

AA74451

TESIS  
DA 2001  
08

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
AREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO

LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS Y SU  
POSIBLE RECURRIBILIDAD CONFORME A LOS PRINCIPIOS DEL  
DERECHO ADMINISTRATIVO FORMAL

Trabajo Especial de Grado para optar al  
Grado de Especialista, en Derecho  
Administrativo.

Autor: Abog. Liliber G. Quintero Velasco.

Asesor: Abog. Víctor A. Franquiz.

Caracas, Abril 2001.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA "ANDRÉS BELLO"**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**AREA DE DERECHO**  
**ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

**APROBACIÓN DEL ASESOR**

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana abogada **Liliber G. Quintero Velasco**, para optar al **Grado de Especialista en Derecho Administrativo**, cuyo título es: **La naturaleza jurídica de las Consultas Tributarias y su posible recurribilidad conforme a los principios del Derecho Administrativo Formal**; considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los veintisiete días del mes de abril de dosmil uno.

Víctor Alejandro Franquíz Domínguez

C.I. 10.867.131

## INDICE GENERAL

	Página
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>I. DELIMITACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS</b>	
♦ Consideraciones previas en relación con el concepto de acto administrativo	6
♦ Clases de actos administrativos	8
♦ Las consultas tributarias frente a los actos administrativos	19
<b>II. ACTIVIDAD CONSULTIVA DESARROLLADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EFECTOS Y POSIBLES ACCIONES</b>	
♦ Consideraciones previas. Definición	26
♦ Previsión legal	27
♦ Requisitos de procedencia	27
♦ Organo ante quien debe formularse la consulta	33
♦ Naturaleza jurídica de las consultas	38
<b>III. RECURRIBILIDAD DE LAS CONSULTAS EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS CRITERIOS</b>	

<b>JURISPRUDENCIALES SOSTENIDOS AL RESPECTO</b>		
◆ Caso Centro Simón Bolívar, C.A.	<b>44</b>	
◆ Caso Holanda de Venezuela, C.A.	<b>49</b>	
<b>IV</b>	<b>RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN RELACIÓN AL CONTENIDO DE LAS OPINIONES EMITIDA, CON OCASIÓN A LAS CONSULTAS FORMULADAS POR LOS PARTICULARES</b>	<b>52</b>
<b>CONCLUSIONES</b>		<b>57</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS</b>		<b>61</b>

## INTRODUCCIÓN

El principio de legalidad aplicado a la Administración supone para las distintas actividades administrativas, la obligación de ajustar todas sus actuaciones a las normas jurídicas contenidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes normativas, los decretos leyes, los tratados, los reglamentos, las ordenanzas y demás fuentes escritas del derecho.

Partiendo de lo anterior, se debe señalar siguiendo a Rondón de Sansó (1995) que las formas de expresión de la actividad administrativa, se generan en relación a la clasificación que de las distintas actividades administrativas se conocen. Así, atendiendo a la función de los órganos que la ejercen se ha distinguido entre la actividad de gestión, que es la que realizan los órganos de la Administración activa; y la actividad de consulta o asesora que corresponde a los órganos de la Administración Consultiva, además de la actividad de vigilancia o fiscalización, realizada por los órganos de control (p. 37). Determinada como han sido las distintas formas bajo las cuales se suele presentar el ejercicio de la función pública, interesa estudiar concretamente una de ellas, a saber, las consultas como formas de expresión del ejercicio de la actividad administrativa, concretamente de la Administración Tributaria.

Ello, por ser muchas las dudas que se suelen presentar en torno a la naturaleza de las consultas.

Como razones de tales dudas, se presenta el hecho que la actividad consultiva de la Administración Nacional puede configurarse de dos formas básicas, a saber, una **interna**, dirigida básicamente a disipar las dudas que los distintos órganos de la Administración tengan respecto de la extensión y aplicación de las leyes, reglamentos, decretos y demás textos normativos, con ocasión a la toma de decisiones; y una **externa**, dirigida a solventar las dudas que sobre las normas legales tengan los particulares con especial relación a un caso en concreto que le es propio, sobre la base de un interés calificado, o sea un interés personal y directo, siendo éste último caso, el que será objeto de la presente investigación.

Para un sector de la doctrina, la actividad consultiva desarrollada por la Administración Pública en sus distintas manifestaciones, (interna o externa), no se constituye en una forma de ejercicio de funciones de voluntad, sino más bien de inteligencia o apreciación técnica, respecto del contenido o alcance de una determinada norma jurídica, motivo por el cual, no debería constituirse en actos administrativos, ni mucho menos en atentados contra los derechos y garantías de los particulares.

Lo anterior supone la irrecurribilidad de las consultas tributarias, y como consecuencia de ello, la imposibilidad de obtener el resarcimiento de los daños ocasionados por éstas consultas que resultan contrarias al ordenamiento jurídico, y comprometen la responsabilidad de la Administración por gravosas. Con todo ello, se configura, sin duda alguna, una reafirmación de la tesis de la exclusión o restricción de los actos administrativos sujetos al control contencioso administrativo, así como el principio de irresponsabilidad de la Administración. Cuando se sabe que la tendencia, cada día, es hacia la ampliación de las actuaciones administrativas sujetas al control jurisdiccional o administrativo.

Contrariamente, a la anterior posición, un sector de la doctrina especializada propone, sin ningún tipo de miramientos, la recurribilidad de los actos consultivos en iguales condiciones que el resto de los actos emanados de la Administración, en ejercicio de sus distintas competencias. Para ello, asimilan a las consultas como verdaderos actos administrativos, sujetos a los controles tendientes a la verificación de su legalidad o ilegalidad, es decir, sujetos a los recursos administrativos y judiciales del caso.

Sobre la base de las discusiones anteriores es que se ha orientado la presente investigación. Encaminada, en todo caso, a verificar la verdadera naturaleza de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria a

requerimiento de los particulares, quienes incurso en una determinada situación, necesitan precisar las consecuencias jurídicas, en relación a la aplicación de una determinada norma tributaria. Así, si bien, las consultas tributarias, no se constituyen en verdaderos actos administrativos, por cuanto no están presentes en ellas todos los elementos caracterizadores de tales formas de manifestación de la voluntad administrativa, no es menos cierto, que las consultas se constituyen en una forma particular de manifestación de la Administración. Tal circunstancia, en modo alguno, excluye la posibilidad de ejercer contra tales formas particulares de expresión de opinión, los recursos contenciosos tributarios consagrados en la legislación vigente, como bien lo ha señalado gran parte de la jurisprudencia y de la doctrina más moderna.

Pero es que no sólo, se ha logrado determinar la recurribilidad de las consultas tributarias, sino que además es posible solicitar el resarcimiento de los daños y perjuicios que un dictamen pueda ocasionar a los particulares, en razón de un razonamiento errado o de un cambio de opinión. Todo ello, en razón de la figura de la responsabilidad sin falta prevista en el ordenamiento jurídico vigente.

De las anteriores consideraciones se desprende que tres han sido los objetivos alcanzados en la presente investigación, a saber, (i) se ha



## CAPITULO I

### DELIMITACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

#### **Consideraciones previas en relación con el concepto de actos administrativos:**

Como punto previo, al desarrollo de la presente investigación, se requiere la revisión del concepto de acto administrativo y de los elementos que lo conforman, como forma de determinar si las consultas tributarias se constituyen en tales. A partir de allí, la identificación de los posibles mecanismos de defensa que tienen los administrados frente a la Administración Tributaria para compeler el ataque a sus derechos y garantías, y con ello satisfacer el resarcimiento de los daños y perjuicios así causados, se hace más sencillo.

En relación con lo que la doctrina ha considerado como acto administrativo, se debe citar a Dromi (1996) para quien el acto administrativo es una declaración intelectual de origen unilateral o bilateral, de alcance individual o general y de efectos directos o indirectos (p.201).

A su vez, para Sayaguez Lasso (1953), será acto administrativo toda declaración unilateral de voluntad de la Administración que produce efectos

jurídicos subjetivos (p. 388). Para Garrido Falla (1989), sólo los actos que emanan de la Administración Pública tienen valor formal de acto administrativo (p. 377).

Para Lares Martínez (1978), son actos administrativos las declaraciones de voluntad, de juicio o de conocimiento, emanadas de los órganos de la Administración y que tienen por objeto producir efectos de derechos generales o individuales (p. 136). De la doctrina antes citada se desprende que será acto administrativo, toda declaración de voluntad de la Administración Pública dictada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos.

Para la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2000), todo acto administrativo para que pueda ser dictado, requiere:

"... a) que el órgano tenga competencia; b) que una norma expresa autorice la actuación; c) que el funcionario interprete adecuadamente esa norma; d) que constate la existencia de una serie de hechos del caso concreto, y e) que esos supuestos de hecho concuerden con la norma y con los presupuestos de hecho. Todo ello es lo que puede conducir a la manifestación de voluntad que se materializa en el acto administrativo..." (p. 15).

Después de las consideraciones anteriores, el concepto de acto administrativo no es del todo claro y definitivo, por cuanto un amplio sector de la doctrina insiste en señalar que existen una serie de actuaciones de la Administración Pública que no adoptan la forma de acto administrativo.

### **Clases de actos administrativos:**

Señala Dromi (1997), que por la amplitud y extensión de las declaraciones administrativas, no siempre se entiende lo mismo por acto administrativo. La conceptualización del acto administrativo ofrece una serie de alternativas doctrinarias y legislativas en cuanto a sus acepciones (p. 11), en razón de su alcance:

- ◆ Actuaciones y declaraciones administrativas unilaterales, individuales y generales, con efectos directos e indirectos:

Con ello se quiere decir que todo el obrar jurídico administrativo es acto administrativo, incluidas las actuaciones materiales de la administración.

- ◆ Declaraciones administrativas unilaterales y bilaterales, individuales y generales, con efectos directos e indirectos:

Conforme a esta postura, el acto administrativo comprende las declaraciones administrativas de todo tipo, a saber, los simples actos, reglamentos y contratos. De modo que, las formas jurídicas de la actividad administrativa son actos y hechos de la administración, excluyéndose las actuaciones materiales de la Administración.

- ◆ Declaraciones administrativas unilaterales, bilaterales, individuales y generales con efectos directos:

Conforme a esta enunciación se considera acto administrativo sólo a las declaraciones administrativas con efectos directos. Así, el acto administrativo comprende los reglamentos y los contratos. De acuerdo con esta tesis, las formas jurídicas administrativas son: acto, hecho y simple acto de la administración.

- ◆ Declaraciones administrativas unilaterales, individuales y generales, con efectos directos:

El concepto de acto administrativo abarca sólo a las declaraciones administrativas unilaterales, de alcance individual y general, con efecto directo. Se excluye el contrato administrativo. De modo que, las formas jurídicas son administrativas son, acto, hecho, simple acto y contrato.

- ◆ Declaraciones administrativas unilaterales e individuales, con efectos directos:

Para esta corriente el acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa. Conforme a esta tesis, las formas jurídicas de exteriorización de la actuación administrativa son, acto, hecho, simple acto, reglamento y contrato Administrativo.

En igual sentido, al de Dromi, se pronuncia Brewer Carias (1979), al señalar que no es posible utilizar un criterio único para definir el acto administrativo, para quien la heterogenidad de sus formas y contenido así lo demuestra y exige (p.173).

Agrega Brewer Carias (1979) que acto administrativo es aquel acto de carácter sublegal emanado en primer lugar, de los órganos del Poder Ejecutivo en ejercicio de todas las funciones; en segundo lugar, de los órganos del Poder Legislativo en ejercicio de la función administrativa; y en tercer lugar, de los órganos del Poder Judicial en ejercicio de la función administrativa y legislativa (p. 174).

Ampliando las ideas de Brewer Carias, sostiene Diez (1956) que para alcanzar la noción conceptual del acto administrativo, se debe distinguir el punto de vista material del punto de vista formal (p. 72).

Así, entiende Diez (1956) que desde el punto de vista material habrá que considerar el acto en cuanto a su contenido. Por ello sería acto administrativo en sentido material toda manifestación de voluntad de un órgano del Estado, sea administrativo, legislativo o judicial con sustancia, con contenido administrativo (p. 74).

En el sentido formal habrá que considerar la naturaleza del órgano del que emana el acto. La Constitución y las leyes de cada país distinguen los órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales. De allí que desde el punto de vista de vista formal, serán actos legislativos, administrativos y jurisdiccionales los que emanen de los respectivos órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales. Por ello señala Rolland (1947) que el acto administrativo desde el punto de vista formal, es el que emana de un agente administrativo, designado por la ley y el reglamento para llenar una función en la gestión de los servicios públicos y actuando en el cumplimiento de su misión. En resumen el acto administrativo en sentido formal es el que dicta un agente administrativo en cumplimiento de sus funciones (p.44).

Sin embargo, es importante tener presente que si bien para llegar a la noción conceptual del acto administrativo tenemos que considerar únicamente el punto de vista formal, ello no es del todo suficiente, por cuanto los entes administrativos pueden dictar actos que tienen un contenido legislativo, jurisdiccional o meramente administrativo y, aun en ese caso, puede estar referido exclusivamente a la actividad interna de la Administración o a la actividad consultiva. Por tal razón, se debe distinguir dentro del acto administrativo formal, entre el acto de la Administración y el acto administrativo propiamente dicho.

Siguiendo a Díez (1956) el acto administrativo supone el ejercicio de una actividad concreta. De allí que todo acto que emane del agente administrativo y tenga carácter general o abstracto no será acto administrativo sino de la Administración (p. 76).

Enseña, igualmente, un sector de la doctrina que deben excluirse del concepto de acto administrativo aquellos que no produzcan efectos jurídicos hacia terceros o hacia órganos de la administración, como los emitidos por los órganos consultivos. En tal sentido, sostiene Fernández de Velasco (1929) que ello es así porque sea que el órgano de la administración activa pueda o deba oír el dictamen del cuerpo consultivo, es responsable de su resolución, por lo que conserva su libertad para seguir o apartarse del

informe emitido. Por lo demás no contienen ninguna declaración que pueda afectar derechos subjetivos (p. 119).

Para Díez (1956) debe entenderse por acto administrativo toda declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la administración activa en ejercicio de la potestad administrativa (p.77).

De forma que, para los autores antes citados, la declaración de voluntad debe emanar de un órgano de la administración activa, ya sea colegiada o burocrática. De modo que, no se comprenden los actos de la administración consultiva, los cuales se encuentran incluidos dentro de la clasificación de los actos de la administración.

Como se ve hasta ahora, la doctrina citada se pronuncia sobre la no inclusión de las consultas de la administración dentro de la clasificación de los actos administrativos. Más, sin embargo, es importante observar que conforme a esa doctrina pareciera existir tan solo una forma de actividad consultiva de la administración, a saber, la que va dirigida única y exclusivamente de la administración hacia los diferentes entes que la integran, sin que se emita pronunciamiento alguno, en relación a las consultas evacuadas por esa misma administración, a requerimiento de los particulares.



Señala Trevijano Fos (1986), en relación a la clasificación que hace Diez, entre actos de la Administración y actos administrativos, que ésta no es admisible, porque en la temática de los actos administrativos ha jugado, y sigue jugando, una gran importancia la posibilidad o no de impugnación jurisdiccional (p. 42). Para Trevijano Fos los actos internos (actos de la administración, según la clasificación de Diez) son administrativos, como lo son los actos de un procedimiento, al margen de que puedan ser recurribles o no (p. 42).

Agrega Trevijano Fos (1986) que bajo la denominación actos de la administración se incluyen todos los que emanan de ella, cualquiera sea su naturaleza, y que los actos administrativos son, dentro de aquéllos, una especie determinada por la actuación en faceta jurídico pública (p.44).

De manera que, lejos de atomizar o limitar las distintas formas jurídicas de expresión de la voluntad administrativa, a los meros actos administrativos, se amplía el concepto de tales formas de expresión, no ya circunscribiéndolas a los actos administrativos, sino que éstos están dentro de la clasificación de los actos de la administración.

Para Trevijano Fos (1986) los actos administrativos son declaraciones unilaterales de conocimiento, juicio o voluntad, emanadas de una entidad

administrativa actuando en su faceta de Derecho Público, bien tendente a constatar hechos, emitir opiniones, crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas, entre los administrados, o con la Administración, bien con simples efectos dentro de la propia esfera administrativa (p. 97).

Como se ve, y siguiendo a Trevijano Fos, con la anterior definición se supera la tendencia que excluye de los actos administrativos, a los consultivos y a los que no contienen declaraciones de derecho subjetivo.

No obstante el criterio anterior, un grupo de autores sostiene que las consultas son, en efecto, actos administrativos. Ello, por cuanto la voluntad de la Administración puede alcanzar varios grados. A veces para decir lo que se sabe, en ocasiones para enjuiciar y dar opiniones, y, en algunas oportunidades para crear y constituir aquello hacia lo que la voluntad se dirige.

Sin embargo, es importante tener presente que la discusión no ha llegado a su fin, pues autores patrios como Leáñez Sievert (1986) han llegado a señalar que, los actos emitidos en función consultiva de la Administración, calificados por él como dictámenes, son:

“(...) en realidad, una expresión de juicio o conocimiento, y no propiamente una declaración o manifestación de voluntad dirigida a producir un determinado efecto

jurídico. En la explicación de un saber para aclarar jurídicamente una situación concreta, se subsume el hecho en el derecho, iluminando la problemática jurídica mediante la interpretación de la ley y llegando a conclusiones precisas (...)" (p. 126).

El anterior criterio, no hace más que confirmar y respaldar la opinión de Dromi (1997) para quien los dictámenes (o consultas), contentivos de informes y opiniones técnico-jurídicas preparatorias de la voluntad administrativa, no son actos administrativos. Por tratarse de declaraciones de juicio u opinión que forman parte de un procedimiento administrativo en marcha, de un procedimiento de conformación de la voluntad estatal (p. 24).

Asimismo, sostiene Araujo Juárez (1996) que hay que distinguir los llamados actos de la administración de los denominados actos administrativos, siendo estos últimos aquellos que junto al requisito de emanar de la Administración, son consecuencia de una actuación de esta con facultad de imperium o en el ejercicio de una potestad que sólo ostentaría como persona pública, pues se han de ejercitar potestades administrativas en sentido estricto, que es el presupuesto indispensable para considerar la existencia del acto administrativo (p. 404).

Expresa Araujo Juárez (1996) que el acto administrativo solo puede vincular la instancia si él mismo agravia o lesiona al recurrente en sus derechos

subjetivos o intereses legítimos, personales y directos (p. 416).

Conforme a la teoría de Araujo Juárez para que un acto sea susceptible de causar agravio es necesario que produzca consecuencias jurídicas. Por el contrario, si el acto no crea, modifica o extingue derechos, no entra dentro de tal categoría. De forma que, los actos administrativos que De forma que, los actos administrativos que, por su naturaleza, no produzcan esos efectos, porque no producen perjuicio alguno, ni directa ni indirectamente, o porque no tienen carácter ejecutorio, no pueden ser objeto de impugnación, tal y como ocurre, con las respuestas dadas por una autoridad administrativa a una solicitud de información.

Como se ve, hasta ahora no se ha logrado determinar con exactitud cuál es el verdadero concepto de acto administrativo, siendo más difícil aún determinar cuál podría ser la verdadera naturaleza jurídica de las consultas tributarias. Por ello, se requiere seguir consultando a la doctrina y a la jurisprudencia más respetada en la materia.

En efecto, todo lo antes referido no llega, en modo alguno, a clarificar bajo qué categoría debemos encuadrar los actos pronunciados por la Administración Consultiva que no están dirigidos a integrarse en un procedimiento administrativo de primer grado o de formación de un acto

definitivo; sino que son manifestaciones autónomas del órgano consultivo que no proceden a ningún proveimiento, sino que, por mandato de la ley, en forma directa e inmediata se pronuncian sobre la consulta formulada por un particular.

Conviene agregar, siguiendo a González Pérez (1985), que la exclusión del control jurisdiccional carece de razón de ser. La jurisdicción de los tribunales especializados debe extenderse a determinar la adecuación al ordenamiento jurídico de la acción administrativa, cualquiera que fuese el sector social en que se produce. Allí donde la actividad administrativa puede incurrir en infracción de una norma jurídico administrativa, ha de poder deducirse la correspondiente pretensión, que deberá ser admitida por el órgano competente, a fin de examinar la cuestión de fondo (p. 185).

De cualquier modo, preliminarmente, parece claro que no interesa si la actuación administrativa se encuentra contenida o no bajo la forma de acto administrativo, pues el ordenamiento jurídico vigente debe garantizar la respetabilidad de los derechos y garantías de los particulares ante posibles infracciones de ley, independientemente de la forma que se adopte para expresar la voluntad administrativa. De modo que, poco importa si la actuación administrativa se encuentra contenida en un acto administrativo o

en una consulta, basta con que se lesionen los derechos y garantías de los particulares, para que exista la posibilidad de impugnación.

Como se ve, hasta ahora no se ha logrado determinar con exactitud cuál es el verdadero concepto de acto administrativo.

Considera Andrade (1999) que todos los actos de la Administración Tributaria, cualquiera sea la naturaleza que revistan los mismos, deben tener consecuencias jurídicas que hagan relevantes los pareceres de sus órganos. Con ello, se ven protegidos los derechos y garantías de los administrados, concretamente los concernientes a la seguridad jurídica y de retroactividad de los actos administrativos (p.8).

#### **Las consultas frente al concepto de acto administrativo:**

Sostiene Dromi (1996) que se constituyen en hechos administrativos toda actividad material y no intelectual, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos directos o indirectos (p. 197). Adicionalmente, sostiene el mencionado autor que, además de los actos y hechos administrativos, existe el denominado simple acto de la administración, el cual consiste en una declaración unilateral interna o intraorgánica, realizada

en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma indirecta. Para Dromi (1996) dentro de este grupo de actos se encuentran las propuestas y los dictámenes (p. 291), siendo éstos últimos a los que se avoca el presente estudio.

Del criterio anterior, se desprende que las consultas o dictámenes no se constituyen en verdaderos actos administrativos, por cuanto no crean, extinguen o modifican una relación de derecho. Así, lo ha considerado Diez (1958) al señalar que los pareceres (como denomina a los actos emitidos en ejercicio de la función consultiva) se consideran meros actos administrativos, por cuanto contienen una simple declaración de conocimiento.

Con una postura menos radical frente a la naturaleza de las consultas se presenta Trevijano Fos (1991), para quien la voluntad puede alcanzar varios grados en las declaraciones humanas, a veces para decir lo que sabe, en ocasiones para enjuiciar y dar opiniones y, en algunas oportunidades para crear y constituir aquello hacia lo que la voluntad se dirige (p. 274).

En medio de todo lo expuesto, es lo cierto que la doctrina visualiza a las consultas, no como verdaderos actos administrativos independientes o con vida propia, sino como actos generados por la actividad consultiva que integran las motivaciones de los actos administrativos definitivos, en el

supuesto de que la administración activa deba o decida acogerlos, supuesto éste último que podría afectar en forma refleja la esfera de derechos de los administrados.

Al respecto, sostiene Fraga Pittaluga (1998), que no debe confundirse el acto de la Administración Consultiva, con la manifestación de voluntad de la Administración Activa que se pronuncia y se basa en un dictamen previo de la primera (p. 96).

Como acertadamente lo señala Fraga Pittaluga (1998) no existe explicación doctrinaria alguna o jurisprudencial por la cual se explique en qué categoría se encuadran los actos emitidos por la Administración Consultiva, que no están dirigidos a formar parte de un procedimiento administrativo de formación de un acto definitivo; es decir, que se constituyen en manifestaciones autónomas del órgano consultivo que no preceden a ningún procedimiento de primer grado, sino que, por la solicitud y el impulso de un particular administrado, tal órgano emite un pronunciamiento en relación con el asunto que se le somete a su conocimiento (p. 98).

Semejante duda, no escapa ni siquiera al campo del derecho tributario venezolano, por cuanto de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico vigente, la Administración Tributaria Nacional está facultada para evacuar consultas.



Tal competencia se manifiesta, a saber, a través de dos formas: una, interna, que es la dirigida a la propia Administración Tributaria Activa o al resto de la Administración Pública; y una externa, llamada a solventar las dudas que sobre la aplicación de normas tributarias presenten los particulares contribuyentes de tributos, sobre la base de la existencia de un interés personal y directo frente a la circunstancia jurídica que los aqueja.

Al respecto sostiene Hernández (1999), en relación con la naturaleza de las consultas, que conviene distinguir, con suma precisión, qué tipo de consulta ha emitido la Administración, pues aquellos juicios abstractos sin vinculación con un caso concreto, no podrían causar ningún tipo de lesión (p. 165). Por tal motivo, el mencionado autor afirma que:

"... las consultas anticipadas pueden causar una lesión inminente y, al afectar el ámbito vital de un ciudadano, podrían ser perfectamente accionadas en virtud de la tutela judicial de los intereses eventuales, que legitiman a un particular para accionar contra cualquier acto que, aunque sea incidentalmente, cause una lesión en su patrimonio. Dentro de ello, abarcamos las lesiones inminentes, causadas por las consultas de gravamen. La posibilidad de impugnar consultas desfavorables, es consecuencia necesaria de la presunción de legitimidad que informa a la actividad administrativa, incluso aquella de naturaleza consultiva: si el particular tiene la expectativa legítima de que la Administración respetará el contenido de las consultas favorables, puede también tener la creencia fundada que

la Administración cumplirá el contenido de las consultas desfavorables, por lo que éstas podrían ser impugnadas directamente, sin necesidad de esperar a que se dicte el proveimiento decisorio gravoso. En todo caso, la impugnación de las consultas procederá respecto aquellas contenidas en un procedimiento autónomo, más no las consultas interlocutorias..." (p. 166).

Ante todo lo anterior, observa Hernández (1999) que conviene distinguir qué tipo de consulta ha emitido la Administración, pues aquellos juicios abstractos sin vinculación con un caso en concreto, no podrían causar ningún tipo de lesión, siendo que la naturaleza consultiva de un acto proviene de su naturaleza, y no de la calificación que al respecto realice la Administración. (p. 165).

Agrega Andrade (1999) que los dictámenes de la Administración Consultiva no deben limitarse, tan sólo, a la exposición del parecer de un funcionario determinado, sin que su conducta tenga una relevancia jurídica (p. 9).

Cuando los contribuyentes acuden a elevarle una consulta a la Administración Tributaria relacionada con un caso concreto que le concierne, pretenden determinar el verdadero alcance de las consecuencias de sus actos, ante la imprecisión de la redacción de la normativa aplicable. De esta forma, la Administración está obligada, además de dar respuesta a la

consulta requerida, a que el criterio sustentado por dicha consulta mantenga cierta continuidad en el tiempo a fin de que el particular pueda suponer los efectos de sus negocios jurídicos.

De lo expuesto hasta ahora, se puede señalar que, en general, las consultas administrativas tienen preponderancia en la emanación de la voluntad de la administración. Existiendo fuertes y cerradas discusiones doctrinarias relacionadas con la naturaleza que debe atribuirse a tales actuaciones. Para algunos revisten el carácter de actos administrativos. Para otros, el carácter de simples hechos o actos de la administración. Tal y como se expusiera anteriormente.

Sin embargo, existe la tendencia, cada día más creciente, en afirmar que las consultas emanadas de la Administración, no son simples opiniones de funcionarios públicos, a las que se le puede restar relevancia jurídica, siendo que cualquier emanación de voluntad o criterio de la Administración, es susceptible de afectar la esfera jurídica de los particulares, debiendo atribuirse verdaderos efectos jurídicos a esos actos, y por tanto, la posibilidad de impugnación.

En efecto, y en franco adelanto del punto que será más adelante revisado, sostiene Araujo Juárez (1996) que las declaraciones de juicio o

conocimiento, por ejemplo las consultas, por medio de las cuales la Administración se limita a dar a conocer al administrado el criterio que sobre una cuestión tenga en un momento dado, no se consideran impugnables, salvo que supongan una interpretación del ordenamiento jurídico y su aplicación a un caso en concreto (p. 423).

Como se ve, de acuerdo con todo lo antes expuesto, es claro que las consultas de la Administración no se constituyen en verdaderos actos administrativos, es decir, que no revisten ese carácter. Por cuanto, es claro que dentro de la actividad administrativa del Estado, están comprendidas los hechos o modos de actuación material de la Administración, a los que suele asemejar la doctrina a las consultas emitidas por la Administración. Es evidente que el obrar material, cualquiera sea la forma que revista, es jurídicamente relevante si ocasiona una lesión a un administrado.

Con ello no se atenta contra la posibilidad de impugnación de las expresiones de opinión de la Administración, en general, como será explicado más adelante.

## CAPÍTULO II

### ACTIVIDAD CONSULTIVA DESARROLLADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

#### EFFECTOS Y POSIBLES ACCIONES

##### Consideraciones Previas

##### Definición

Los estudios realizados en relación con las distintas formas o mecanismos que la Administración suele adoptar en el ejercicio de la actividad administrativa, han sido muchos y variados, sin que hasta hoy, exista un consenso acerca de la naturaleza jurídica, que dentro del ejercicio de tal actividad, tienen concretamente, las consultas tributarias.

Al respecto sostiene, Parada Vasquez (1992) que,

“... los órganos con competencias resolutorias, órganos activos, necesitan del apoyo técnico de otros para preparar sus decisiones, desarrollándose este apoyo a través de la actividad consultiva, la cual se manifiesta mediante técnicas de diversa naturaleza, discernibles en función de la estructura de los órganos que la cumplen (unipersonal, colegiada, estable y transitoria) y de la forma de comunicación con el órgano activo a que asesoran (de forma directa e inmediata, o través de un procedimiento formalizado)...” (p. 319).

Tal forma de apoyo interpretativo, es lo que, siguiendo a Fraga Pittaluga (1998), se ha dado en llamar la actividad consultiva de la Administración.

Dicha actividad consiste, pues, en asesorar a los órganos de la Administración activa sobre los actos y resoluciones que deban tomar en el ejercicio de sus funciones. Ella, encuentra su manifestación en el ordenamiento jurídico venezolano, como será explicado de seguidas:

#### **Previsión legal**

Resulta de vital importancia adentrarse en el estudio de la disposición contenida en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario, en relación con la consagración expresa de la figura de las denominadas consultas tributarias. Así establece el indicado artículo 157, lo siguiente:

“Quien tuviere un interés personal, legítimo y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación concreta. A ese 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”.

### Requisitos de procedencia

Del artículo antes citado, se desprenden como presupuestos de las consultas tributarias los siguientes:

- ◆ Que el contribuyente o consultante tenga un interés personal y directo en el asunto sometido a consulta:

En tal sentido, conviene precisar que de la revisión realizada al Código Orgánico Tributario, normas tributarias especiales, y los principios generales del derecho tributario, no se evidencia definición alguna de lo que debe entenderse como "interés personal y directo" a los fines de cumplir con los requisitos necesarios para la formulación de consultas ante la Administración. Debido a ello, debemos orientar nuestra búsqueda a lo que la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos establece al respecto. Así tenemos que aplicar lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que señala que los interesados son aquellos que reúnen las condiciones establecidas en los artículos 112 y 121 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, siendo que éstos artículos regulan todo lo relativo al concepto de interés legítimo, personal y directo.

El artículo 121 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia establece que el interés justificativo del contencioso de nulidad ha de presentar características propias que califica de personal, legítimo y directo, los cuales son acumulativos, es decir deben estar presentes en su totalidad para que el impugnante de un acto tenga la condición de legitimado activo.

De acuerdo con Araujo Juárez (1996), que el interés sea personal significa que se excluye el interés general e impersonal que todo ciudadano tiene en que la Administración obre correctamente y en los límites de la legalidad. El interés precisa ser personal, es decir, individualizado respecto a un determinado sujeto o grupo de sujetos.

Por otra parte, que el interés sea legítimo debe ser la resultante de una situación jurídica definitiva en la cual el interesado y la Administración se hallan en igualdad de condiciones legales. El interés precisa ser legítimo, esto es, que resulte protegido, aún indirectamente, por la legalidad. Ahora bien, el interés también entraña un concepto de necesidad más o menos directa. Simple es aquel interés que no pertenece a la esfera de necesidades o conveniencias públicas y que, dentro del ordenamiento jurídico, carece generalmente de protección jurisdiccional. El legítimo, es el personal en sentido intrínseco, es decir, que entrando dentro de la esfera de las necesidades o conveniencias del sujeto, dispone además de protección jurisdiccional, por ser lo suficientemente cualificado respecto al acto



administrativo cuestionado. Por tanto, "interesado legítimo" es aquel que no siendo destinatario del acto, está ante el mismo en una situación de hecho tal, que se ve afectado por él.

Por último, el interés debe ser directo, en el sentido que el agravio o lesión que debe sufrir el administrado debe ser consecuencia inmediata del acto de que se trate, lo cual significa también que debe ser actual y no eventual.

Sin embargo, y no obstante el análisis de los distintos elementos que componen la frase "interés legítimo, personal y directo", conforme a lo previsto en el artículo 121 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia y 22 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, consideramos acertado seguir la posición de Luis Fraga Pittaluga, según la cual pareciera que el concepto antes referido no se adapta al "interés personal, y directo" exigido por el Código para formular consultas tributarias. En primer lugar, porque el artículo 157 no requiere que el interés sea legítimo, es decir, que el consultante se encuentre frente a una particular situación de hecho frente a la Administración. En segundo término, porque el interés directo a que alude la jurisprudencia atañe a que exista una lesión o al menos una incidencia, no mediatizada, de un acto administrativo sobre el administrado, lo que no necesariamente debe ocurrir para que un contribuyente consulte. Así, siguiendo con la opinión de Luis Fraga Pittaluga, de los tres conceptos enunciados el único que de alguna forma se

convendría al caso bajo análisis es el del interés personal, en el entendido que el contribuyente debe consultar en nombre propio y no en beneficio de un tercero.

De manera que, resulta claro que el concepto de interés personal, legítimo y directo necesario para recurrir de los actos administrativos ante los órganos jurisdiccionales se circunscribe o limita a una categoría específica de individuos respecto de los cuales se dan todos y cada uno de los elementos que componen ese interés, mientras que en el caso de las consultas tributarias es mayor el número de sujetos a los cuales le es posible acceder a la administración para consultar en nombre propio, y no en el de terceros o en el de una colectividad entera, sobre la aplicación de normas tributarias a una situación concreta, exponiendo con claridad y precisión los extremos de la cuestión que justifica la consulta.

- ◆ Que la consulta verse sobre la aplicación de normas tributarias:

Asimismo, y siguiendo con el análisis del contenido del artículo 157 del Código Orgánico Tributario, las consultas formuladas por los contribuyentes deben versar concretamente sobre la aplicación de normas tributarias. Ello, por cuanto, no podrán dirigirse consultas a la Administración Tributaria, sino sobre asuntos relativos a tributos administrados por la autoridad a la que se

consulta. Más, sin embargo, y en ello estamos contestes en sostener junto con la doctrina nacional, que es posible que las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en ejercicio de su función consultiva, trasciendan el restringido campo de las normas tributarias, en razón de la interpretación de otras normas que no pertenecen a esa rama del derecho, por aplicación del principio de integridad del ordenamiento jurídico.

- ◆ Que las dudas sobre la aplicación de las normas tributarias, recaigan sobre un asunto concreto:

El procedimiento de la consulta tiene particular importancia en el campo de la aplicación de las leyes tributarias, que frecuentemente presentan complejidad e imprecisiones en sus textos, lo cual constituye un factor de inseguridad jurídica para los contribuyentes, quienes en razón de ello pueden dirigirse a la Administración Tributaria, a los fines de solventar precisamente las dudas u obscuridades que tales textos normativos pueden generar respecto de un supuesto de hecho concreto.

Así, las consultas no pueden ser utilizadas como meros ejercicios académicos, sino que requiere un interés calificado y una vinculación a un

caso concreto para plantearlas, debiendo entenderse que tales requerimientos son condiciones de admisibilidad de la solicitud.

- Que el contribuyente exponga en detalle los hechos que motivan la consulta:

Ha sido la intención del legislador que a los fines de facilitar la labor consultiva de la Administración Tributaria, el contribuyente exprese en la misma con suficiente claridad y precisión los pormenores o detalles de la situación de hecho sometida al conocimiento de aquella. Si tal imperativo no es cumplido por el contribuyente o particular consultante, la Administración Tributaria está facultada para rechazar la consulta por incumplimiento de los extremos legales necesarios para su procedencia.

A su vez, prevé el artículo 157 del Código Orgánico Tributario, que el particular podrá, y ello debe ser entendido como una mera facultad sin que se constituya en un requisito de procedencia o improcedencia de la consulta, dar a conocer a la Administración Tributaria consultada, no obstante su requerimiento, la opinión que le amerita el caso sometido a su consulta.

### **Organo ante quien debe formularse la consulta**

Hechas las precisiones anteriores, es forzoso de seguidas, determinar el órgano competente para conocer de las consultas.

Conforme al artículo 157 del Código Orgánico Tributario "...quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria...", de lo que se desprende que podrán dirigirse consultas a todos aquellos órganos que administren tributos regulados por el propio Código Orgánico Tributario (artículo 1), dada la amplitud con que fue redactado el referido artículo.

También conviene determinar, a los fines del presente estudio, quién es el órgano competente para evacuar las consultas que sobre una situación particular le formulen los particulares contribuyentes. Para ello, se debe revisar lo previsto en el artículo 39 de la Resolución N° 32 (1995), según el cual,

"La Gerencia Jurídica Tributaria tiene las siguientes funciones: (...)

2. Aplicar e interpretar la legislación tributaria nacional;

3. Unificar los criterios de interpretación, en el proceso de aplicación de la legislación tributaria y aduanera, de sus diferentes disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales que rigen la actividad de la Administración Tributaria; (...)

6. Evacuar las consultas que le sean formuladas por los órganos de la Administración Tributaria, Organismos

Públicos y contribuyentes que tuvieren interés personal y directo, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias a situaciones concretas (...)."

De forma que, de acuerdo a lo antes citado, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), a través de la Gerencia Jurídico Tributaria desarrolla dos formas de actividad consultiva, una dirigida hacia los propios órganos de la Administración, por la cual no se resuelve una decisión determinada, sino que se limita a dictaminar, aconsejar, asesorar, mediante simples actos de la Administración. Y otra, excitada a petición de los particulares, a los fines de conocer un parecer respecto de una situación concreta.

Partiendo de lo anterior, se puede claramente colegir que existe una competencia determinada por el desarrollo de la actividad consultiva por parte de la Administración Tributaria, concretamente de la Gerencia Jurídico Tributario del SENIAT, encaminada a solventar las dudas que respecto de la aplicación de normas jurídicas tributarias, puede suscitarle tanto a los diferentes órganos de la Administración Pública, como a los particulares, en relación a una situación jurídica que le es propia.

La función de interpretar la norma jurídica, abstractamente considerada o en relación a hechos concretos, no es una función recientemente asignada a los

órganos del Estado, pues, como bien lo sostiene, Andrade (1999), ella encuentra su origen en el Consejo de Estado Francés, en donde se reunían los más aptos en las distintas áreas del conocimiento, con el objeto de someter a deliberación los asuntos de Estado, y colaborar con el Poder Ejecutivo en la toma de sus decisiones (p. 9).

La importancia de la actividad consultiva ejercida por los órganos de la Administración desde sus inicios, radica en el hecho de que estableció las bases fundamentales del Derecho Administrativo, pues como bien lo señala Parada Vasquez (1992) Napoleón, haciendo referencia al Estado Francés, no pretendió la creación de un órgano consultivo de alto nivel separado de su persona que emitiera dictámenes jurídicos, sino que lograra la formación de personas expertas en todo lo relacionado a las ciencias públicas, a quienes se les pudiera someter el conocimiento de los asuntos de Estado (p.323). Bajo tales ideas, Díez (1956) ha definido a la Administración consultiva, como:

“... la que tiene por función asesorar a los órganos de la Administración activa sobre los actos y las resoluciones que deban tomar en el ejercicio de sus funciones. La función consultiva es de colaboración y (...) ha tenido un doble carácter: 1) como anuencia de los representantes de los administrados; 2) como aporte de ilustración, consejos de prudencia e información (...). En cuanto a la naturaleza jurídica de la opinión vertida por un órgano consultivo, es un hecho

administrativo desde que no obliga a la administración activa. Además no crea, extingue ni modifica una relación de derecho y por ello, son simples hechos administrativos. Si el órgano de la administración activa adoptase la opinión del cuerpo consultivo, el hecho se convertiría en acto administrativo..." (1956).

Partiendo de lo anterior, sostiene Fraga Pittaluga (1998), que las consultas pueden llegar a formar parte integrante del propio procedimiento administrativo de formación de la voluntad administrativa, bien de forma obligatoria y vinculante, bien de forma facultativa y no vinculante (p.88).

Esa actividad consultiva desarrollada por la Administración, en innumerables ocasiones, trasciende su ámbito interno hacia el ámbito de los administrados o particulares, quienes conforme al ordenamiento jurídico aplicable a su situación de hecho, solicitan se les aclare el sentido y alcance de una determinada norma que les interesa o les afecta en su esfera jurídica. Tal situación, ha sido estudiada por la doctrina y la jurisprudencia en distintas oportunidades, siendo que sobre la base de los principios y conceptos antes revisados, se han planteado ciertas dudas acerca del alcance y naturaleza de la actividad consultiva desplegada por la Administración Tributaria.

En efecto, sobre la actividad consultiva de la Administración Tributaria Nacional, ha sostenido Fraga Pittaluga (1998) que:



“... tiene dos vertientes bien definidas. Una interna, dirigida a la Administración Activa o al resto de la Administración Pública, concretada mediante la emisión de pareceres, requeridos u oficiosos, en los cuales se interpreta la correcta aplicación de las normas tributarias, y una externa, dirigida a resolver las dudas que sobre esta misma aplicación de las normas tributarias, individualmente consideradas o en su relación con el resto del ordenamiento jurídico, abriguen los contribuyentes, cualificados por un interés personal y directo frente a una situación concreta...” (p.99).

Así, se debe considerar que la posibilidad de formular consultas a la Administración Tributaria con el fin de cumplir no sólo las leyes tributarias, es un derecho de los administrados y una obligación de la Administración Tributaria, por lo que ésta última deberá absolver dichas consultas oportunamente, persiguiendo siempre el mantenimiento de sus opiniones, en la medida de lo posible, en protección evidente del derecho a la seguridad jurídica que ostentan todos los administrados o particulares contribuyentes.

### **Naturaleza jurídica de las consultas**

En este mismo orden y dirección, y en atención a lo expuesto en el Capítulo I de la presente investigación, respecto de la naturaleza jurídica de las consultas administrativas, se ha sostenido que las mismas son hechos administrativos, por cuanto en las mismas se emite tan sólo un parecer

sobre un asunto determinado, que no es resuelto en la misma consulta. En este sentido, se ha pronunciado la Procuraduría General de la República (1993), al señalar que las consultas no son actos administrativos, debido a que no tienen consecuencias creativas, modificatorias o anulatorias de los derechos subjetivos, aún y cuando debe procurarse la estabilidad de los criterios para dar seguridad jurídica a los ciudadanos, quienes persiguen obtener una información genérica o específica sobre las cuestiones jurídicas que les afectan (p. 27 y ss).

Contrariamente a lo sostenido por la Procuraduría General de la República, Trevijano Fos (1991) mantiene una posición según la cual las expresiones de voluntad de la Administración consultiva tienen el carácter de verdaderos actos administrativos, a veces como forma de enjuiciar y dar opiniones, y a veces para crear y constituir aquello hacia lo que la voluntad se dirige.

Para autores como Dromi (1996) y Leáñez Siebert (1986), mencionados anteriormente, el dictamen es una expresión de juicio o conocimiento, y no una expresión de voluntad, son simples actos de la Administración que se basan en declaraciones internas.

De forma tal, que para los autores antes indicados, las consultas tienen tan sólo un efecto mediato en la producción de la voluntad, constituyendo actos

administrativos instrumentales, los cuales forman parte del iter procedimental.

No obstante todo lo anterior, de lo que si se puede estar seguro, es que solicitar la opinión de la Administración Tributaria para un caso concreto, con base en las disposiciones del Código Orgánico Tributario, es un verdadero derecho, y como tal debe ser reconocido por la Administración Tributaria.

De vital importancia, resulta entrar a revisar los efectos que podría generar la actividad consultiva de la Administración Tributaria, en la esfera jurídico subjetiva de los consultantes, en el caso de que el criterio emitido sea contrario a los intereses y expectativas de los particulares que hayan solicitado tal parecer, por aquello de que existe la posibilidad de que tales pareceres se conviertan en jurídicamente relevantes, al producir consecuencias jurídicas.

Entonces, se debe considerar en primer orden, que la Administración Tributaria, al emitir pronunciamiento sobre la aplicación de una norma consagrada en una ley fiscal, orienta al particular, quien no está obligado a acogerse al criterio expuesto por la Administración en la consulta formulada. Sin embargo, si el particular se acoge al criterio de la Administración Tributaria, corre el riesgo de sufrir en el futuro posibles reparos.

En segundo orden se debe indicar, que la Administración Tributaria al resolver la consulta formulada por el particular, no resuelve el caso planteado por el particular con carácter definitivo, sólo le indica un camino a seguir en la interpretación de la ley tributaria.

En tercer orden, el acto de la Administración Tributaria, al carecer de efectos decisorios y de las prerrogativas de ejecutividad y ejecutoridad presentes en todos los actos administrativos, agota su existencia al ser emitido, de tal suerte que ninguna acción puede ser cumplida con base al mismo por la Administración Activa, si el particular consultante se aparta de su contenido.

En todo caso, y en total acuerdo con Fraga Pittaluga (1998),

“... la naturaleza legal del acto de contestación depende de su contenido sustancial, según sus condiciones intrínsecas y por ello cuando se trata de resoluciones limitadas a resolver una consulta, se ha considerado que carecen de las notas esenciales del verdadero acto administrativo, por lo que no serían impugnables; pero cuando a través de la actividad consultiva se declaren o se limiten derechos subjetivos de los administrados o se trate de informes que resuelvan peticiones concretas que afecten los derechos del reclamante, hay que admitir su impugnabilidad...” (p. 111).

De esta forma, se encuentra cada vez más cerca el cumplimiento del objetivo planteado por la presente investigación, a saber, la determinación de la

naturaleza jurídica de las consultas tributarias conforme a los principios del Derecho Administrativo formal, y su posible impugnación, con las consecuencias que de ello se derivan, y ello es porque, si bien las consultas evacuadas por la Administración Tributaria no son verdaderos actos administrativos, por las características particulares que revisten, es claro que existe la posibilidad cierta de ser impugnadas ante el contencioso tributario. En respaldo de lo anterior, se debe citar lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, según el cual, la acción contenciosa tributaria 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.

Contra los mismos actos antes señalados, cuando habiendo sido interpuesto contra éstos el recurso jerárquico, éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 171 del Código Orgánico Tributario. Se trata aquí del silencio administrativo negativo por falta de decisión en el tiempo previsto por el legislador. En efecto, el artículo 171 señala que el recurso jerárquico deberá decidirse mediante resolución motivada y que vencido el término fijado sin que hubiere decisión, dicho recurso se entenderá denegado. Por su parte, el artículo 170 establece que el lapso para sustanciar y decidir el recurso será de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de interposición.

Contra las resoluciones expresas que se pronuncien sobre los recursos jerárquicos interpuestos, en los cuales se deniegue, total o parcialmente, el recurso jerárquico..."

Siguiendo a Fraga Pittaluga (1998), el ámbito del control gubernativo y judicial de los actos de la Administración Tributaria es bastante amplio, similar al régimen ordinario de impugnación de los actos administrativos. Su extensión es expresamente reafirmada al admitir la revisión de los actos que "... en cualquier forma afecten los derechos de los administrados..." (p. 124).

De modo que, en atención al principio de la universalidad del control contencioso administrativo, aunque ciertos actos se produzcan a través de los causes formales de las consultas tributarias, si sus efectos materiales comportan una incidencia en los derechos de los particulares y existe contrariedad con el ordenamiento jurídico, es incuestionable la posibilidad de su impugnación, bien en vía administrativa, bien en vía judicial.

### CAPÍTULO III

#### RECURRIBILIDAD DE LAS CONSULTAS EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES SOSTENIDOS AL RESPECTO

Establecida como ha sido la naturaleza jurídica de las consultas emitidas por la Administración Tributaria, a requerimiento de los particulares, corresponde en el presente capítulo, entrar a conocer lo que hasta ahora ha establecido la jurisprudencia patria, en relación con su posible recurribilidad.

Dos han sido los antecedentes jurisprudenciales que han marcado pauta dentro del tema objeto de la presente investigación, y que vale la pena mencionar.

#### **Caso: Centro Simón Bolívar, C.A.**

En tal sentido se debe citar todo lo ocurrido, en relación a la sentencia de fecha 9 de julio de 1999, emanada de la Sala Político Administrativa, en Sala Especial Tributaria, de la Corte Suprema de Justicia, expediente número 7088, con ocasión al recurso contencioso tributario interpuesto por el Centro Simón Bolívar contra el dictamen de la Dirección Jurídico Impositiva del Ministerio de Hacienda.

Así, se debe reseñar que en fecha 04 de enero de 1990 el Centro Simón Bolívar, C.A. apeló para ante la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, de la sentencia No. 184 de fecha 14/12/89 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, mediante la cual se declaró SIN

LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto en fecha 02 de septiembre de 1987, el mismo Centro Simón Bolívar, en contra del Dictamen de la Dirección Jurídico Impositiva del Ministerio de Hacienda, signado con el No. HJI-200-000-927, de fecha 22 de diciembre de 1986, el cual le fuera notificado el 14 de enero de 1987 mediante Oficio Número HR-013 de fecha 09/01/87, mediante el cual se le limita el goce del beneficio de exoneración que le otorgó el Decreto 2023 del 30 de mayo de 1983, al excluir de este beneficio "los enriquecimientos que provengan de otras actividades, tales como arrendamiento de bienes muebles, intereses percibidos, etc".

Señaló el Centro Simón Bolívar, C.A. al fundamentar su pretensión de nulidad que mediante oficio número HR-013 del 09 de enero de 1987, suscrito por el Director General Sectorial de Rentas, se remitió a esa empresa el dictamen de la Dirección Jurídico Impositiva del Ministerio de Hacienda signado con el No. HJI-200-000927 de fecha 22 de diciembre de 1986, el cual contenía el criterio de la Administración Tributaria "respecto de la situación tributaria" de dicha empresa estatal, siendo que en el mismo oficio se le conminaba (a dicha empresa) a "hacer los correspondientes apartados para el pago del Impuesto sobre la Renta".

Asimismo, señaló que de acuerdo con el dictamen impugnado solamente se le exoneraba del Impuesto sobre la Renta por los enriquecimientos estatuidos en el decreto 2023 del 30 de mayo de 1983, pero no por los enriquecimientos que provengan de otras actividades, tales como arrendamiento de bienes muebles,



intereses percibidos, entre otros.

La empresa Centro Simón Bolívar, C.A. impugnó el dictamen bajo comentarios, alegando que el cuestionado acto administrativo pretendió limitar y condicionar el derecho a la exoneración que viene gozando con arreglo a lo pautado en el Decreto 2023 del 30 de mayo de 1983, quedando por tal circunstancia sujeta a gravamen, alguna porción de los enriquecimientos obtenidos por ella, tales como arrendamiento de bienes muebles, intereses percibidos, etc., los cuales constituyen ingresos accidentales o subsidiarios de la actividad principal.

Respecto de las alegaciones expuestas por el Centro Simón Bolívar, C.A., sostuvo el Tribunal de Primera Instancia, que la consulta evacuada por la Dirección Jurídico Impositiva, no era susceptible de impugnación, "... por tratarse de una consulta y, concluye al respecto, que las consulta no son susceptibles de impugnación por cuanto no prejuzgan la resolución final del asunto por ser actos que se dictan para ser posible un acto definitivo posterior...".

Respecto de todas las alegaciones de las partes involucradas en el asunto, determinó la Sala Especial Tributaria (1997) que:

"...La Sala observa que la controversia tributaria en alzada se circunscribe a decidir, en primer lugar, sobre la recurribilidad del acto impugnado y de ser ello pertinente, sobre las cuestiones de fondo alegadas por la empresa recurrente. Para determinar su recurribilidad, es preciso desentrañar la naturaleza jurídica del acto en cuestión.

A tal efecto se remite, la Sala, a las particulares

circunstancias en el nacimiento de dicho acto. Se advierte que en la emisión del dictamen impugnado, la Administración Tributaria hace referencia (folio 5) a una solicitud que le fuera presentada por la empresa recurrente, (...) "respecto de la situación tributaria" del **CENTRO**

**SIMÓN** **BOLÍVAR,** **C.A.**

Ahora bien, el tema de las consultas está reglado en los artículos 146, 147 y 148 del Código Orgánico Tributario, de 1983, aplicable *rationae temporis* al caso de autos. El a-quo, luego de transcribir los artículos *supra* relacionados concluyó en la irrecurribilidad de las consultas, (...) Se observa que, de acuerdo a estas recomendaciones el factor determinante para la recurribilidad de esta categoría de actos lo constituye la concretización de los elementos subjetivo y objetivo, traducidos en la legitimación para consultar y por ende para recurrir, ante la valoración de un hecho concreto. En el caso **sub-judice**, la aludida notificación le imprime al dictamen Impugnado el carácter de Acto Administrativo de efecto particular y le da relevancia jurídica al contenido del mismo; otorgándole a este dictamen, emitido por la Administración Tributaria, el carácter de un acto administrativo definitivo de efectos particulares, que si bien no determinó tributo ni aplicó sanciones a cargo de la empresa recurrente, si le impone de la existencia de una obligación tributaria de hacer, de cuya ejecución derivaría la cuantificación y el cumplimiento del objeto sustancial de la obligación tributaria, cual es el pago del impuesto, tal como lo expresa el oficio que notificó a la empresa estatal del dictamen objeto de Impugnación; (...) Analizando los elementos del acto *supra* transcrito, se deduce que se trata de una manifestación de voluntad de la Administración Tributaria, actuando en ejercicio de la función de control fiscal, tendente a producir efectos jurídicos modificatorios de una situación jurídica individual, cuyo destinatario es la empresa recurrente, quien es el sujeto pasivo de la carga tributaria de hacer, impuesta tanto en el dictamen como en la notificación del mismo. Considera la Sala que con este acto se afecta el derecho subjetivo de la recurrente, el cual se

traduce en el disfrute del beneficio fiscal que le otorgó el Decreto 2023 de 1983. Es, pues, un típico acto administrativo individual de efectos particulares, el cual, al tenor del artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos "prejuzga como un acto definitivo", en cuanto ordena, de manera imperativa, la realización de los apartados para el pago del impuesto sobre la renta (en la notificación), al igual que cercena el disfrute del referido beneficio fiscal, a la destinataria del acto, excluyendo de éste los arrendamientos de bienes muebles, intereses percibidos, etc. Sentada como quedó la naturaleza jurídica del acto impugnado, es de forzosa conclusión su recurribilidad, en los términos como lo ha preceptuado el artículo 153 del Código Orgánico Tributario de 1983, el cual otorga a los contribuyentes la posibilidad de ejercer el Recurso Jerárquico, ante el superior jerárquico de quien emitió el acto, cuando considere que sus derechos han sido lesionados. Por todas estas razones considera la Sala que el dictamen, objeto de este recuso es un acto administrativo individual, de efectos particulares y, en consecuencia, susceptible de impugnación por vía administrativa contencioso tributaria. ..." (p. 16).

De la sentencia antes parcialmente transcrita, se desprende que el dictamen impugnado en nulidad produjo efectos jurídicos modificatorios de una situación jurídica individual del Centro Simón Bolívar, C.A., así como que un es un típico acto administrativo individual de efectos particulares, el cual, al tenor del artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos "prejuzga como un acto definitivo", en cuanto ordena, de manera imperativa, la realización de los apartados para el pago del impuesto sobre la renta (en la notificación), al igual que cercena el disfrute del referido beneficio fiscal.

De manera que, la recurribilidad del dictamen, en el caso bajo revisión, obedeció a las características particulares del mismo. Es decir, en razón de que determinó la procedencia del pago del impuesto sobre la renta respecto de ciertas partidas o conceptos contables y afectó los derechos del Centro Simón Bolívar, y no a ninguna otra circunstancia de derecho. Se establece, entonces, un importante precedente, no en cuanto a la naturaleza misma de la consulta, sino en cuanto a la recurribilidad de las mismas.

#### **Caso: Holanda de Venezuela, C.A.**

En igual sentido que en el caso anterior, se había pronunciado la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de fecha 30 de abril de 1997, caso Holanda de Venezuela, C.A. al señalar:

"... El acceso a la jurisdicción contenciosa tributaria se encuentra regulado, en razón de lo dispuesto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, por los mismos requisitos que exige el artículo 164, ejusdem, para la interpretación del recurso jerárquico en contra de los actos de la Administración Tributaria. La última disposición citada alude a la recurribilidad de los actos que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

Como se observa, al lado de la previsión de dos supuestos perfectamente determinables, al efecto, los actos que determinen tributos, y los que apliquen sanciones, establece el artículo 164 del Código Orgánico Tributario una cláusula general, de acuerdo, con la cual **la admisibilidad de los recursos jerárquicos y contenciosos tributarios de que dispone el interesado no depende propiamente de la naturaleza del acto, sino de la afectación de la esfera jurídica del**

**administrado, por parte de la Administración Tributaria.**

Una correcta interpretación de dicha norma no puede dejar de considerar que la misma configura el desarrollo legal de la norma consagrada en el artículo 206 de la Constitución, la cual alude de modo igualmente amplio, el restablecimiento de las situaciones jurídicas lesionadas por la actividad administrativa, como la última ratio de la jurisdicción contenciosa administrativa, a la cual pertenece la jurisdicción contenciosa tributaria (...). Por lo anterior, resulta claro para esta Sala que el acto contra el cual se recurre en el presente caso excede de los meros efectos ilustrativos que son propios de la actividad consultiva de la Administración Tributaria. Por el contrario, la negativa de la Administración impide la realización de una facultad legal que en criterio de los recurrentes resulta desfavorable a sus intereses. Tal circunstancia es suficiente a los fines de determinar que el acto objeto del presente recurso afecta de algún modo los derechos del interesado, lo cual configura el presupuesto necesario para que sea susceptible del recurso contencioso tributario... (p. 19)". (negrillas del autor).

De manera que, la jurisprudencia nacional confirma la recurribilidad de las consultas tributarias, conforme ya lo había recomendado el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (1987) al señalar:

**"... Para dilucidar la recurribilidad de las consultas tributarias se deben reproducir las recomendaciones, que sobre las consultas se aprobaron en las Séptimas Jornadas Luso Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, celebradas en Pamplona-España, y recogidas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (1987.106), las cuales señalan:**

**"Recomendación 6: Es de interés para ambas partes de la relación jurídica tributaria la existencia de un sistema de información que obligue a la Administración a pronunciarse sobre las cuestiones que le planteen quienes tengan un interés legítimo.**

Recomendación 7: Cuando la consulta verse sobre una cuestión real y debidamente concretada por el interesado directo, la respuesta tendrá carácter vinculante, deberá ser evacuada dentro de los plazos perentorios y la **Resolución podrá ser recurrida por el régimen ordinario de los recursos**" (p. 240). (negrillas del autor).

Conforme a todas las consideraciones anteriormente expuestas, queda clara la posibilidad de recurrir de aquellas consultas tributarias que siendo contrarias a derecho, afecten los derechos e intereses de los particulares a quienes van dirigidas.

## CAPÍTULO IV

### RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN CUANTO AL CONTENIDO DE LAS OPINIONES EMITIDAS, CON OCASIÓN A LAS CONSULTAS FORMULADAS POR LOS PARTICULARES

Derivado de las distintas disquisiciones que sobre las consultas tributarias se han realizado, específicamente aquella referida a que los actos consultivos de la administración, contentivos de juicios u opiniones, no pueden ser impugnados por los particulares, al calificarlos como actuaciones de trámite, se encuentra el criterio de Hernández (1999) quien defiende el dogma de la irrecurribilidad de los actos consultivos, lo cual en definitiva reafirma la tesis de la exclusión de ciertos actos administrativos del control contencioso administrativo. Esto en el ámbito patrimonial reafirma el criterio de la irresponsabilidad de la Administración, concluyéndose que, en definitiva, debe propugnarse que los actos consultivos, por su condición, están sometidos al control judicial, en idénticas condiciones al resto de los actos administrativos (p. 34), conforme ya fue explicado en capítulos anteriores.

Así, se estudiará la posibilidad de solicitar la responsabilidad patrimonial al Estado por los daños causados al particular que acató lo establecido en un dictamen, y donde la Administración revoca, directa o indirectamente el mismo.

La responsabilidad patrimonial del Estado encuentra su fundamento en la lesión que produce a los administrados y que éstos no tienen el deber jurídico de soportar. Así, la responsabilidad debe cubrir, como acertadamente sostiene Ortiz (1995), todos los daños que hayan sido causados por las autoridades legítimas en ejercicio de su función pública (p. 830).

Así, la actividad consultiva de la Administración Tributaria debe, en principio, estar dirigida hacia una correcta interpretación de las normas tributarias aplicables a una situación concreta, de manera tal que el sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente) pueda precisar el verdadero efecto económico de sus actuaciones.

Por otro lado, cuando la Administración Tributaria, en ejercicio de su función consultiva, emite un dictamen en relación a la aplicación de una norma tributaria concreta, y ese no es cónsono con el verdadero sentido y alcance que ha debido dársele, se configura un supuesto de responsabilidad anormal de la Administración. En ese caso, se podrían causar daños al particular que elevó la consulta, y ello podría determinar la aplicación del régimen de responsabilidad por falta o por sacrificio particular.



El funcionamiento anormal de la administración siguiendo a Ortíz (1995) no sólo es un criterio relevante sino determinante de la responsabilidad administrativa, pues sólo en presencia de ella pueden imputarse ciertos daños a la actividad administrativa (p. 244).

De modo que, el funcionamiento anormal es la causa de la antijuricidad de los daños y, al mismo tiempo, una condición necesaria de la responsabilidad.

Por otro lado, cuando la administración haya suministrado informaciones erróneas o inexactas, en relación con un determinado asunto, existe la posibilidad de solicitar responsabilidad por funcionamiento anormal, así como el correspondiente resarcimiento de los daños causados al sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien no solo pudo haber pagado una excesiva suma de dinero, sino que tal erogación podría ser considerablemente superior a la determinada por la Administración Tributaria en su dictamen.

En este sentido, es claro que basados en un dictamen tributario, los particulares podrían condicionar la realización de un negocio jurídico, por cuanto la carga tributaria es un elemento a tomar en cuenta al momento de realizar cualquier negociación. Por tal motivo, cuando el particular (contribuyente) haya adoptado las decisiones económicas, que en mayor o menor medida hayan dependido de la consulta emanada de la

Administración Tributaria, el Estado deberá responder por los daños causados en la alteración de las negociaciones adoptadas por el particular.

Se establece así, conforme lo sostiene Andrade (1999) que la actuación de la Administración consultiva posteriormente modificada, genera para el Estado una responsabilidad por falta o funcionamiento anormal, por los daños que encuentren causalidad adecuada en dicha actuación y posterior funcionamiento (p. 29).

En igual forma se pronuncia Díaz Sieiro (1993) al señalar que,

"...si la Administración, al efectuar la liquidación del tributo, se aparta del criterio en principio adoptado, y sostiene una opinión diferente a la evacuada al contestar la consulta, podría hacerse responsable por los daños y perjuicios causados al contribuyente que se comportó de conformidad a la doctrina emanada de la respuesta formulada, surgiendo en cabeza de éste un derecho a indemnización a cargo del Estado ..." (p. 99).

De acuerdo a lo desarrollado hasta ahora, las consultas tributarias no pueden ser vinculantes para los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en aplicación del principio de indisponibilidad del tributo. Más, sin embargo, ello no debe constituir óbice para obligar a la Administración Tributaria a mantener coherencia en sus actuaciones y en la interpretación que le da a

las normas jurídicas, permitiendo de esta forma a los administrados prever las consecuencias de sus actos.

De modo que, las actuaciones emanadas de la Administración Consultiva generan responsabilidad patrimonial al Estado por todos los daños que puedan habersele causado al solicitante de la consulta. Dicha responsabilidad se fundamenta, en el funcionamiento anormal de la Administración, ya que la misma está obligada a evacuar correctamente todas las consultas requeridas, permitiendo así a los particulares prever efectivamente las consecuencias jurídicas de sus actuaciones. Así, y en cumplimiento del servicio público al cual se encuentra legalmente sometida la Administración Tributaria, podrá garantizarse el respeto a los principios de seguridad y certeza jurídica.

## CONCLUSIONES

De todas las consideraciones anteriormente expuestas se puede concluir lo siguiente:

- ◆ Las consultas de la Administración no se constituyen en verdaderos actos administrativos, es decir, que no revisten ese carácter.
- ◆ El hecho de que las consultas tributarias no sean consideradas actos administrativos, no descarta que siendo jurídicamente relevantes, ocasionen una lesión a los particulares que las tramiten.

En tal sentido, se debe considerar en primer orden, que la Administración Tributaria, al emitir pronunciamiento sobre la aplicación de una norma consagrada en una ley fiscal, orienta al particular, quien no está obligado a acogerse al criterio expuesto por la Administración al responder a la consulta formulada. Sin embargo, si el particular no se acoge al criterio de la Administración Tributaria, corre el riesgo de sufrir, en el futuro, posibles reparos.

No obstante lo anterior, es importante tener presente que las actuaciones de la Administración Tributaria no pueden derogar la preceptiva legal, de

forma tal que, cuando nace la obligación tributaria, sólo los medios de extinción contemplados en el Código Orgánico Tributario y demás leyes tributarias, pueden poner fin a ellas.

En segundo orden se debe indicar, que la Administración Tributaria al resolver la consulta formulada por el particular, no resuelve el caso planteado por el particular con carácter definitivo, sólo le indica un camino a seguir en la interpretación de la ley tributaria.

En tercer orden, el acto de la Administración Tributaria, al carecer de efectos decisorios y de las prerrogativas de ejecutividad y ejecutoridad presentes en todos los actos administrativos, agota su existencia al ser emitido, de tal suerte que ninguna acción pueda ser cumplida con base al mismo por la Administración Activa, si el particular consultante se aparta de su contenido.

En todo caso, la naturaleza legal del acto de contestación depende de su contenido sustancial, según sus condiciones intrínsecas y por ello cuando se trata de resoluciones limitadas a resolver una consulta, se ha considerado que carecen de las notas esenciales del verdadero acto administrativo, por lo que no serían impugnables; pero cuando a través de la actividad consultiva se declaren o se limiten derechos subjetivos de los

administrados o se trate de informes que resuelvan peticiones concretas que afecten los derechos del reclamante, hay que admitir su impugnabilidad.

De tal modo que, las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, no son verdaderos actos administrativos, por las características particulares que revisten. Más, sin embargo, no se descarta la posibilidad cierta de impugnarlas ante el contencioso tributario, en razón de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario.

- ◆ Así, en atención al principio de la universalidad del control contencioso administrativo, aunque ciertos actos se produzcan a través de los causes formales de las consultas tributarias, si sus efectos materiales comportan una incidencia en los derechos de los particulares y existe contrariedad con el ordenamiento jurídico, es incuestionable la posibilidad de su impugnación, bien en vía administrativa, bien en vía jurisdiccional.

Así, es claro que la admisibilidad de los recursos jerárquicos y contenciosos tributarios de que dispone el interesado no depende propiamente de la naturaleza del acto, sino de la afectación de la esfera jurídica del administrado, por parte de la Administración Tributaria.

- ◆ De acuerdo con la investigación desarrollada, no sólo se admite la recurribilidad de las consultas tributarias, conforme a los requisitos de procedencia ya señalados, sino que, además, las actuaciones emanadas de la Administración Consultiva generan responsabilidad patrimonial del Estado por todos los daños que puedan habersele causado al solicitante de la consulta. Dicha responsabilidad se fundamenta, en el funcionamiento anormal de la Administración, ya que la misma está obligada a evacuar correctamente todas las consultas requeridas, permitiendo así a los particulares prever efectivamente las consecuencias jurídicas de sus actuaciones. Así, y en cumplimiento del servicio público al cual se encuentra legalmente sometida la Administración Tributaria, podrá garantizarse el respeto a los principios de seguridad y certeza jurídica, conforme ya fue expuesto anteriormente.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alfonso, I. (1991). **Técnicas de investigación bibliográfica** (5ta. Ed.). Caracas: Contexto.
- Ander-Egg, E. (1982). **Introducción a las técnicas de investigación** (19na. Ed.). Buenos Aires: Humanitas.
- Andrade, Betty. (1999). **Efectos Jurídicos Económicos de las consultas emanadas de la Administración Tributaria**. Revista de Derecho Administrativo N° 5. Caracas. Editorial Sherwood.
- Araujo Juárez, José. (1986). **Principios del Derecho Procesal Administrativo**. Caracas: Vadell Hermanos.
- Arias, F., (1999). **El proyecto de investigación. Guía para su elaboración** (3era Ed.). Caracas: Epístema.
- Ary, D., Jacobs, L., y Razavieh, A. (1990). **Introducción a la investigación pedagógica** (2da Ed.). México: McGraw-Hill.
- Brewer Carias, Allan (1992). **Nuevas tendencias en el Contencioso Administrativo**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- \_\_\_\_\_ (1979). **El control Jurisdiccional de los Poderes Públicos en Venezuela**. UCV. Caracas.
- Briceño León, Humberto. (1995). **El valor del precedente administrativo en el Derecho Administrativo Venezolano**. Derecho Procesal Administrativo. Primeras Jornadas Centenarias del Colegio de Abogados del Estado Carabobo. Valencia: Vadell Editores.
- Código Orgánico Tributario. (1994). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**. N° 4727 (Extraordinario). Mayo 27 de 1994.
- Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, sentencia caso "HUGHES SERVICES DE VENEZUELA", ponencia de la Doctora Cecilia Sosa Gómez. Consultada en la RDP. EJV. N° 30. Página 111.
- Corte Primera de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de fecha 18 de octubre de 1994, caso Alcalsa.



- Corte Primera de lo Contencioso Administrativo. Sentencia caso CEMEMOSA de fecha 13 de octubre de 1988.
- Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa. Sentencia caso POLIPROPILENO DE VENEZUELA (PROVILVEN, C.A.) de fecha 9 de junio de 1988.
- Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativo sentencia de fecha 19 de julio de 1990.
- Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativo sentencia caso HOLANDA DE VENEZUELA de fecha 30 de abril de 1997
- Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativo sentencia N° 440 caso CSB de fecha 9 de julio de 1997.
- Díaz Candia, Hernando. **Los Procedimientos Administrativos en el Código Orgánico Tributario**. Materia reproducido con autorización del autor.
- Díaz Sieiro, Horacio D. (1993). **Procedimiento Tributario**. Buenos Aires. Ediciones Macchi.
- Diez, Manuel María. (1956). **El Acto Administrativo**. Buenos Aires: Tipografía Editora Argentina.
- Doctrina de la Procuraduría General de la República (1993). Caracas.
- Dromi, Roberto. (1986). **El procedimiento Administrativo**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
- \_\_\_\_\_. (1997). **El Acto Administrativo**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
- Fernández de Velasco, R. (1929). **El acto administrativo**. Madrid.
- Fraga Pittaluga, Luis. (1996). **La actividad consultiva de la Administración Tributaria y la impugnabilidad de los actos**. Revista de la Fundación Procuraduría. Caracas. Número 16.
- \_\_\_\_\_. (1998). **La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria**. Caracas: FUNEDA.

- García Trevijano Fos, J.A. (1991). **Los Actos Administrativos**. Madrid: Editorial Civitas.
- González Pérez, Jesús. (19|11189). **El principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo**. Madrid: Editorial Civitas.
- \_\_\_\_\_. (1985). **Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano**. Bogotá. Temis.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1998). **Metodología de la investigación** (2da Ed.). México: McGraw-Hill.
- Hernández, José Ignacio (1999). **Actividad consultiva de la Administración y responsabilidad patrimonial**. Revista de Derecho Administrativo N° 6. Caracas. Editorial Sherwood.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (1987). **Recomendaciones de las séptimas jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario**. Montevideo. Grafiservice.
- Leáñez Siebert, Carlos. (1986). **La asesoría jurídica de la Administración Pública por la Procuraduría General de la República**. Libro Homenaje a la Procuraduría General de la República. Caracas.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (1981). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**. N° 2.818 (Extraordinario). julio 1° de 1981.
- Mairal, H. (1988). **La doctrina de los propios actos y la Administración Pública**. Buenos Aires: Depalma.
- Mata Sierra, M. T. (1997). **La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria**. Valladolid: Lex Nova.
- Morles, V. (1994). **Planeamiento y análisis de investigaciones** (8va Ed.). Caracas: El Dorado.
- Peña Solis, José. (1995). **Lineamientos de Derecho Administrativo**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Caracas: UCV.

- Resolución N° 32 (1995). Gaceta Oficial de la República de Venezuela. N° 4881 (Extraordinaria). Marzo 29 de 1995.
- Rolland, L. (1947). **Précis de Droit Administratif**. Paris.
- Rondón de Sansó, H. (1983). **Las potestades de la Administración en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos**. El procedimiento Administrativo, Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración. UCV. Caracas. Volumen IV
- Santamaría, Pastor, J.A. y Parejo Alfonso, Luciano. (1992). **Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo**. Madrid: Centro de Estudios Ramón Arces, S.A.
- Sayagues Laso, E. (1986). **Tratado de Derecho Administrativo**. Montevideo. 1986.
- Octavio, José Andrés. (1998). **Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario**. Colección textos legislativos N° 17. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Ortíz Alvarez, Luis. (1995). **La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (1998). **Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales**. Caracas: Autor.