

Deberes, derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos

Rights, Duties and Guarantees of Taxpayers in Procedures of Repeated Payments and Recovery of Tributes

*Fabiola Guerrero**, *María Govea*** y *Maigualida Jiménez****

Resumen

El objetivo general de esta investigación fue verificar el cumplimiento de los deberes, derechos y garantías del contribuyente previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en los procedimientos tributarios de repetición de pagos y de recuperación de tributos, establecidos en el Capítulo III, Título IV del COT de 2001. En tal sentido, se realizó una investigación de tipo documental, bajo un diseño bibliográfico identificando unidades de análisis, para cuyo estudio se utilizaron los métodos deductivo, de análisis y síntesis, consultando principalmente fuentes secundarias tales como la Constitución Nacional de 1999 y el Código Orgánico Tributario de 2001. De la misma manera, se consultaron autores, de los cuales se obtuvo información a través de documentos que sustentan los objetivos generales y específicos, técnicas de observación documental e interpretación clásica del Derecho y del Derecho Tributario. Para el estudio de los resultados, se establecieron categorías de análisis a objeto de guiar la recolección y presentación de los resultados, determinándose las siguientes conclusiones: (a)

Recibido: Septiembre 2003 • Aceptado: Enero 2004

* Abogada. Secretaria del Circuito Laboral del Estado Zulia. Magíster en Gerencia Tributaria. Correo electrónico: fay0@hotmail.com.

** Abogada. Doctora en Derecho. Coordinadora de la Maestría en Derecho Laboral y Administración del Trabajo. Decano de Investigación y Postgrado URBE. Profesora Titular LUZ-URBE. Correo electrónico: mariagoveale@hotmail.com.

*** Abogada. Magíster en Gerencia Tributaria. Profesora Titular URBE. Correo electrónico: edien_gonzalez@yahoo.com.

La Nueva Constitución Nacional establece el mandato expreso de la reforma del COT, aún cuando tal reforma se transformó en un COT totalmente remozado. (b) En la Constitución Nacional de 1999, los Principios Tributarios se encuentran mejor explicados. (c) En los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos, las funciones de la Administración Tributaria son ejecutadas incorrectamente por los operadores jurídicos, bien sea por los abusos en el ejercicio de sus funciones, o por los privilegios de la auto-tutela administrativa, que convierten a la relación jurídica, en una relación de hecho por las violaciones al debido proceso, especialmente el derecho a la defensa, a ser oído y a la presunción de inocencia, establecidas en el artículo 49 de la Carta Magna Venezolana.

Palabras clave: Deberes del contribuyente, derechos y garantías del contribuyente, repetición de pago, recuperación de tributos.

Abstract

This research had as a main objective developing an analysis of the fulfillment of the duties, rights and guarantees that are stipulated in the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela, in the tributary procedures of repeated payments and recovery of tributes established in Chapter III, Title IV of the Organic Tributary Code. This research was done by documental investigation and a bibliographic design using deductive, analytic and systematic methods, consulting secondary sources like the 1999 National Constitution and the 2001 Tributary Organic Code. In the same way, some authors were consulted, they gave information that was related to the general and specific objectives. For the study of the results, some categories of analysis, observations techniques and classical interpretation were applied, in order to guide the collection and presentation of the results. From the research the following conclusions were found: (a) the new Constitution, has new norms in favor of the taxpayers in a more clear way, but there isn't any new rights; (b) there is a better explanation of the tributary in the 1999 Constitution, but still there isn't any novelty about the 1961 Constitution; (c) in the procedure about repetition of payments and recovery of the tribute, the duties of the tributary administration, are executed incorrectly by the juridical operators, maybe the abuse of their privileges, and that is a violation of the legally right process, to be listened and to presume innocent., established in the 49th article of the Constitution.

Key words: Rights of taxpayers, rights and guarantees of taxpayers, repeated payments, recovery of tributes.

Introducción

La presente investigación tuvo como finalidad, en un primer momento, identificar y analizar en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999), los deberes, derechos y garantías relacionados con el contribuyente, así como analizar en la reforma tributaria venezolana, contenida en el Código Orgánico Tributario (COT, 2001), los deberes del contribuyente que coadyuvan al fortalecimiento de la seguridad jurídica, tanto para el Estado, como para los contribuyentes o responsables. Dicha reforma tributaria, plena de innovaciones, establece -entre otras- el establecimiento de los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa de repetición de pago y recuperación de tributos objeto de esta investigación, contenidos en las secciones séptima y octava del Capítulo III, Título IV, del COT vigente que consagran los procedimientos abordados en este trabajo.

El propósito de esta reflexión sobre la dogmática jurídica constitucional tributaria, comprende la investigación sobre la ejecución de los deberes, derechos y garantías del contribuyente establecidos en la CRBV (1999) y en el COT (2001).

El objetivo principal del estudio consistió en analizar la presencia de los deberes, derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, de repetición de pago y recuperación de tributos.

1. Situación Problemática

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en la Disposición Transitoria Quinta, estableció que en el término no mayor de un año, contado a partir de la entrada en vigencia de la CRBV, la Asamblea Nacional dictará una reforma del COT y dispone no taxativamente once (11) aspectos en los cuales consistirá la mencionada reforma. El número 11 de la Quinta disposición transitoria antes señalada, indica “la introducción o creación de procedimientos administrativos más expeditos”.

Así, el problema planteado en este estudio hace referencia a algunas manifestaciones acaecidas en la contemporaneidad, entre otros, se tiene hoy en día, la denominada voracidad fiscal que ha caracterizado al Fisco en diversos países, en su actividad de creación y aplicación del tributo, dando lugar al establecimiento de excesivas alícuotas, las cuales debido a la desproporción, pueden producir la frustración de algún posible enriquecimiento del contribuyente.

En otras ocasiones, el gravamen intenta recaer -por ejemplo- no sólo sobre los ingresos brutos generados en un establecimiento ubicado en una determinada jurisdicción de un territorio, sino que pretenden extender el poder tributario a manifestaciones económicas del mismo contribuyente, generados en otros establecimientos, lo cual incrementa la base imponible gravable.

En otras oportunidades, se ha exigido el pago de tributos mediante megareparos, que ni siquiera siguieron el procedimiento de la determinación de la obligación tributaria.

En aras de resolver el problema formulado en la presente investigación, fue propicio analizar los deberes, derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos administrativos tributarios en sede administrativa, de repetición de pago y recuperación de tributos. En tal sentido, se observa que en la Constitución Nacional de 1999 se encuentran contemplados los deberes, derechos y garantías del contribuyente, y en el COT publicado en la Gaceta Oficial N 37.305, del 17 de octubre de 2001, las normas relativas a los deberes del contribuyente y a los procedimientos administrativos de carácter tributario en sede administrativa de repetición de pago y de recuperación de tributos.

Estos nuevos procedimientos administrativos de carácter tributario en sede administrativa, describen dichos procesos, los organizan y los regulan, desapareciendo -en consecuencia- la aplicación empírica de los procedimientos tributarios, lo cual es conveniente para el contribuyente y para la administración (Ramírez, 2002).

Por lo expuesto, se hizo necesario formular si Se cumplen los deberes, derechos y garantías del contribuyente previstos en la Carta Magna y en el COT, en los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos?.

2. Deberes, derechos y garantías del contribuyente

2.1. Deberes del contribuyente contenidos en la CRBV (1999)

Deber de coadyuvar a los gastos públicos. Este deber incumbe al contribuyente y quizás sea el más importante que le atañe, a partir del cual se derivan todos los derechos y garantías analizados e interpretados en este estudio.

Artículo 133. “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

Por su poder de imperio, el Estado se encuentra facultado constitucionalmente para imponer a los particulares conforme al artículo 317 de la Constitución de 1999, la obligación de participar como sujeto pasivo en el financiamiento de las cargas públicas.

Es de observar que el constituyente estableció diferentes categorías fiscales, mediante las cuales toda persona en los supuestos que la Ley establece, debe destinar una cuota de su patrimonio para coadyuvar a los gastos públicos a través de los tributos.

Los impuestos, definidos como limitación a la propiedad privada a través de una prestación en dinero o en especie, que exige el Estado, en virtud de su poder de imperio. *Las tasas*, son una categoría jurídico-fiscal, mediante la cual el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige el cumplimiento de una obligación por el hecho de haber prestado un servicio público aislado, de la cual el sujeto pasivo se beneficia de un modo concreto. *Las contribuciones especiales*, son categorías fis-

cales que tienen como fundamento el principio del beneficio en contraposición al principio de la generalidad. Ejemplo: contribución por mejoras (Arvelo, 2000).

2.2. Deberes formales de los contribuyentes

El artículo 145 del COT, establece que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos: (a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades u operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable. (b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones. (c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo. (d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales. (e) Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que corresponda.

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.

4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionados con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencia y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

2.3. Deberes materiales del contribuyente

En cuanto a los deberes materiales del contribuyente, el artículo 23 del COT, establece: “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes formales impuestos por el COT o por otras normas tributarias”. El contribuyente, es el sujeto pasivo obligado al pago del tributo, y a los deberes formales impuestos por el COT y las normas tributarias. En este sentido, no es suficiente que el contribuyente sea un sujeto pasivo respecto del cual se realice el hecho imponible; además, la condición del contribuyente recae sobre aquellas personas que la ley tributaria coloca como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, quien debe cumplir con las otras obligaciones de hacer o de no hacer generadas entre el Estado en sus distintas representaciones del Poder Público y el contribuyente.

El artículo in comento, establece los diversos modos de poner fin a la obligación tributaria. Se observa que por tratarse de una obligación de dar, el medio de extinción es el pago, por cuanto toda obligación, por su naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su prestación, y ésta debe ser cumplida por el deudor.

El artículo 40 del COT, establece las formas de efectuar el pago determinadas de la siguiente manera: “El pago debe ser efectuado por los sujetos pasivos. También puede ser efectuado por un tercero quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público”.

El pago es el modo de extinción normal de una obligación tributaria, ya que la pretensión crediticia del acreedor queda satisfecha plenamente, una vez efectuado éste. En cuanto al lugar, fecha y forma de pago, el artículo 41 del COT, establece que el pago debe efectuarse en el lugar y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación. El pago deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la Ley o su reglamentación, establezca lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 de este Código.

La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pago de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.

2.4. Procedimientos administrativos tributarios

En relación al Procedimiento, cabe citar a Cabanellas (1998), donde señala como una de las acepciones del término al modo de tramitar las actuaciones judiciales o administrativas, es decir, el conjunto de actos, diligencias y resoluciones,

que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución en un expediente o proceso.

Igualmente, este autor al referirse a procedimiento y proceso, señala que sin romper la unidad del Derecho Adjetivo, en que uno y otro se integran, caben diferenciaciones esenciales entre ambos, en ese sentido, el procedimiento es la forma y el proceso es el fondo; el primero actúa de continente o molde, el segundo de fisonomía o molde. Aquel indica el cauce, éste conduce a la admisión o al rechazo. El procedimiento constituye el camino y el proceso el vehículo que permite recorrerlo a las partes y a los órganos públicos que lo transitan.

Carnelutti, citado por Cabanellas (1998), en relación al procedimiento señala que una exigencia imprescindible para el estudio del procedimiento que se resuelve, como ocurre casi siempre, en una exigencia terminológica, me induce a aclarar y observar con el mayor rigor posible la distinción entre la suma de los actos que se realizan para la composición del litigio, y el orden y la sucesión de su realización; el primero de estos conceptos se denota con la palabra proceso; el segundo con la palabra procedimiento. Aún cuando sea tenue, por no decir capilar, la diferencia de significado de estos dos vocablos, y por muy extendida que se haya la costumbre de utilizarlos indistintamente, invito a los estudiosos a tener en cuenta la distinción, sin cuya ayuda es casi imposible poner orden en el montón de fenómenos que la teoría del procedimiento debe enseñar a conocer.

Por otra parte, Cabanellas (1998) define el procedimiento administrativo como la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la Administración Pública, en la modalidad gubernativa, cuya expresión la constituye el expediente. La LOPA desarrolla la regulación del procedimiento administrativo, que es la ordenada sucesión de actos a través de los cuales se emite un acto administrativo, o bien se vuelve sobre un acto anterior para su corrección. Siendo el único medio para instrumentar el derecho de petición y lograr que la administración sea eficaz, transparente, imparcial y actúe con apego al derecho, pues permite despersonalizar la relación administración-ciudadano o administrado, haciendo desaparecer los vínculos personales, compadrazgo, parentesco, amistad.

En materia tributaria, Martínez (1999) define el procedimiento de la siguiente manera: el procedimiento contempla las normas que regulan las circunstancias de modo, tiempo y lugar en que la Administración y/o el ciudadano ejerce sus derechos o cumple con sus obligaciones.

Por su parte, Bravo (1976) en síntesis señala: “son obligaciones procesales, las que tienen por objeto dar firmeza jurídica a la obligación tributaria material”. De la misma manera, Pérez y González (1991) señalan al referirse al procedimiento tributario que es el conjunto de actos regulados en las leyes, concatenados entre sí y que no declaran ni constituyen derechos del administrado, dirigidos a producir un efecto jurídico de hacer exigible la obligación de pagar el impuesto y ejercitable el derecho de la Administración a percibirlo, a través de actos administrativos definitivos.

2.5. Procedimiento de repetición de pago

Cuando el contribuyente ha pagado lo que no debía, por desconocimiento o por error, puede ejercer la acción de repetición para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente. Puede suceder que el contribuyente al hacer su declaración y colocar los desgávamenes y rebajas correspondientes, presumiendo que su patrono le retuvo una cantidad superior al impuesto que debía pagar en definitiva, o alguien pague un anticipo de impuesto por la venta de un inmueble y luego dicha venta se caiga; en casos como éstos, el contribuyente puede solicitar a la Administración Tributaria, la devolución o repetición del pago indebido.

Interposición del reclamo. El artículo 195 del COT establece que la reclamación se interpondrá por ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva, y la decisión corresponderá a la máxima autoridad jerárquica. La atribución podrá ser delegada en la unidad o unidades específicas bajo su dependencia.

Procedencia de la reclamación. El artículo 196 del COT, establece que para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta. En efecto, el pago bajo protesta no es necesario para los tributos o sus accesorios, siempre que no estén prescritos. Sin embargo, se considera que el pago bajo protesta es requerido para los tributos y sus accesorios prescritos, de conformidad con el artículo 64 ejusdem.

Lapso para decidir la reclamación. El artículo 197 del COT, establece que la máxima autoridad jerárquica o la autoridad a quien corresponda resolver, deberá decidir sobre la reclamación, dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses contados a partir de la fecha en que haya sido recibido. Si la reclamación no es resuelta en el mencionado plazo, el contribuyente o responsable podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación, es equivalente a denegatoria de la misma. Regirá en materia de prueba y del lapso respectivo lo dispuesto en la Sección Segunda de este Capítulo.

Compensación o cesión de créditos. El artículo 198 del COT, establece la compensación o cesión de créditos de la siguiente manera: “Si la decisión es favorable, el contribuyente podrá optar por compensar o ceder lo pagado indebidamente, de acuerdo a lo previsto en el COT”.

Tanto las deudas como los créditos, deberán ser liquidados, exigibles, causados, y además provistos de la decisión favorable de la Administración Tributaria.

Recurso contencioso tributario. El artículo 199 del COT, prevé la interposición del recurso contencioso tributario, cuando establece que vencido el plazo previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante quedará facultado para interponer el recurso contencioso tributario previsto en este Código. Además, el recurso contencioso tributario podrá interponerse en cualquier tiempo, siempre que no se haya cumplido la prescripción. La reclamación administrativa interrumpe la pres-

cripción, la cual se mantendrá en suspenso durante el lapso establecido en el artículo 197 de este Código.

Según Lares (1996), el recurso contencioso es el medio de que dispone el interesado para someter ante un tribunal, en la forma legal, una pretensión jurídica, con la finalidad de que ésta sea satisfecha mediante una sentencia.

2.6. Procedimiento de recuperación de tributos

Las normas de recuperación de tributos tendrán aplicación supletoria, de conformidad con el artículo 200 del COT, al respecto de esto la recuperación de tributos se regirá por el procedimiento previsto en esta Sección, salvo que las leyes y disposiciones de carácter tributario, establezcan un procedimiento especial para ello. No obstante, en todo lo no previsto en las leyes y demás disposiciones de carácter tributario, se aplicará lo establecido en esta Sección.

Requisitos de la solicitud. El artículo 201 del COT, señala que el procedimiento se iniciará a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, y de acuerdo a los requisitos enumerados en dicho Código.

Paralización de la solicitud y archivo del expediente. El artículo 202 del COT, señala que en el caso de que en la solicitud dirigida a la Administración Tributaria faltare cualquiera de los requisitos exigidos en el artículo anterior o en las normas especiales tributarias, se procederá conforme a lo dispuesto en los artículos 154 y 155 del COT.

Apertura del expediente. El artículo 203 del COT, establece que una vez iniciado el procedimiento, se abrirá expediente en el cual se recogerán los recaudos y documentos necesarios para su tramitación.

Verificación de procedencia de la recuperación solicitada. El artículo 204 del COT, establece que la Administración Tributaria comprobará los supuestos de procedencia de la recuperación solicitada, con fundamento en los datos contenidos en el expediente, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar la información que posea en sus sistemas o que obtenga de terceros, o realizar cruces con proveedores o receptores de bienes o servicios, para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por el contribuyente. El párrafo único del artículo 204, contempla la comprobación de la procedencia de los supuestos de la recuperación solicitada y podrá incluir el rechazo de los créditos fiscales objeto de recuperación.

Suspensión del procedimiento. El artículo 205 del COT establece... si durante el procedimiento la Administración Tributaria, basándose en indicios ciertos, detectare incumplimientos que imposibiliten la continuación y finalización del presente procedimiento de recuperación, podrá suspenderlo hasta por un plazo máximo de noventa (90) días, debiendo iniciar de inmediato el correspondiente procedimiento de fiscalización, de acuerdo a lo previsto en el COT. Esta fiscalización estará circunscrita a los períodos y tributos objeto de recuperación.

La suspensión se acordará por acto motivado, que deberá ser notificado al interesado por cualesquiera de los medios previstos en el COT. En tales casos, la decisión prevista en el artículo 206 de este Código deberá fundamentarse en los resultados del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. El párrafo único del artículo 205 ejusdem, establece que en estos casos no se abrirá el sumario administrativo al que se refiere el artículo 188 de este Código.

Decisión que acuerde o niegue la recuperación. El artículo 206 del COT, establece que la decisión que acuerde o niegue la recuperación será dictada dentro de un lapso no superior de sesenta (60) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la aceptación de la solicitud, o de la notificación del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. Contra la decisión que acuerde o niegue la recuperación podrá interponerse el recurso contencioso tributario previsto en el COT, de resultar que la decisión que acuerde o niegue la recuperación no limita las facultades de fiscalización y determinación previstas en este Código.

La Administración Tributaria podrá optar por deducir las cantidades indebidamente acordadas de las siguientes solicitudes presentadas por el contribuyente, o ejecutar las garantías que se hubieren otorgado. El recurso se otorga a favor del contribuyente y del responsable, cualquiera de ellos tiene derecho a actuar directamente, el primero en su carácter de deudor de la obligación, y el segundo, por responder a título personal por mandato de este Código.

Conclusiones

Derivados del objetivo específico número uno, identificar los deberes del contribuyente en la CRBV y en el COT 2001:

En la Carta Magna entre otros deberes destacan: (a) el deber de honrar y defender a la Patria (artículos 130 y 131); (b) el deber de promover y defender los Derechos Humanos (artículo 132); (c) el deber de coadyuvar a los gastos públicos (artículo 133), este deber incumbe al contribuyente, y es quizás el más importante, a partir del cual se derivan todos los demás derechos y garantías de éste.

Los deberes del contribuyente en el COT se concretan como los requisitos y trámites que deben cumplir tanto los contribuyentes como sus representantes, para facilitar el control de la Administración Tributaria, fundamentalmente en sus facultades de verificación, determinación y fiscalización.

El primero de estos deberes consiste en llevar en forma debida los libros y registros especiales, conforme a las normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados, y mantenerlos en su establecimiento o domicilio del contribuyente o responsable.

Igualmente, entre los deberes está la obligación que tienen los contribuyentes de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria. Ella debe realizarse en el plazo establecido en la legislación, de lo contrario, trae como consecuencia las sanciones correspondientes. Por primera vez se incluye dentro de los

deberes formales, el de emitir y exigir comprobantes, extendidos en forma general y no bajo la figura de facturas, como lo hacía el código anterior.

Igualmente, por primera vez se obliga al ciudadano que adquiera un bien o reciba la prestación de un servicio, exigir la entrega de un comprobante o factura por la adquisición de un bien o servicio, quien no lo haga puede ser sancionado con la multa comprendida entre una y cinco unidades tributarias. Es una novedad contemplada en el COT 2001, el deber que tiene la adquirente de bienes y servicios, de comprobar que reciben una factura donde consta el monto exacto de su compra, ya que en caso de haber discordancia, se le aplica la sanción correspondiente, es decir, multa entre cinco y cincuenta unidades tributarias.

El deber formal de presentar declaraciones y comunicaciones es concebido en formal general, a pesar del esfuerzo del legislador en ser bastante específico en estos deberes.

Cabe resaltar que el COT otorga amplias facultades a la Administración Tributaria para cumplir con sus obligaciones, e impone como deber formal a los contribuyentes y responsables, el de permitir y facilitar el control de esta Administración en el cumplimiento de sus funciones. Asimismo, los sujetos pasivos de la obligación tributaria, están obligados a informar y comparecer ante la Administración Tributaria, en los términos y condiciones que ésta disponga, de conformidad con lo establecido en la Constitución y las leyes.

El incumplimiento del deber formal de informar y comparecer ante la Administración Tributaria, acarrea un ilícito previsto en el artículo 105 del COT, y en este sentido, se observa que se debería especificar más claramente en relación a los límites que deben existir para exigir la información, dada la delgada línea divisoria entre los requerimientos legales y la violación por exceso de los operadores tributarios de los derechos constitucionales de los contribuyentes y responsables cuando son solicitados o prestan información ante la Administración Tributaria.

Conjuntamente con el deber de permitir y facilitar el control fiscal, se encuentra el de no desacatar sus órdenes y mandatos, ya que por la ejecutoriedad intrínseca de todos los actos administrativos, deben ser respetados y acatados por las personas llamadas a hacerlo, sin que esto les impida legalmente ejercer las acciones que consideren pertinentes, en caso de estar en desacuerdo con el acto administrativo que afecte o lesione sus intereses.

El último numeral del artículo 145 del COT, establece el deber formal general que consiste en el deber de cumplir con las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, notificados en la forma legalmente procedente.

Los ilícitos formales son aquellos que surgen ante el incumplimiento de la norma tributaria referente a los deberes formales, y éstos se conceptúan como los deberes que han de cumplir los contribuyentes y responsables.

Las conclusiones relativas al objetivo específico número dos, identificar los derechos y garantías del contribuyente en la Constitución Nacional vigente, son las siguientes:

Las garantías al debido proceso deben ser respetadas en todo grado y estado de la causa, éstas forman parte de los derechos humanos fundamentales e inherentes a todo individuo y de carácter constitucional. El derecho a la defensa, a ser oído y la presunción de inocencia, son tres de las garantías que forman parte del debido proceso, y están interconectadas entre sí, implicando esto que la violación a cualquiera de ellas indica la ruptura del debido proceso.

El derecho a la defensa abarca un conjunto de actos que pretenden proteger un derecho a través de cualquiera de los medios permitidos por la Ley. Se fundamenta en los principios de igualdad ante la Ley y contradicción de las partes, y su duración dentro del proceso no está restringida en el tiempo, ya que debe ejercerse, antes, durante y después de tomada la decisión.

Este derecho comporta no sólo la posibilidad que tiene todo ciudadano para alegar su defensa, sino también su derecho a acceder a las pruebas de la otra parte, contar con el tiempo y medios pertinentes para promover y evacuar las suyas, así como acceder al expediente administrativo que de su caso lleve la Administración Tributaria.

Este último es un derecho inviolable que tiene todo administrado involucrado en un procedimiento administrativo, y la Constitución lo dispone en forma amplia y con muy pocas restricciones.

El derecho a ser oído es concebido como una garantía del derecho a la defensa, junto con otras como el derecho a participar, a ser notificado de los cargos y cambios del proceso, por citar sólo algunas. Bien sea en un proceso administrativo o en uno judicial, toda persona tiene derecho a ser oída y todo funcionario público tiene el deber de velar por el respeto a este derecho y procurar su cumplimiento.

La presunción de inocencia obliga a la Administración y los órganos judiciales, a garantizar el derecho que tiene toda persona a no ser sancionada sin que antes se haya iniciado una actividad probatoria, en la cual se haya determinado la culpabilidad del individuo.

En efecto, cuando se inicia un proceso contradictorio, sin aportar las pruebas necesarias para desvirtuar la presunción de inocencia, estando dotadas ambas partes previamente de una oportunidad para alegar sus defensas y ser oídas, se impone una sanción, se viola abiertamente el derecho constitucional de toda persona a presumirse inocente hasta que se demuestre lo contrario, derrumbándose la cadena del debido proceso con el rompimiento de este importante eslabón.

Esta presunción de inocencia debe ser considerada siempre en primer lugar, antes que las presunciones de veracidad o legitimidad de las actas administrativas, ya que implican un derecho humano inviolable en todo estado y grado del proceso.

Las conclusiones referidas a los objetivos específicos número tres y cuatro, analizar el procedimiento de repetición de pago y examinar el procedimiento de recuperación de tributos son, entre otras:

En relación a los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos, cabe resaltar que ambos se inician a instancia de parte interesada. En el procedimiento de recuperación de tributos, cuando durante el procedimiento, la Administración Tributaria detecte incumplimiento que imposibilite la continuación y finalización del procedimiento de recuperación, podrá suspenderlo debiendo iniciar el correspondiente proceso de fiscalización; esta fiscalización será concerniente a los períodos y tributos objeto de recuperación.

La oportunidad y duración de ambos procesos no está claramente determinada en el Código, y la finalidad para ambos es la misma, repetir tributos indebidamente pagados o recuperar tributos a través del procedimiento así denominado. Para culminar estos procedimientos, se realiza a través de una resolución contentiva de la procedencia de la repetición de pago indebido y de la recuperación de tributos, respectivamente. Luego de la relación denegatoria que ocurra en algunos o ambos procesos, la oportunidad que tienen los contribuyentes para plantear sus alegatos es a través del procedimiento contencioso tributario previsto en el COT.

La obligatoriedad de acompañar al escrito contentivo del recurso, el acto impugnado a menos que sea producto del silencio administrativo, puede calificarse como otra violación al derecho a la defensa. En el Código derogado, existía la posibilidad de identificarlo bien, sin necesidad de acompañarlo al escrito como un elemento indispensable para su interposición. Llama la atención el hecho que para el recurso jerárquico, el artículo 243 del vigente Código, establece la posibilidad de identificar el acto recurrido sin necesidad de acompañarlo al recurso, quitando sin embargo, esta ventaja al recurrente del contencioso tributario.

Una vez intentado el recurso jerárquico, quedan automáticamente suspendidos los efectos del acto impugnado, salvo que se trate de sanciones de clausura de establecimiento, comiso o retención de mercaderías y otros bienes, así como la suspensión del expendio de especies fiscales y gravadas.

Sin embargo, con la interposición del recurso contencioso no se suspenden los efectos del acto recurrido, por lo menos no en forma automática, y con esto surge de nuevo el tan criticado solve et repete para estos casos, en los cuales de ser impuesta una multa, el contribuyente debe pagarla antes de recurrir por la vía contenciosa al acto contentivo de la misma.

Las conclusiones referidas al objetivo específico número cinco, concernientes a analizar el cumplimiento de los deberes, derechos y garantías del contribuyente, en los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos, son:

La naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de gestión tributaria es la declaratoria de una obligación dineraria o crédito tributario pre-existente que bien puede ser a favor o en contra de la Administración Tributaria.

Entre los diferentes procedimientos administrativos que adelanta la Administración Tributaria, se encuentran el de gestión o determinación tributaria propiamente dicho; así como el de verificación de deberes formales y el de reintegro de exportadores que se reconduce por el de repetición de pago indebido, conocidos como procedimientos de primer grado o declarativos y los de segundo grado o procedimiento relativo al recurso jerárquico.

Durante el desarrollo de cada uno de los procedimientos pautados en el COT, y muy especialmente en los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos, deben observarse estrictamente todos los principios, derechos y garantías del ciudadano contribuyente de rango constitucional que garantizan la transparencia de la actuación fiscal, es decir, los derechos procesales del contribuyente como son los derechos que integran la garantía del debido proceso, contenido en el artículo 49 de la Carta Magna.

En concordancia con el artículo 49 de la Constitución Nacional, los artículos 8, 12, 18 y 19, 30 y 66 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), el primero de ellos establece imperativamente la motivación de los actos administrativos emanados de la Administración, cualquier que ésta sea, incluyendo a la Administración Tributaria, ya que la motivación viene a ser una garantía en contra de la arbitrariedad. Todo acto administrativo debe contener los fundamentos o razones de hecho y de derecho que sirvan de soporte a la decisión que haya tomado la Administración. Con la motivación se tiende a darle actualidad y vigencia al derecho a la defensa, ya que le permite al administrado conocer cuáles fueron las razones que llevaron al operador jurídico (administrador de los servicios de la autoridad respectiva), a tomar una determinada decisión o a la aplicación de una sanción.

En orden al derecho que tiene todo administrado a conocer el acto administrativo que en un momento dado le afecta sus derechos e intereses, la LOPA le ordena a la Administración, dar cumplimiento a cada una de las exigencias de carácter formal, previstas en su artículo 18, que deben llevar los actos administrativos como expresión documental de la decisión tomada por la Administración, con plena identificación del órgano que realizó el acto, a los efectos de permitirle al administrado, conocer si el funcionario emisor de la resolución tiene competencia para ello. La omisión de estas exigencias puede generar la nulidad relativa (subsana-ble) del acto.

En materia de actos administrativos de gestión tributaria, el COT exige para la confección de las actas fiscales en general, o actos administrativos tributarios de efectos particulares, muy concretamente, las conocidas como actas de reparo, resoluciones de imposición de multas y resoluciones culminatorias del sumario administrativo, el cumplimiento escruturado de los requisitos a que se contrae su artículo 145, al extremo que la carencia de tan solo una de esas exigencias, causará la nulidad del acto. Esta nulidad, a diferencia de la prevista en el artículo 18 de la LOPA, no es subsanable. Si la Administración Tributaria insiste en el contenido y notificación del acta de reparo, deberá emitir una nueva acta fiscal o nuevo acto administrativo.

El artículo 19 de la LOPA consigna cada uno de los casos en que el legislador ha considerado que el acto administrativo emitido es totalmente nulo. Esta nulidad, al igual que la prevista en el artículo 145 del COT, no puede ser convalidada ni subsanada, y se tiene como inexistente el acto administrativo que haya emitido la Administración Tributaria.

Las reglas jurídicas contenidas en los artículos 3 y 6 de la LOPA, contienen los elementos básicos y fundamentales de todo procedimiento administrativo, incluidos todos los que adelante la Administración Tributaria. Estos principios son los de economía, eficacia, celeridad e imparcialidad, acordes con la máxima duración de un procedimiento. Todo procedimiento iniciado de oficio puede ser prorrogable como máximo por otros dos (2) meses. Los principios de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad son consustanciales con los del debido proceso y del derecho a la defensa.

El artículo 12 de la LOPA, constituye la disposición de mayor trascendencia para el administrado porque fija el norte y guía de toda la actuación de los operarios en sede administrativa, y sobre todo, porque constituye una garantía para los administrados (contribuyentes y responsables) de respeto de cada uno de los derechos subjetivos particulares consagrados expresamente o no, en el ordenamiento jurídico venezolano, tal como de manera clara y tajante lo contempla el artículo 27 de la CRBV.

El artículo 12 de la LOPA le ordena al poder jurídico que, aún cuando exista alguna disposición legal o reglamentaria que le permita actuar o decidir con discrecionalidad, o sea, a juicio de la autoridad competente, su decisión, medida o providencia, debe siempre mantener la debida proporcionalidad y racionalidad, con adecuación de lo decidido con el supuesto de hecho de la norma y con sus fines.

La norma contenida en el artículo 12 de la LOPA es considerada como la máxima expresión de garantía de protección de los derechos de los ciudadanos, con perfecta aplicación y vigencia en los procedimientos administrativos tributarios.

Otro elemento respecto al derecho a la defensa y al debido proceso en sede administrativa tributaria, es el atinente a la aportación de medios probatorios para demostrar o acreditar los alegatos esgrimidos durante la sustanciación del procedimiento administrativo tributario sub-examen, así como el ejercicio de los recursos para la revisión de los criterios, fundamentos y motivos del acto administrativo de contenido tributario que se pueda considerar lesivo a los derechos particulares del contribuyente.

Recomendaciones

Proponer al SENIAT la elaboración de programas continuos de información y concientización de la población, acerca de los deberes formales que están obligados a cumplir, indicando las consecuencias jurídicas que plantea la Ley por su incumplimiento. Deben estar dirigidos principalmente a las personas jurídicas, y se pueden realizar a través de visitas a los establecimientos comerciales, en las cuales se explique a los responsables cuáles son sus deberes formales, y cuál es la

manera de cumplirlos, siguiendo lo dispuesto en el COT, indicándoles asimismo sus derechos y los medios de defensa con los que cuentan, junto con las atenuantes y eximentes de la pena establecidas en dicho Código.

También estos programas deben tomar en cuenta los consumidores finales, haciendo campañas de difusión de sus deberes de exigir la factura o comprobante de las operaciones que realicen, y verificar que esté reflejado en ellos el valor real de la venta o servicio prestado.

De la misma manera, en estas campañas de difusión debe incluirse la difusión de los derechos y garantías del contribuyente ante la Administración Tributaria, muy especialmente, los derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa en general, y en los procedimientos de repetición de pago y recuperación de tributos en particular.

Éstas pueden llevarse a cabo a través de medios radioeléctricos y audiovisuales, así como mediante la realización de charlas y foros gratuitos y periódicos donde se expliquen, igualmente, las normas tributarias relativas a los deberes formales, y las consecuencias de su incumplimiento.

Por último, se recomienda incluir en una futura reforma al COT, un tiempo prudencial para que el contribuyente o responsable pueda formular los descargos, promover y evacuar las pruebas consideradas pertinentes, y tener acceso a su expediente, durante la realización de cualquier proceso de carácter tributario en sede administrativa.

Referencias Bibliográficas

- Arvelo, R. (2000). **El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999**. Paredes Editores. Caracas, Venezuela.
- Bravo, J. (1976). **Nociones fundamentales de Derecho Tributario**. 1era. ed. Editorial Rosavistas. Bogotá, Colombia.
- Cabanelas, G. (1998). **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Editorial Eliasta. Tomo III. Caracas.
- Código Orgánico Tributario (17-10-2001). Gaceta Oficial No. 37.305. Caracas, Venezuela.
- Código Orgánico Tributario (2002). Legisla Editores. 5ta. Edición. Caracas, Venezuela.
- Congreso de la República de Venezuela. Código Orgánico Tributario 2001. Distribuidora Escolar, S.A. Caracas.
- Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial. Depósito Legal PPO 187207DF1. Año CXXVII-Mes III. Número 36.860. Caracas, jueves 30 de diciembre de 1999. Caracas-Venezuela.
- La Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes (1998). Ediciones FUNEDA.

- Lares, E. (1996). **Manual de Derecho Administrativo**. Caracas: UCV. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas.
- Martínez, G. (1999). **Manual de Procedimiento Tributario**. Editorial Leyer. Bogotá, Colombia.
- Pérez, J. y González, G. (1991). **Curso de Derecho Tributario**. 6ta. edición. Editorial Derecho Financiero. Madrid, España.
- Ramírez, A. (2002). **Los Procedimientos Administrativos previstos en el nuevo Código Orgánico Tributario**. En: *Estudios sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Livrosca, C.A., Caracas, Venezuela.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (1994). Caracas, Venezuela.