa de la consultas voluntarias evacuadas por la Administración Tributaria.

En apoyo de esta consideración positiva, y de fe en el auto control de la sede administrativa, el autor Eloy Lares Martínez²⁹ señala que:

“...la Administración pública tiene potestad de proceder por sí misma, sin necesidad de acudir a los tribunales, a declarar la extinción o reforma de los actos administrativos que considere total o parcialmente viciados por razones de mérito o de legalidad. Es lo que Zanobini ha denominado “el principio de la auto tutela de la administración pública...”

Trascrito lo anterior, no queda duda de la gran importancia del auto control administrativo en el esquema de los procedimientos y derechos nacionales, así

²⁹ Eloy Lares Martínez: *Manual de Derecho Administrativo, ...op. cit.*, p. 217.

como la permanecía del *debido proceso* en esta dimensión del Estado, necesario para la auto crítica de la administración, que le permita observar de una forma “objetiva” los posibles errores o excesos que se pudiesen presentar en la ejecución de su administración.

Continuando con el argumento primario, debemos indicar que el presente capítulo de recurribilidad en sede administrativa de las consultas, se va a circunscribir a la posibilidad de dicha defensa por ante los Entes Políticos Territoriales de las Municipalidades, al enfocarnos y basarnos en las disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal³⁰ para alcanzar el argumento de nuestro objetivo final de *dos dimensiones administrativas*, en virtud de ello, las consultas evacuadas al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) el cual es un servicio autónomo, sin personalidad jurídica propia, dependiente del Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio del Poder Popular para la Finanzas), de conformidad con lo establecido en el artículo 1 del Decreto N° 310 de la Presidencia de la República de fecha 10 de agosto de 1994, no se encuentra dentro del ámbito de la referida Ley Orgánica del Poder Público Municipal, motivo por el cual la recurribilidad administrativa de dicho servicio nacional no se será objeto de análisis en el presente trabajo.

Continuando con la materia que nos ocupa, tenemos que de conformidad con lo establecido en el artículo 233 del Código Orgánico Tributario, es “*La Administración Tributaria*” quien dispone de treinta (30) días hábiles para evacuar la consulta presentada por un administrado que tenga interés directo. Siendo así, en el caso de las entidades Municipales tenemos que la Administración Tributaria generalmente, es una dependencia o una dirección la encargada de evacuar las consultas, es por ello, que en dichos casos, procede o cabe la posibilidad del recurso jerárquico ante el propio Alcalde quien es la máxima autoridad de dichos entes gubernamentales.

³⁰ Publicada en Gaceta Oficial No. 38.204 del 08 de junio del año 2005, y cuya última reforma fue publicada en Gaceta Oficial No. 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010.

Ahora bien, el principio de auto tutela de la Administración Pública, encuentra cabida en el contexto de la configuración estructural de las Municipalidades, al existir la vía en completo desuso, del Alcalde, el cual representa la máxima autoridad, tal y lo contempla el artículo 84 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Municipal, al establecer:

“En cada Municipio se elegirá un alcalde o alcaldesa por votación universal, directa y secreta, con sujeción a lo dispuesto en la legislación electoral. El alcalde o alcaldesa es la primera autoridad civil y política en la jurisdicción municipal, jefe del ejecutivo del Municipio, primera autoridad de la policía municipal y representante legal de la entidad municipal. Tendrá carácter de funcionario público.” (Subrayado nuestro)

De conformidad con el anterior articulado, el Alcalde es la primera autoridad civil y política en la jurisdicción municipal, siendo el *jefe del ejecutivo municipal y representante legal*, el cual encuentra su origen en el artículo 174 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En este orden de ideas, tenemos que en el marco de su figura de funcionario público, tiene las más amplias atribuciones, las cuales se encuentran contenidas de forma enunciativa en el artículo 88 de la citada Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el cual establece entre otras las siguientes:

“El alcalde o alcaldesa tendrá las siguientes atribuciones y obligaciones:

- 1. Cumplir y hacer cumplir la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la constitución del estado, leyes nacionales, estatales, ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales.*
- 2. Dirigir el gobierno y la administración municipal, velando por la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios públicos dentro del ámbito de su competencia, y ejercer la representación del Municipio.*
- 3. Dictar reglamentos, decretos, resoluciones y demás actos administrativos en la entidad local.*
- 4. .../...*
- 21. Ejercer las atribuciones relativas a la competencia municipal, cuando no estén expresamente asignadas a otro órgano.*
- 22. .../...*
- 23. Revisar y resolver los recursos jerárquicos y demás actos administrativos dictados por las distintas dependencias del Municipio...”* (Subrayado nuestro)

De lo transcrito, desprendemos indudablemente la facultad expresa que tiene el Alcalde para dirigir el Gobierno, la Administración Municipal y muy especialmente, en su condición de máxima autoridad *revisar y resolver* los recursos jerárquicos y demás actos administrativos dictados por las distintas dependencias municipales. Establecida de forma tan expresa dicha disposición, ¿Por qué en la actualidad y en la práctica, no es un ejercicio común en el caso de consultas evacuadas por la Administración Tributaria Municipal, ejercer el recurso jerárquico contra las consultas por ellos evacuada?

Sobre este particular, es de extrema importancia para nuestro estudio, analizar en detalle las implicaciones del anterior artículo, específicamente de su ordinal 23, por cuanto, para muchos la posibilidad del recurso en sede administrativa se encuentra truncada por la figura jurídica de la “delegación”, la cual implica que el funcionario delegado en este caso por el Alcalde, (sea en un jefe de servicios, o como es el caso de algunos Municipios en un Superintendente de un Servicio Autónomo Tributario Municipal) para que por ejemplo, evacuen una consulta planteada; esta en sí agotando la vía administrativa, al entenderse en base a dicha figura de la “delegación” que es el propio Alcalde, quien esta efectivamente evacuando la consulta presentada, no existiendo por ende, funcionario jerárca superior a éste, perdiendo la vigencia de esta forma el recurso jerárquico en comento. Si bien lo anterior parece acertado, no es viable a nuestro criterio, ya que de conformidad con la anterior disposición contenida en el referido ordinal 23 del artículo 88 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, es el Alcalde quien debe revisar y decidir los recursos jerárquicos de los *actos administrativos dictados por las distintas dependencias del Municipio*.

Siendo ello así, tenemos que por disposición expresa de la norma especialísima aplicable, el recurso jerárquico siempre encuentra cabida ante el Alcalde contra los actos dictados por las demás dependencias del Municipio, por cuanto, ***éstas indudablemente están actuando bajo la delegación del Alcalde, por que de lo contrario no se encontrarían facultadas para evacuar la consulta o dictar***

cualquier acto en primer lugar. Desprendiéndose de esta forma, que la figura de la “delegación” no es una figura absoluta, muy particularmente cuando nos encontramos en el caso de las Administraciones Tributarias Municipales, entendiendo que el legislador de la señalada Ley Orgánica del Poder Público Municipal previó esta forma de organización entre el Alcalde y sus dependencias, estructurando la norma de una forma tal, que la figura de la “delegación” no se convierta en un obstáculo en materia de recursos administrativos, salvaguardo la doble instancia en dicha sede y conservando la esencia del postulado 49 Constitucional.

Dicho esto, se observa que en la práctica algunos Municipios pretenden con la llamada figura de la “delegación” soslayar el principio constitucional de la doble instancia administrativa contenido en el tantas veces citado artículo 49, por cuanto, tal y como veremos a continuación, algunos Municipios del Área Metropolitana de Caracas, los cuales nos sirvieron como base para la presente parte del estudio, delegan en sus funcionarios, no solo la competencia para evacuar consultas, sino también la competencia para conocer de los recursos, lo cual resulta en completa contraposición con la concepción del debido proceso contenida en nuestra Carta Fundamental.

Dicho lo anterior y para darle un sentido pragmático al presente estudio, a razón de escudriñar las codificaciones funcionariales y administrativas de algunas de las distintas Alcaldías que conforman el Área Metropolitana de Caracas, la cuales mas allá de compartir las disposiciones contenidas en la citada Ley Orgánica del Poder Público Municipal, vemos como éstas se encuentran codificadas de formas distintas funcionalmente por sus reglamentos y manuales, en todo lo referente a su distribución de potestades en la pirámide administrativa interna, lo cual nos conlleva inexorablemente al estudio particular de algunas de ellas, a los fines de comprender como cada una afecta de forma particular el procedimiento consultivo que nos ocupa y su posibilidad de recurribilidad.

Ahora bien, antes de analizar las particularidades de cada municipalidad en el tema en desarrollo, nos encontramos compelidos a explicar el por qué decidimos analizar o basar esta parte del trabajo en dichos entes políticos territoriales en específicos, siendo así, debemos indicar en primer lugar, que el Área Metropolitana de Caracas, es el área de mayor conglomerado de industrias y empresas del espacio geográfico del país, acarreado por vía de consecuencia, ser el mejor termómetro comparativo para el resto de las alcaldías que conforman el territorio nacional; y en segundo lugar, por cuestiones de accesibilidad para los redactores del presente estudio, quienes residimos en dicha localidad.

Explicado lo anterior, tenemos que el estudio realizado en el presente capítulo se constituyó específicamente sobre la organización legislativa de las alcaldías de los Municipios, Baruta, Chacao y Sucre.

Frente a las anteriores consideraciones, iniciamos esta parte con el análisis de las normativas redactadas por las autoridades del **(I) Municipio Baruta**, del Área Metropolitana de Caracas, y se hace de la siguiente manera:

El señalado Municipio del Área Metropolitana de Caracas, en lo que respecta a la Administración Tributaria de los ramos de su competencia, constituyó el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT), el cual fue creado en la ORDENANZA DEL SERVICIO MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEMAT)³¹

En dicha Gaceta Municipal, su artículo primero reza:

“Esta Ordenanza tiene por objeto la creación del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria, que también podrá identificarse con las siglas SEMAT, el cual funcionará como un Servicio Autónomo Municipal, sin personalidad jurídica, de conformidad con lo previsto en la Ordenanza sobre los Servicios Autónomos Municipales. Se organizará como una entidad de carácter técnico, dependiente del Alcalde, correspondiéndole, entre otras, las siguientes competencias generales: Liquidación y recaudación de los tributos municipales, intereses, sanciones y otros

³¹ Gaceta Municipal extraordinaria N° 307-09/2002 de fecha 05 de septiembre de 2002.

accesorios; la aplicación de las Ordenanzas tributarias y las tareas de fiscalización y control del cumplimiento voluntario; la aplicación de las normas tributarias sobre los derechos y obligaciones que de ellos se deriven.” (Subrayado nuestro)

Así las cosas, se observa que el servicio autónomo en comento, es un servicio sin personalidad jurídica propia, *dependiente del alcalde*, y organizado como una entidad de carácter técnico, así mismo, el artículo 2 de la referida ordenanza dispone sus atribuciones de la siguiente forma:

“Son atribuciones específicas del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT):

1. Dirigir y administrar el sistema de los tributos municipales, en concordancia con las instrucciones impartidas por el Alcalde. (Subrayado nuestro)

2. .../...

8. Conocer, sustanciar y decidir sobre las solicitudes, reclamaciones y recursos administrativos, que le sean interpuestos por los contribuyentes de acuerdo con las previsiones del ordenamiento jurídico aplicable, así como evacuar las consultas que sean sometidas a su consideración, a los fines de dejar establecidas la jurisprudencias administrativas en materia tributaria...” (Subrayado nuestro)

Igualmente, tenemos que el articulado 4 de la referida ordenanza consagra:

“El Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT), actuará bajo la responsabilidad y dirección del Superintendente Municipal Tributario designado por el Alcalde. Dicho Servicio tendrá un rango equivalente al de una Dirección General Sectorial de un Ministerio integrante de la Administración Central.

El Superintendente Municipal Tributario podrá delegar la competencia y la firma de los actos administrativos o tributarios que considere convenientes en los demás Directores del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT), mediante el Reglamento Interno respectivo que lo regula.”

De las anteriores normativas municipales, se observa que el referido Municipio del Área Metropolitana de Caracas, se encuentra estructurado y descentralizado en el Sistema de Administración Tributaria Municipal (SEMAT), además de ello, observamos que en la misma, el Alcalde se encuentra delegando en el Superintendente Tributario Municipal varias atribuciones en él conferidas por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, *inclusive la de sustanciar y decidir los recursos administrativos, así como, lo referente a la evacuación de las consultas.*

Siendo esto así, y mas allá de las consideraciones arriba realizadas con respecto al contenido del artículo 88 ordinal 23 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y la figura de la delegación, pudimos observar una particularidad muy interesante que se desprende del ordinal primero del artículo segundo de la mencionada ordenanza, cuando establece lo siguiente: *“Dirigir y administrar el sistema de los tributos municipales, en concordancia con las instrucciones impartidas por el Alcalde.”* De lo anterior, se constata que el Alcalde en su mandato o delegación al Superintendente Municipal, estableció un condicionamiento en las atribuciones conferidas y no enteramente una autonomía, por cuanto, al hacer referencia a, dirigir y administrar el sistema de los tributos municipales, se encuentra englobando todo el sistema en sí, comprendiendo todos los ámbitos allí contenidos; así mismo, al establecer, la dirección o “control” en concordancia con las instrucciones impartidas por el Alcalde, tenemos indudablemente una decisión o administración compartida, y sometida a las órdenes que éste dicte.

En esta sintonía, cuando estudiamos varias leyes municipales, sancionadas por el Concejo del Municipio Baruta, como por ejemplo, la Ordenanza de Impuesto Sobre Vehículos³², evidenciamos que dicha ordenanza en sus disposiciones generales, así como en materia de recaudación y otros aspectos, habla de la Administración Tributaria Municipal como órgano encargado, la cual al existir la ordenanza de creación del SEMAT debemos entender que se esta refiriendo a el referido Servicio “autónomo”, bien, dicho esto y al continuar analizando la ordenanza que nos compete, vemos que en el capítulo de las “EXENCIONES Y EXONERACIONES” su artículo 26 dispone que: *“El Alcalde podrá exonerar total o parcialmente, el impuesto sobre vehículos: (...)”* En concordancia con la anterior declaración, entendemos que en materia de exoneraciones sólo el Alcalde puede acordarlas, aun y cuando tiene un Superintendente “delegado” para la Administración Tributaria Municipal, la referida materia llama la atención, por cuanto el Alcalde se encuentra delegando la decisión de un derecho tan

³² Publicada el 13 de diciembre del año 2005, en la Gaceta Municipal extraordinaria numero: 326-12/2005

fundamental de los contribuyentes, como son los recursos administrativos, pero no la facultad para conceder exoneraciones, ¿Por qué, implicaciones monetarias fiscales? No lo sabemos y no es materia del presente estudio.

Adicional a esto, ¿a que otro recursos administrativo esta haciendo referencia la citada ordenanza en su artículo 2? ¿Al recurso de reconsideración? quizás, es de resaltar, que dicho recurso legislativamente en materia tributaria ha sido olvidado, por cuanto sólo se encuentra contenido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos³³ y mas no, en el Código Orgánico Tributario vigente. Aun así, la referida ordenanza se encuentra facultando al Superintendente a decidir los recursos administrativos, pero que recursos serán estos, escapa de nuestra interpretación.

En base a los anteriores argumentos, debemos concretar en el referido caso de la Alcaldía del Municipio Baruta del Área Metropolitana de Caracas, que al encontrarse codificada su organización Municipal Tributaria en un Servicio Autónomo de Administración Tributaria, encabezada por un Superintendente Municipal, consideramos acertada la delegación de la decisión de las consultas en dicho funcionario, quien representa la primera instancia administrativa; mas no, la delegación de los recursos, por cuanto al delegar en un Superintendente la facultad de decidir un recurso administrativo, entendiendo al recurso jerárquico como el recurso administrativo por excelencia, se esta contemplado de manera directa la perdida de su vigencia al establecer la competencia de decisión de un recurso de segunda instancia, a la misma dimensión municipal de donde emanó el acto que se pretende impugnar en sede administrativa.

Ésta práctica actual, repugna a los principios mas lógicos y fundamentales que originaron la propia creación de los señalados recursos, que no eran otro que el autocontrol administrativo, el cual debe y tiene que ser faculta única y exclusiva de la máxima autoridad municipal, el Alcalde.

³³ Publicada en Gaceta Oficial No. 2.818 Extraordinario de fecha 1 de julio del año 1981.

Teniendo estas consideraciones en mente, el legislador redactó de la forma en que lo hizo, el ordinal 23 del artículo 88 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, partiendo de la premisa que la figura de la delegación no es una figura absoluta, sino una condicionada y que jamás puede ser utilizada para sortear un principio constitucional como lo es el principio de la doble instancia administrativa; en tal sentido, la señalada norma municipal contenida en el artículo 2 Ord. 8, de la Ordenanza del Servicio Municipal de Administración Tributaria resulta inconstitucional al colisionar de forma directa con lo preceptuado en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Realizadas nuestras consideraciones, en lo atinente al anterior municipio, procedemos de seguidas a realizar el estudio de las ordenanzas de los **Municipios Sucre y Chacao** del Área Metropolitana de Caracas, en tal sentido, se hacen las siguientes reflexiones:

Abordando la temática de la recurribilidad de las consultas en la Administración Tributaria Municipal de los citados entes políticos territoriales, destacamos que del estudio realizado sobre éstos, observamos que no existen manuales y/o ordenanzas que establezcan una Superintendencia Tributaria Municipal, como en el caso del referido Municipio Baruta del Área Metropolitana de Caracas, ni alguna ordenanza que establezca de forma expresa la organización interna del sistema tributario municipal, por lo menos no una publicada en una gaceta municipal, o en sus respectivas páginas de Internet, consultadas al 04 de abril del corriente año 2011, dicho esto, si observamos una variedad de normas de contenido tributario, en las señaladas páginas de Internet de los Municipios Chacao (www.Chacao.gov.ve) y Sucre (www.alcaldiamunicipiosucre.gov.ve), que hacen mención a la “Administración Tributaria”, como órgano recaudador y rector de dicha potestad municipal, como son el caso del Municipio Chacao, la Ordenanza Sobre el Control y Fiscalización de Obras de Edificación³⁴; y el caso del Municipio

³⁴ Ordenanza N° 003-03.

Sucre de la referida Área Metropolitana, en la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar y su Clasificador³⁵

Vemos que en el contenido de las señaladas ordenanzas se propugna las siguientes afirmaciones:

- Ordenanza Sobre Control y Fiscalización de Obras de Edificación (Municipio Chacao)

“Artículo 1. Esta Ordenanza tiene por objeto regular lo concerniente al procedimiento para el control y la fiscalización de las obras de edificación por parte de la Dirección de Ingeniería Municipal en la jurisdicción del Municipio Chacao, así como establecer las sanciones a las que haya lugar.

Artículo 3. La Dirección de Ingeniería Municipal, Sindicatura Municipal, Dirección de Administración Tributaria y el Instituto de Policía Municipal son los organismos competentes para ejecutar las disposiciones de esta Ordenanza, en los siguientes términos:

.../... La Dirección de Administración Tributaria será el organismo competente para efectuar la gestión y el cobro de las multas, así como de los gastos a los que haya lugar por la violación a las disposiciones de esta Ordenanza.(...) (Subrayado nuestro)

Artículo 48. Los actos de la Dirección de Ingeniería Municipal de efectos particulares o que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados podrán ser impugnados mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Título. (Subrayado nuestro)

Artículo 50. El recurso jerárquico deberá interponerse ante el Alcalde, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha en la cual se hubiere hecho efectiva la notificación del que se impugna. (Subrayado nuestro)

- Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar y su Clasificador. (municipio Sucre)

“Artículo 1. Esta ordenanza tiene por objeto establecer el régimen impositivo aplicable al ejercicio de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar que se realicen en o desde la jurisdicción del Municipio Sucre del Estado Bolivariano de Miranda, así como la licencia para ejercer tales actividades.

³⁵ Gaceta Municipal extraordinaria N° 239-09/2010 de fecha 13 de septiembre de 2010.

Artículo 5. Toda persona natural o jurídica que pretenda desarrollar habitualmente actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar en o desde el Municipio Sucre, deberá obtener previamente la autorización por parte de la Administración Tributaria Municipal denominada Licencia de Actividades Económicas, .../... (Subrayado nuestro)

Artículo 144. Los actos de la Administración Tributaria Municipal de efectos particulares que determinen tributos y/o sanciones de naturaleza tributaria, sólo podrán ser impugnados o recurridos por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante los recursos previstos en el Código Orgánico Tributario vigente. (Subrayado nuestro)

De la referidas declaraciones realizadas por los consejos municipales que redactaron las anteriores Ordenanzas, desprendemos que en el caso del Municipio Chacao, es una “Dirección de Administración Tributaria”, la encargada de velar y dictar los actos de contenido tributario, si bien en ninguna de las dos anteriores ordenanza realizan mención alguna, al procedimientos de consultas, si hace referencia en el caso del Municipio Chacao, a la recurribilidad de los actos de efectos particulares que *afecten de cualquier forma los derechos de los administrados*, en donde se contempla la posibilidad de interponer el recurso jerárquico ante el propio *Alcalde*.

En el caso, de el Municipio Sucre del Área Metropolitana de Caracas, prevé el hecho que es la “Administración Tributaria”, la encargada del sistema fiscal en dicho ente político-territorial, siendo así, también hace mención, aunque de una forma un poco vaga, a la posibilidad de interposición de los recursos contenidos en el Código Orgánico Tributario vigente, por aquellos que tengan interés legítimo, personal y directo sobre los actos impugnados.

Realizadas las anteriores consideraciones, desprendemos como en el caso de las Ordenanzas analizadas de las dos últimas Alcaldías en referencia del Municipio Chacao y Sucre, no existe obstáculo alguno, que se contraponga con la interposición del recurso jerárquico por ante el propio Alcalde, en caso de una decisión proferida en consulta que afecte de alguna forma la esfera jurídica tributaria del consultante., existiendo una estructura que permite una Administración Tributaria Municipal en dos dimensiones, la primera una Dirección

o Administración Tributaria, que resultaría la que evacue la consulta presentada, y la segunda, la del Alcalde.

De todos los anteriores casos, entiéndase las tres Municipales bajo estudio, queremos resaltar que, indistintamente de su forma de codificación y organización administrativa, siempre debe y tiene que prevalecer la premisa constitucional de la doble instancia contenida en su artículo 49, cuando contempla: *“El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, en consecuencia: (...) Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo”*, así como, el principio de la recurribilidad ante el Alcalde contenido en el artículo 88 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, de los actos administrativos que dicten sus dependencias tributarias, y en nuestro caso, las consultas de naturaleza tributaria que afecten al administrado.

Concluyéndose al respecto, que la vía para la interposición del recurso jerárquico ante el Alcalde en caso de decisiones que evacuen consultas que afecten al administrado dictadas por dependencia de la Alcaldía o inclusive Servicios Autónomos Municipales, se encuentra abierta y permitida por el andamiaje del estamento legal vigente en base a todos los argumentos precedentemente tratados en el presente estudio, por lo que nada impide que dicho recurso administrativo sea utilizado de manera regular por ante cualquiera de los entes políticos territoriales municipales que integran el territorio nacional.

VIII. Marco Metodológico.

Tipo de Investigación

Es importante destacar que la investigación es de tipo descriptiva, la cual el Manual de Técnica de la Investigación Educacional de los autores Deobold B. Van Dalen y William J. Meyer³⁶ la define como:

“El objetivo de la investigación descriptiva consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas. Su meta no se limita a la recolección de datos, sino a la predicción e identificación de las relaciones que existen entre dos o más variables. Los investigadores no son meros tabuladores, sino que recogen los datos sobre la base de una hipótesis o teoría, exponen y resumen la información de manera cuidadosa y luego analizan minuciosamente los resultados, a fin de extraer generalizaciones significativas que contribuyan al conocimiento.”

Según lo citado anteriormente, la investigación descriptiva permite analizar los estudios previos existentes sobre el proceso consultivo, así como, sobre la aplicación que se le ha dado al principio de la doble instancia en el derecho procesal Venezolano, pues, en este sentido se toma como referencia el Ordenamiento Jurídico Venezolano para obtener las conclusiones a los fines de lograr los objetivos.

Asimismo, se analizaron los textos consultados que traten el tema de la *recurribilidad de los actos administrativos*, así como, revistas; la Constitución, leyes, reglamentos, ordenanzas y páginas web; extrayendo las ideas básicas para la construcción de los contenidos teóricos de la misma; así como el análisis de los resultados de otras investigaciones que se han realizado en relación al tema.

Diseño de Investigación

La investigación se basó en un diseño de investigación documental, definida por Raúl, Z³⁷ como:

³⁶ <http://varieduca.jimdo.com/art%C3%ADculos-de-inter%C3%A9z/sintesis-de-estrategia-de-la-investigacion-descriptiva/>

³⁷ Raúl Z. Fernández, Asunción, La ley paraguaya S.A., 1991, p.172.

“La que se realiza, como su nombre lo indica, apoyándose en fuentes de carácter documental, esto es, en documentos de cualquier especie. Como subtipos de esta investigación encontramos la investigación bibliográfica, la hemerográfica y la archivística; la primera se basa en la consulta de libros, la segunda en artículos o ensayos de revistas y periódicos, y la tercera en documentos que se encuentran en los archivos, como cartas, oficios, circulares, expedientes, entre otros.”

Por lo antes expuesto, se debe acotar que el plan global de la investigación, se integró de un modo coherente y adecuado, utilizando técnicas para recoger los datos, basados en la búsqueda, análisis e interpretación de las obras consultadas, revistas, y páginas web que son de interés para la investigación; así como estudios previos que se han realizado de la recurribilidad de los actos administrativos en sentido general, al igual que de la recurribilidad de las consultas, y las normas que pudieran regularlo en el Ordenamiento Jurídico Venezolano, partiendo desde la Constitución de 1999 hasta las normas de rango sub-legal.

Instrumentos de la Investigación

Arias³⁸ sostiene que “Los instrumentos son los medios materiales que se emplean para recoger y almacenar la información”.

Los instrumentos que se utilizaron en la investigación que permitieron lograr los objetivos, como recurso para obtener, registrar o almacenar la información recolectada, fueron: fichas bibliográficas, hemerográficas, citas, notas de referencias, ficha de trabajo y páginas web.

Delimitación de la Investigación

En la investigación se analizó el Ordenamiento Jurídico Venezolano, partiendo desde la Constitución de 1999, las normas legales tributarias y sus

³⁸ FIDIAS G. ARIAS Caracas, 1999, p. 53.

reglamentos a fin de poder determinar en sus disposiciones legales la regulación de la recurribilidad de las consultas, para su protección, adecuación, y evolución, de la herramienta de la doble instancia tanto judicial como administrativa para garantizar su debido derecho de la defensa en las consultas que nos ocupan.

Población y Muestra

Es preciso acotar que, como la investigación fue documental, no se sustrajo población ni muestra, ya que solo se analizaron informaciones requeridas en documentos, bibliografías, páginas web, entre otros relacionados al tema de la *recurribilidad de los actos administrativos*, y entre las cuales se pueden mencionar el Ordenamiento Jurídico Venezolano, Leyes, Reglamentos, entre otros.

Procedimiento de la Investigación

La investigación es un proceso que se realizó en siete (7) etapas mediante la obtención y producción de nuevos conocimiento para el logro de los objetivos establecidos en el presente estudio, las mismas se describen a continuación:

a) Selección del Tema

Con respecto a esta etapa de la investigación Sabino³⁹ señaló. “Consiste en la definición y posterior delimitación del campo de conocimientos sobre el que se piensa trabajar.”

A través de una revisión exhaustiva de los diferentes problemas de investigación que se podían desarrollar en torno a la condición de no recurribilidad de las consultas contenidas en el Código Orgánico Tributario, se escogió la presente investigación, considerando de vital importancia para el derecho tributario tanto para los contribuyentes afectados como para los abogados en el ejercicio profesional que deseen orientar alguna víctima que se encuentre ante esta

³⁹ Carlos Sabino, *El Proceso de la Investigación*, Editorial Panapo, Caracas, 1992, p.74

situación de indefensión ante una consulta que impacta negativamente en su contexto jurídico, y que según el ordenamiento legal no tiene impugnación.

b) Recopilación del material Bibliográfico, Hemerográfico y consultas de medio electrónicos:

Una vez seleccionado en tema objeto de la investigación se procedió a recopilar de manera sistemática todo el material bibliográfico, hemerográfico así como las páginas web que se relacionaran con el estudio a los fines de la elaboración del marco teórico.

c) Lectura y análisis:

Después de recabar todo el material necesario para la investigación se procedió a su lectura para su posterior incorporación en el marco teórico, sin embargo, con relación a las normas jurídicas se procedió a realizar un análisis profundo para el logro de los objetivos planteados en el estudio.

d) Elaboración de Fichas.

La elaboración de fichas es de vital importancia para la investigación permitiendo el orden sistemático de la fuente documental obtenida para su posterior análisis.

e) Redacción del Planteamiento del Problema

En esta etapa se procedió a realizar el planteamiento del problema objeto de la investigación empezando por lo general hasta lo particular.

f) Redacción del Marco Teórico.

En relación al marco teórico, el método utilizado para su desarrollo fue a través de definiciones del acto administrativo constituido por la consulta que evacua la

administración tributaria, de los distintos principios de control administrativo, y de doble instancia, y contra posicionarlos con dicho procedimiento consultivo, así como, analizar los avances jurisprudencial sobre la materia, alcanzando un postulado y una propuesta, a través de la lectura y su comparación para el desarrollo del esquema del marco teórico.

g) Revisión y Ajustes.

Después de haber realizado lo anterior, se revisa detalladamente toda la investigación a los fines de realizar algún ajuste en el análisis de todo el conjunto de normas que contiene el ordenamiento jurídico Venezolano para el éxito de la investigación

IX. Conclusiones.

Quedando explanada todas las consideraciones con respecto al tema que nos ocupó, teniendo claro los fundamentos que nos inspiraron y motivaron, debemos

reparar sobre las ideas, para extraer la enseñanza que nos quedo del estudio realizado y de la experiencia arrojada por la elaboración del presente trabajo científico.

Se puede concretar, que la recurribilidad del acto que pone fin a las consultas que afecten los intereses del administrado, resulta fundamental en todo ámbito y dimensión de las distintas esferas del Estado, en el entendido, que dicho acto administrativo capaz de afectar la esfera jurídica y económica del consultante, se encuentra dentro del espectro de la decisiones o pronunciamientos emitidos por los órganos del Estado, tendientes a satisfacer las necesidades de los particulares que acuden a él para la solución de un conflicto o para comprender de forma acertada su situación jurídica; colocándolo así, en el rango y alcance del postulado constitucional contenido en el artículo 49.

El principio de la doble instancia, no puede y no debe ser un principio sorteable dependiendo de la materia y naturaleza que tutele, lo que debe siempre permanecer como una constante, es el hecho que cualquier acto administrativo que afecte de alguna forma al administrado, jamás puede escapar del control por parte de una instancia superior, tanto en la propia sede, como en sede jurisdiccional. Es por ello, que sobre todo acto administrativo siempre debe el Estado a través de sus distintos órganos, ser muy celoso con respecto a sus alcances y efectos, antes de establecerle una calificación rígida y anti-dinámica, como por ejemplo resulta la condición de aparentemente irrecurribilidad de las decisiones o pronunciamientos destinados a responder una consulta evacuada por la Administración Tributaria, siendo indispensable la adecuación de todas las figuras jurídicas, y muy especialmente las procedimentales o adjetivas, a la realidad en la cual discurre la sociedad Venezolana, para poder comprender sus efectos en el capó físico y jurídico de los consultantes; dicha adecuación, no puede realizarse de una forma ligera o despreocupada, debe siempre ir mas allá, comprendiendo que ninguna norma es absoluta y que ninguna decisión es infalible.

En el caso tratado, se observa como la jurisprudencia patria abordó el tema coadyuvada por los administrados que delataron el desequilibrio del procedimiento, acudiendo a los Tribunales de la República en búsqueda del balance jurídico; una vez así, el Máximo Tribunal de la Nación proclamó la necesidad de instauración del principio de la doble instancia sobre las decisiones dictadas con ocasión a las consultas contenidas en el Código Orgánico Tributario, contemplando la posibilidad al consultante de interposición del recurso contencioso tributario por ante los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario. Frente dichos hechos, a nuestro parecer no se agotó la discusión en lo que respecta a la recurribilidad de las consultas, por cuanto, tal y como se indicó en el contenido del presente estudio, la sola vía judicial no basta, al entender que el debido proceso es uno solo, y por ende no es susceptible de fragmentación, como por ejemplo resulta en la presente temática la sola vialidad de la interposición de un recurso judicial contra las decisiones o pronunciamientos en comento, obviando la posibilidad de interposición de la figura del recurso administrativo.

De ser así, se estaría constituyéndose una nueva calificación de acto administrativo mas allá de la existente, como son, actos recurribles y actos no recurribles, si no habría que incluir una nueva calificación, como lo es el “acto semi-recurrible”, si bien la anterior conclusión puede resultar altisonante para un lector acucioso, si observamos a profundidad lo debatido, vemos que la posibilidad de elección de recurso por parte de un administrado que se considera afectado por una decisión de un órgano del Estado, no puede ser condicionada o reducida dependiendo de la materia que tutele. Muy especialmente, en el caso de las municipalidades, por cuanto, de forma expresa el artículo 88 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal contempla la posibilidad de interposición de recursos administrativos ante el propio Alcalde.

Finalmente podemos aquilatar en base a la exploración de las normas constitucionales y legales vigentes, el hecho que, no existe impedimento que obstaculice en base a una ley nacional la interposición del recurso jerárquico por ante el propio Alcalde, cuando nos encontremos frente un acto administrativo que pone fin a la consulta y que se considere que afecta nuestros derechos. Restando solo en dicho caso, decidir que acción tomar en base al contexto de hecho y de derecho que nos encontremos, a sabiendas que existe una pluralidad de herramientas legales que nos asisten en caso de una decisión que perturbe nuestra situación jurídico-tributaria y que nos abren dos posibles caminos a tomar, como lo son, el camino de la recurribilidad administrativa y judicial.

X. Recomendaciones.

- Como primera recomendación se señala que en el caso que sea interpuesto un recurso jerárquico contra una decisión que afecte la esfera jurídica del consultante, emanada de una consulta evacuada por ante una Administración Tributaria Municipal, que haya sido declarado inadmisibile en base a la figura de la “delegación”. Se recomienda al administrado ejercer el recurso contencioso tributario contenido en el Código Orgánico Tributario ante los Tribunales Superior en lo Contencioso Tributario contra dicha decisión que establece la inadmisibilidad del recurso jerárquico, en el cual deberá explicar los argumentos abordados en el presente trabajo referidos al contenido del artículo 88 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, así como al contenido del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- En el mismo contexto del supuesto anteriormente explanado, el administrado puede elegir entre interponer el recurso contencioso tributario contra la decisión que declara la inadmisibilidad del recurso jerárquico, o solicitar ante los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario, la desaplicación por control difuso constitucional del artículo contenido en la Ordenanza Municipal que corresponda que delegue la potestad de decisión de recursos administrativos al mismo funcionario que evacua la consultas, por colisionar de forma directa con el postulado Constitucional numero 49.

XI. Bibliografía.

- **Giuliani Fonrouge, Carlos.** (1993). Derecho Financiero, volúmenes I y II, 5° edición. Ediciones Desalma. Buenos Aires, Argentina.

- **Jarach, Dino.** (1980). Curso de Derecho Tributario. 3º edición, Ediciones Cima.
- **Lares Martínez, Eloy.** (1998). Manual de Derecho Administrativo. 11º edición, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Universidad Central de Venezuela, Caracas, Venezuela.
- **Belisario Villegas, Héctor.** (2002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8º edición. Editorial Astrea Buenos Aires, Argentina.
- **Hernández, Cesar.** (1998). El Seniat y la Determinación Tributaria. Editorial, Vadell Hermanos. Caracas, Venezuela.
- **Colectivo de Autores del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez.** (2002). Novedades Jurisprudenciales del Tribunal Supremo de Justicia. Edición Vadell Hermanos. Caracas, Venezuela.
- **La Roche, Humberto,** (1991). Derecho Constitucional, Tomo I, Parte General. Ediciones Vadell Hermanos. Valencia, Venezuela.
- **Asociación Venezolana de Derecho Tributario.** (2004). VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.
- **Código Orgánico Tributario.** (1992). Comentado por Legislación Económica, C.A. Caracas, Venezuela.
- **Arismendi, Alfredo.** (2009). Derecho Constitucional, Tomo II. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Escuela de Derecho. Caracas, Venezuela.
- **Balestrini Acuña, Mirian.** (2006). Como se Elabora el Proyecto de Investigación. Editorial Consultores Asociados. Caracas, Venezuela.
- **Asociación Venezolana de Derecho Tributario.** (2002). Revista de Derecho Tributario N° 95. Caracas, Venezuela.
- **Linares Quintana, Segundo.** (1998). Tratado de Interpretación Constitucional. Ediciones Abeledo-Perrot, Buenos Aires, República Argentina.
- **Sabino Carlos,** (1992). El Proceso de la Investigación .Editorial Panapo, Caracas, Venezuela.
- **Fernández, Raúl Z.** (1991). La ley paraguaya S.A., La Asunción, Paraguay.

- **Cabanellas, G.** (2001). Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta, S.R.L. 1º Edición. Argentina.
- **Peña Solís, José.** (2009). Las Fuentes del Derecho en el Marco de la Constitución de 1999. Ediciones Funeda. Caracas, Venezuela.
- **Guiaron, M** (1995). Metodología de la Investigación. Editorial Nuevos Libros. Caracas, Venezuela.
- **Osorio, M** (1999) Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. 2º Edición. Caracas, Venezuela.
- **Araujo-Juárez, José** (2010) Derecho Administrativo General, Ediciones Paredes. Caracas, Venezuela.
- **Brewer-Carias, Allan.** (1990) Principios del Procedimiento Administrativo, Editorial Civitas, S.A., Madrid España.
- **Araujo-juárez, José.** (2010) Procedimiento y Recurso Administrativo, Ediciones Paredes, Caracas, Venezuela.
- **Leal Wilhelm, Salvador.** (2004) Teoría del Procedimiento Administrativo, Ediciones Vadell Hermanos, Caracas, Venezuela.