

La administración tributaria en Venezuela. (Caso del municipio Maracaibo)

Eduviges Morales Villalobos*

Miriam Álvarez**

Maria Isabel Delfín Lara***

Macuira J. Montiel G.****

Resumen

El presente estudio tiene como punto de inicio una investigación documental basada en principio en el texto constitucional, la doctrina y las publicaciones recientes sobre el tema, así nos proponemos que el documento compendie la dispersa información sobre el tema de la Administración Tributaria, conceptuando la misma, para presentar una sistematización sobre la estructura y funciones de la Administración Tributaria en general y en específico del caso del Municipio Maracaibo, se

* Abog. Doctora en Derecho. Profesora Investigadora adscrita al Instituto de Estudios Políticos y Derecho Público "Dr. Humberto La Roche" de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad del Zulia (LUZ). E-mail: eduviges_morales@hotmail.com Tlf: 0261-7596679/7419576.

** Dra. En Derechos. Profesora de Derecho Municipal (Pre Post-Grado). Fax (0261) 7596676.

*** Abog. Montiel G. Macuira J. Abogada. Tesista de la Especialidad en Tributación, Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia (LUZ). E-mail: macuiramontiel@hotmail.com Tlf: 0261-7782495/0416-3633464.

****Mgs. Delfín María Isabel. Abogada. Mgs. En Gerencia Pública. Profesora de la Especialización en Tributación, Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia (LUZ). E-mail: chabelab@hotmail.com Tlf: 0416-8323132.

consideró en particular las reformas que se han propuesto a nivel administrativo y las políticas y medidas tomadas para mejorar y flexibilizar el aparato administrativo tributario municipal. Se concluye con una serie de reflexiones y recomendaciones de la revisión documental realizada.

Palabras clave: Administración tributaria, estructura, órganos, funciones, municipio Maracaibo.

The Tax Administration in Venezuela (The Case of Maracaibo Municipality)

Abstract

This study begins with documentary research based initially in the constitutional text, the doctrine and recent publications on this theme. It proposes that the document summarizes the dispersed information on the theme of Tributary Administration, conceptualizing the same, in order to present a systematic organization of the structure and functions of Tributary Administration in general and in the specific case of Maracaibo Municipality, it was considered that reforms have been proposed at the administrative level and the policies and measures taken to improve and make flexible the municipal administrative tributary apparatus. The paper concludes with a series of reflections and recommendations in relation to the documentary revision.

Key words: Tax administration. structure. organs. Functions, Maracaibo Municipio.

Introducción

El presente trabajo ha surgido como una inquietud ante la dispersa información del tema que se propone. La complejidad de la estructura de la Administración Tributaria en nuestro país, así como la dificultad para establecer sus funciones también ha motivado la investigación. Esta situación, no muy clara, en el plano normativo, ni tampoco en el plano operativo ha conducido a algunas reformas en ciertos municipios de la República Bolivariana de Venezuela y muy especialmente en el municipio Maracaibo. La cuestión fundamental es definir dentro del poder ejecutivo, el área fiscal y en específico lo tributario, en tanto y en cuanto del

Derecho Tributario deviene el estudio de los actos de la Administración Tributaria. En opinión de Sayaguez Lazo existe una idea principalísima en este sentido y es la de que la función administrativa consiste en actos jurídicos y operaciones materiales, declaraciones de voluntad y hechos (Sayagués Lazo, 1963). Esto es lo esencial de la función administrativa: la finalidad de concretar en hechos los cometidos Estadales que requieren una ejecución material.

Puede afirmarse entonces que esta actividad se transforma en una organización al servicio de la comunidad cuyo interés no es sólo el gobierno del Estado, sino también el interés público, con una personalidad jurídica propia, sujeto de relaciones jurídicas y por demás excluyentes de los órganos legislativos y judiciales (García de Enterria, 1991).

Así, secularmente las funciones del Estado se identifican con la ejecutiva, legislativa, judicial, según hemos mencionado puesto que ellas son "... una manifestación de la voluntad general que, mediante la emisión de actos jurídicos y/o la realización de operaciones materiales tiene al cumplimiento de los fines supremos del Estado, preceptuados por la Constitución y demás reglas subordinadas del ordenamiento jurídico (Cortinas Peláez, 1992), de esta manera la función administrativa, en concreto luce como la manifestación de la voluntad general que, mediante la emisión de actos jurídicos y su ejecución a través de operaciones materiales, tiende al cumplimiento de los cometidos del Poder Público, impuestos a la Administración por la Constitución y demás reglas subordinadas del ordenamiento jurídico. El presente trabajo persigue identificar conceptualmente lo que es la Administración Tributaria en Venezuela y su estructura en los tres niveles de gobierno consagrados en la constitución, haciéndose el análisis concreto del Municipio Maracaibo del Estado Zulia.

1. Concepto

En materia tributaria rige el principio de la legalidad, entendiéndose que la actuación de la administración tributaria debe estar sujeta a las normas jurídicas, de forma que es necesario entender al principio la legalidad como la conformidad a la regla de Derecho y poner de relieve que la administración, incluida la tributaria, está sometida al Derecho. Esta es una idea esencial en el tránsito de lo que se llamaba el Estado Policía o el Estado de Derecho. El Estado de Derecho es el sistema jurídico en el cual la Potestad Pública, ella misma en sus diferentes as-

pectos, está sometida al Derecho, especialmente en lo concerniente a lo que los Constitucionalistas llaman los Poderes constituidos (contrapuesto al Poder Constituyente), el principio de la legalidad implica ante todo, la sumisión de las actuaciones administrativas a las normas legales, emanadas del Poder Legislativo de lo que resulta que las actuaciones administrativas son ejecución y aplicación de las normas legales, a las cuales tiene por tanto que acatar y someterse, sin poder desatender o desconocer su contenido.

En Venezuela, este principio se encuentra consagrado, a nivel constitucional, en el artículo 137 de nuestra Carta Fundamental (1999), del modo siguiente: “La Constitución y la ley definirá las atribuciones de los órganos que ejercen el poder público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”.

Este principio de legalidad pone de relieve que la Administración está sometida a sus propias normas generales, a sus propios reglamentos y a sus propias decisiones, aún no reglamentarias, dado de ésta surge algún derecho subjetivo.

La actuación de la administración en materia tributaria no escapa a estos postulados generales ya que los tributos son ingresos que ha de obtener el Estado cumpliendo para tales fines los procedimientos que señalen las leyes dictadas por los cuerpos legislativos.

Los actos de la administración tributaria son eminentemente de naturaleza administrativa, de tutela y custodia de la recaudación, sus actuaciones representan como afirma López de Ceballos el brazo ejecutor de la Ley. Este carácter debe estar claramente definido en el ordenamiento jurídico, su papel en todo caso es “el reconocimiento de la obligación tributaria preexistente, es la constatación de que en la práctica se han materializado los hechos que configuran el hecho imponible, lo cual conduce a sostener ... que la tarea que cumple la administración en lo relativo al monto y recaudación de los tributos es sólo una función reglada vale decir en la que no se tiene discrecionalidad, sino lo que le queda es constatar, determinar ó verificar lo que resulte de la aplicación de las normas legales a la realidad de los casos concretos... la tarea de la administración tributaria es esencialmente de cuidado, vigilancia y constatación de que las obligaciones tributarias (nacidas por la materialización en la realidad de los supuestos definidos en normas

legales) sean realmente cumplidas, esto es que los tributos sean recaudados (López de Ceballos)".

El hecho de que la Administración Tributaria se mantenga real y objetivamente dentro de los límites que le fijan los principios de legalidad y de reserva de ley, es de trascendental importancia, por cuanto sólo la sujeción a tales reglas puede contribuir determinadamente a crear una verdadera conciencia tributaria.

Este principio de sujeción a la legalidad, además de constituir un enunciado teórico se encuentra asociado a importantes consecuencias relativas a la validez de los actos ejecutados y la consagración en el ordenamiento jurídico de recursos para verificar o invalidar la legalidad de las actuaciones administrativas; de manera que si dichas actuaciones violentan el contenido preceptuado por la ley, puedan ser impugnados y, en definitiva si fuera el caso anulados.

No sólo es necesario que los tributos se creen por medio de la Ley sino que los órganos del Estado o divisiones funcionales del mismo (administración tributaria), actúen con sujeción a las normas jurídicas pertinentes, sin que pueda admitirse, en ningún caso, ninguna acción administrativa arbitraria.

Al vocablo administración unívocamente se le reconoce el sentido de ser la gestión o el gobierno de los intereses o los bienes, en especial los públicos dicha actividad se caracteriza como la aplicación de medios a fines, como hemos visto. En el Derecho Público se equivale por antonomasia al Poder Ejecutivo el cual de hecho, a través del ejercicio de las actividades que desempeña, entre las cuales se encuentra la actividad financiera y más concretamente la recaudación de los tributos se realizan los fines del Estado.

En efecto, la acción del gobierno debe abocarse a cumplir las leyes, promover los intereses públicos y resolver aquellas cuestiones que surgen en la práctica de la aplicación de las leyes. A esta acción se denomina "administración activa".

De esta manera podemos afirmar que la administración tributaria se identifica con una función propia del Poder Ejecutivo y que consiste en el desempeño por aquellos órganos facultados por la Ley, de un conjunto de actividades inherentes a la liquidación, recaudación, fiscalización y control de los tributos, dentro del marco de las compe-

tencias tributarias establecidas por el Ordenamiento Jurídico para cada nivel de gobierno.

Es común en nuestro país la utilización de la expresión “administración activa” para referirse a los distintos organismos, de diversa naturaleza, generalmente de carácter público estatal que están encargados de la ejecución de las leyes y políticas del Estado en materia impositiva o que mediante el ejercicio de actividades contraloras coadyuvan en las labores de determinación o fiscalización tributaria.

En Venezuela es posible, de acuerdo con la estructura de nuestro ordenamiento jurídico, que no exista coincidencia entre el sujeto que detenta el poder de crear el tributo y aquel que lo administra o que ejecuta en relación a aquél, alguna de las operaciones antes mencionadas, que informan la labor administradora por ejemplo: el control.

Esta es la regla general, no obstante, numerosas leyes de carácter nacional (Registro Público, Aviación Civil, Propiedad Industrial, Telecomunicaciones, etc.) asignan actividades administrativas relativas a los tributos en la materia a las cuales ellas se contraen, a los organismos ministeriales a quienes atañe la competencia en las mencionadas materias, por tanto, ellos asumen la condición de administradores tributarios en los términos del Título IV del Código Orgánico Tributario (COT) con sujeción al régimen previsto en dicho texto legal orgánico.

Integran también la estructura de la administración tributaria a nivel nacional, los denominados Organismos Parafiscales (IVSS, INCE) y la Contraloría General de la República, en todo y en cuanto “...también ejecuta operaciones de administración tributaria...” puesto que entre sus facultades está la inspección y fiscalización de las operaciones sobre ingresos tributarios, consecuencia de las cuales es la facultad para declarar la existencia o no de la obligación tributaria (determinación), la formulación de reparos y la calificación de infracciones tributarias, si fuere el caso (Moreno de Rivas, 1983).

Conforme a la Constitución de 1999, el Poder Ejecutivo se ejerce por el Presidente de la República, el Vicepresidente Ejecutivo (va), los Ministros (tras) y demás funcionarios que determine la mencionada Constitución y las Leyes (Constitución de la República Bolivariana de Venezuela-CRBV, artículo 225), especificándose que entre las atribuciones y deberes que atañen al Presidente de la República se haya la administración de la Hacienda Nacional (CRBV, artículo 236, nº 11; Ley

Orgánica de Hacienda Pública Nacional-LOHPN, artículo 76) entendida como la totalidad de los bienes, rentas y deudas que integran el activo y el pasivo de la Nación y demás bienes y rentas cuya administración corresponde al Poder Nacional (LOHPN, artículo 1).

De igual forma la Constitución de 1999 regula la actividad de la Administración Tributaria en los preceptos número 316 y 317: artículo 317, in fine, “La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el presidente o presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley”, artículo 316, “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Existe la posibilidad de que pueda contratarse con particulares, sin distinguir si se trata de personas físicas o jurídicas, la cobranza de deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que figuren como saldo de años anteriores, con subrogación de los privilegios que la LOHPN asigna al Fisco Nacional (LOHPN, artículo 49). Rige en materia de recaudación tributaria el principio general de que el producto de las rentas nacionales debe ser enterado directamente por el deudor o contribuyente en la Oficina de Tesoro Nacional encargado de la recepción de fondos, con la sola excepción antes mencionada (LOHPN, artículo 50).

De igual forma nuestra LOHPN establece el principio de la separatividad de las funciones de liquidación y recaudación de los tributos (LOHPN, artículo 51).

Es atribución del Ejecutivo Nacional la suprema dirección y administración de la Hacienda Pública Nacional en consecuencia le corresponde el nombramiento y remoción libres de los empleados de Hacienda (LOHPN, artículo 77).

De acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico son funciones propias del Ministerio de Finanzas “la formulación de políticas, la planificación y realización de las actividades del Ejecutivo Nacional en materia fiscal y financiera, y la participación en la formulación y aplicación de la política económica. La recaudación, control y administración de todos

los ramos de rentas nacionales; lo relativo al crédito público interno y externo, el régimen tributario y de aduanas; el control interno; la contabilidad pública y las demás competencias que le atribuyan las leyes” (Decreto con Rango y Fuerza del Ley Orgánica de Reforma de la Ley Orgánica de la Administración Central, artículo 27).

Depende del Ministerio de Hacienda (actualmente Ministerio de Finanzas) el Servicio de Tesorería Nacional (LOHPN, artículo 82) organismo al cual, por si o por medio de agencias o entidades auxiliares, toca el servicio de percepción de los ingresos nacionales, tanto tributarios como no tributarios.

Por expresa disposición de la Ley se atribuyen funciones de inspección y fiscalización de la Hacienda Pública Nacional, asignándoles el carácter de Fiscales de Hacienda al Procurador de la Nación, los Fiscales Generales de Hacienda, los fiscales o Comisionados Especiales (por ramo de rentas), los Interventores de Aduanas y demás funcionarios que determinan las Leyes y Reglamentos.

Antes de la entrada en vigencia del COT (1983) el organismo que a nivel del gobierno central tenía atribuido el carácter de administración tributaria era la Dirección General Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Finanzas), carácter que se mantuvo después de la aparición del COT y que inclusive fue reconocido mediante sentencias emanadas de la extinta Corte Suprema de Justicia (actualmente Tribunal Supremo de Justicia) en fecha 20 de junio de 1990.

La estructura consagrada en la Constitución Nacional (1961), de carácter federal, la cual reconoce tres niveles de ejercicio del poder, determina la distribución de competencias tributarias y en consecuencia, la existencia de administraciones tributarias: nacional, estatal y municipal. Esta estructura se mantiene y esta plasmada en la Constitución vigente (1999).

A nivel nacional se produjo un hecho que modificó el estado de cosas antes referido, producto del proceso que comenzó en 1989, inscrito en el proceso de reforma iniciado en aquel entonces, una de cuyas estrategias dirigida a la modernización del sector público, es la consiguiente modernización de la administración tributaria.

2. EL SENIAT

Con la creación de este órgano administrativo que pasaría a ejercer las funciones que hasta entonces venía ejerciendo la Dirección Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda.

En 1994, aparece mediante Gaceta Oficial N° 35.407, de fecha 23 de febrero de 1994 el "Servicio Nacional de Administración y Control Tributario Servicio Autónomo" (SENACT), como parte del Programa de Modernización del Sistema de Finanzas Públicas, este plan contempla además, otros sistemas, tales como el Sistema de Control Interno Integrado de la Gestión Pública, Sistema de Aduanas de Venezuela (Servicio Autónomo), Sistema de Tesorería Nacional, Reorganización de la Escuela Nacional de Hacienda y Creación del Instituto de las Finanzas Públicas, la Reestructuración Integral del Ministerio de Hacienda y la ejecución del Programa Especial para el incremento de la recaudación tributaria.

Se designó como primer coordinador general al Dr. José Ignacio Moreno León, quien posteriormente pasaría a ocupar el cargo de primer Superintendente Nacional Tributario.

El 23 de marzo del mismo año el Poder Ejecutivo decretaría por medio de Gaceta Oficial N° 35.427, que la Dirección General Sectorial de Rentas (Ministerio de Hacienda) se transformaría en el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENIAT), atribuyéndosele la característica de Servicio Autónomo sin personalidad jurídica, de carácter técnico cuyo objetivo principal era "la administración eficaz de los ingresos nacionales con principios de equidad, eficiencia y justicia tributaria".

La creación de este servicio responde a lo que Ochoa (1996) ha denominado "Tendencias Tecnocráticas del aparato público Latinoamericano", ya que su filosofía de gestión tiende hacia la "privatización" de la administración por traslado del esquema "cliente-servidor".

Originalmente al servicio le fueron asignados como recursos aquellos aportes o partidas que anualmente se asignaran en la Ley de Presupuesto de cada ejercicio fiscal los recursos extraordinarios que le concediera el Ejecutivo Nacional, el producto de las ventas de sus publicaciones o similares, las asignaciones que se destinaran por ley al Servicio Nacional de Administración Tributaria y al Fondo de Gestión Institucional, y las donaciones, legados, transferencias y los provenientes de Cooperación Internacional previamente aceptados conforme a la Ley.

En el mismo instrumento se establecían las funciones del organismo, las del Director General, lo relativo a la administración financiera, de personal y los órganos de control, dándose como plazo 180 días a partir de la publicación del decreto para que se procediera a su organización técnica, funcional, administrativa y financiera.

Para el 10 de agosto del mismo año se creó el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), por Decreto Ejecutivo N° 310, este organismo integró a las aduanas, convirtiéndose en el proyecto definitivo, modificado parcialmente con posterioridad, el cual se ha logrado mantener hasta el presente.

Su creación se fundamentó en la Constitución Nacional de 1961, artículo 12, Código Orgánico Tributario, artículos 225, 226 y 227, en concordancia con lo dispuesto en el numeral 5° del artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, como del artículo 1° del reglamento de Servicios Autónomos sin personalidad jurídica.

Este proyecto como los anteriores, debido a su envergadura e importancia para la Nación, debió ser sometido al Congreso Nacional, para su consideración, sin embargo, el gobierno dictó en definitiva mediante decreto, a pesar de que el Banco Mundial reiteró la necesidad de un “acuerdo político” que diera respaldo a las reformas que se necesitaban para modernizar la administración tributaria y mejorar la recaudación impositiva.

Su objeto es la recaudación de los tributos, interés y aduaneros, se reconoce como un ente recaudador de impuestos, para aplicar multas y sanciones, dirigidas mayormente a las grandes empresas y a otros sectores, perceptores de altos ingresos, calificados como evasores, pero también para pechar impositivamente a toda la población venezolana.

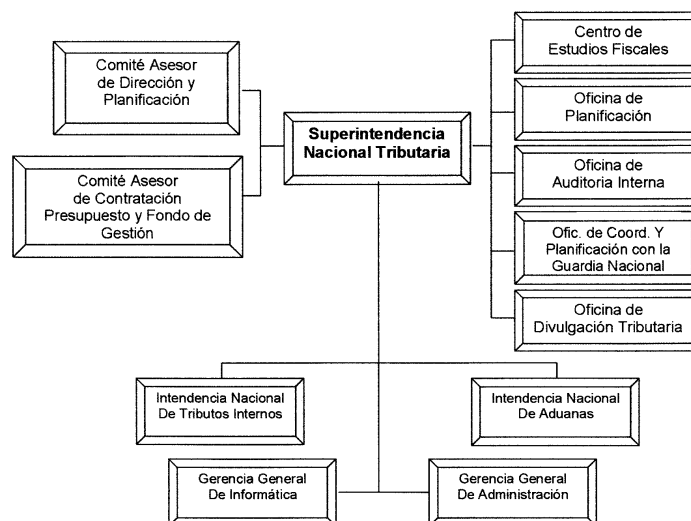
Es el encargado del cobro de todos los impuestos nacionales: Sobre la Renta, Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (actualmente valor agregado), Activos Empresariales, Licores, Timbre Fiscal, Cigarrillos, Fósforos, Sucesiones, Peaje (donde no haya sido descentralizado) y Aduanas.

En su conformación se configura como un servicio autónomo, dependiente del Ministerio de Hacienda (actualmente Ministerio de Finanzas), carente de personalidad jurídica pero con autonomía financiera, funcional y sistema propio de personal. Esta configuración no ha sido modificada por cuanto de igual forma se dispone en la Ley del Seniat vigente en su artículo 2do. (08-11-01).

El 29 de marzo de 1995 por Gaceta Oficial N° 4881 se dictó la Resolución N° 32 emanada del Superintendente Nacional Tributario en la cual se estableció la Organización, Atribuciones y Funciones del Seniat (esta Resolución dejó sin efecto la Resolución contenida en Gaceta Oficial N° 35.558).

Estructuralmente el Seniat prácticamente tomó el mismo papel y orientación de las administraciones tributarias de otros países latinoamericanos, tales como Argentina, Bolivia, Guatemala, Honduras, México y Perú, es decir, en donde se constituyeron subsecretarías o dependencias especiales dentro de los Ministerios de Economía, Hacienda o Finanzas, las cuales se ubican inmediatamente por debajo del Ministerio respectivo.

La nueva estructura la componen la Superintendencia Nacional Tributaria, dos Intendencias Nacionales una de Tributos Internos y otra de Aduanas, también comprende dos Gerencias de Línea que dependen de igual forma de la Superintendencia, la Gerencia General de Informática y la Gerencia General de Administración, teniendo el nivel operativo. También se observa un Comité de Asesoría de dirección y Planificación y uno de Contratación, Presupuesto y Fondo de Gestión. En materia de planificación y control interno se encuentran las Oficinas de Planificación, Auditoría Interna, Coordinación con la Guardia Nacional y Divulgación Tributaria, así como un Centro de Estudios Fiscales.



A pesar de los esfuerzos realizados para lograr la modernización, existen detalles que empañan el proceso. La realidad muchas veces contradice la planificación realizada hasta ahora en el marco de esta reforma administrativa.

Ha sido difícil lograr la autonomía financiera que asegure el desarrollo de inversiones requeridas en relaciones humanas, sistemas y equipos, sin menoscabo de lo previsto en el artículo 341 in fine del COT, el cual establece que se destinará a la Administración Tributaria Nacional un mínimo del tres por ciento (3%) hasta un máximo del cinco por ciento (5%) de los ingresos que generen los tributos que ella administre, con exclusión de los provenientes de los hidrocarburos y actividades conexas, para atender el pago de las erogaciones destinadas al cumplimiento de sus funciones. De igual forma en la mayoría de los países latinoamericanos se han creado fondos provenientes de las recaudaciones para fortalecer las administraciones de Hacienda, como es el caso de México, así como también para la remuneración del personal, aplicable en Argentina, Colombia y Perú.

No se ha logrado tampoco conseguir la autonomía funcional, subsiste la dependencia del Ministerio de Finanzas y del Poder Ejecutivo, presentándose inclusive problemas de jerarquía entre el Ministerio de Finanzas y la Superintendencia Nacional Tributaria, de los cuales se han derivado salidas intempestivas y abruptas renunciaciones de los titulares de la superintendencia.

Por último se ha incurrido en constante reformulación organizativa, el Servicio se creó en 1994 regido en lo organizativo según Gaceta Oficial N° 35.558 (30-09-94) derogado al año siguiente por la Resolución N° 32 vigente actualmente y por la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria publicada en Gaceta Oficial N° 37.320 de fecha 08-11-01.

La creación del Seniat se ha fundamentado en el discurso de la premisa del agotamiento del modelo rentista petrolero y en la necesidad, impostergable e inmediata, de hacer énfasis en la recaudación de los impuestos nacionales como una alternativa para el desarrollo económico del país. Esta acción es loable en el sentido que tomó en serio por primera vez en la historia democrática, la necesidad de cambiar el rumbo del manejo de las finanzas públicas.

3. Funciones de la Administración Tributaria

El COT establece un vasto margen general de funciones a la administración tributaria dentro del ámbito de aplicación de dicho texto normativo (artículo 1º) lo cual no obsta para que mediante las leyes tributarias, en el marco de su especificidad, se establezcan otras funciones, además de las indicadas en el COT.

Específicamente el Título IV Capítulo Primero, establece cuáles son las Facultades, Atribuciones y Funciones de la Administración Tributaria (sección primera); Facultades en materia de Fiscalización y Determinación (sección segunda); Deberes (sección tercera) y el Resguardo Nacional Tributario (sección cuarta) definido éste último como un cuerpo auxiliar y de apoyo a la Administración Tributaria para impedir, investigar y perseguir los ilícitos tributarios.

3.1. Facultades, atribuciones, funciones generales

El artículo 121 del COT enumera sin agotar el espectro de posibilidades de acción de la administración tributaria, las facultades, atribuciones y funciones de la administración tributaria, las cuales pueden ser resumidas de la siguiente manera:

- Ejercer la personería del Fisco en todas las instancias administrativas y judiciales (ord. 16).
- Reajustar el valor de la Unidad Tributaria (ord. 15).
- La Facultad de Determinación y Recaudación del Tributo, lo cual comprende: recaudar, verificar, fiscalizar, determinar y liquidar los tributos, (ords. 1 al 5 y 14).
- En ejercicio de la función de cumplimiento de la obligación tributaria, corresponde a la administración tributaria, establecer plazos (especiales) para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, (artículo 41 in fine); conceder prórrogas o facilidades de pago (artículos 45 y 46) y verificar las condiciones requeridas por la Ley y declarar la procedencia de los medios de extinción de la obligación tributaria indicados por el COT (artículos 49, 52 y 54).
- Diseñar e implantar un registro único de identificación o información (ords. 6 y 7).

- La Facultad Normativa que comprende: proponer, aplicar y divulgar normas en materia tributaria y dictar instrucciones a sus subalternos (ords. 9 y 13).
- Suscribir convenios de recaudación, cobro, notificación, levantamiento estadístico e intercambio de información (ords. 10 y 11).
- Aprobar o desestimar las propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia y condonar los accesorios derivados de ajuste a los precios o montos de contraprestación en estas operaciones (ords. 12 y 19).
- Ejercer la inspección sobre las actuaciones de sus funcionarios (ord. 17).

De los preceptos leales siguientes previstos en el COT se evidencia el interés del legislador en actualizar y modernizar la Administración Tributaria para que se encuentre a la par de los nuevos sistemas informáticos, electrónicos y en general de la tecnología.

3.2. Facultades de fiscalización y determinación

Nuestro COT reconoce una gran posibilidad de actuaciones en todo lo que tiene que ver con fiscalización e investigación de los sujetos pasivos y todo lo que se conecte con la aplicación de las leyes tributarias, aún en caso de aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales operen beneficios fiscales, tales como exenciones y exoneraciones. Contiene en su artículo 127 una serie de conductas dirigidas a dicho objetivo, las cuales en atención a su especial naturaleza, por representar limitaciones al ejercicio de ciertos derechos, como por ejemplo el de propiedad, fueron expresamente mencionadas por el legislador.

Así entonces se establece que con el objeto de comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la administración tributaria está facultada para (artículo 127):

- Practicar fiscalizaciones (ord. 1), incluso en sus propias oficinas a través del control de declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables (ord. 2) o en los locales y medios de transporte utilizados por el contribuyente que en caso de ser practicada la fiscalización fuera de horas hábiles en que opere el contribuyente o en el domicilio particular (ord. 12).
- Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros: la exhibición de su contabilidad y demás documentos (ord. 3); también incluye los

soportes magnéticos, información sobre los equipos y aplicaciones utilizadas (ord. 8) y que comparezcan ante sus oficinas a responder preguntas que le sean formuladas, reconocer firmas, documentos o bienes (ord. 4).

Es importante indicar que el COT establece en su artículo 124 que las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares, los colegios profesionales, gremios, asociaciones de comercio, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguros, terceros y en general, cualquier persona u organización esta obligado a prestar su concurso a los órganos de la administración tributaria y suministrar la información que le sea requerida.

- Practicar avalúo de toda clase de bienes (ord. 5).
- Recabar informes y datos de los funcionarios de todos los niveles de la organización política del Estado (ord. 6).
- Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización (ord. 7), adoptando medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija, incluidos los medios magnéticos o similares (ord. 10).
- Utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal (ord. 9).
- Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario. (ord. 13).
- Tomar posesión de los bienes con los que se suponga fundadamente que se ha cometido ilícito tributario (ord. 14).
- Solicitar medidas cautelares (ord. 15).
- Proceder a la determinación de los tributos en aquellos casos determinados por la ley (artículo 13).

3.3. Deberes de la administración tributaria

Se encuentra regulado en el artículo 137 del COT, según el cual “la administración tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes, responsables y para ello procurará...”

- Explicar las normas tributarias (ord. 1).
- Mantener oficinas en diferentes lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar al contribuyente (ord. 2).
- Elaborar formularios y medios de declaración, y distribuirlos oportunamente, informando las fechas y lugares de presentación (ord. 3).

- Señalar con precisión los documentos y datos e informaciones solicitadas (ord. 4).
- Difundir los recursos y medios de defensa (ord. 5).
- Efectuar reuniones de información, especialmente cuando se modifique una norma tributaria y durante los períodos de presentación de declaración (ord. 6).
- Difundir los actos dictados por la Administración Tributaria que establezcan normas de carácter general (ord. 7).
- Entregar certificados electrónicos a los contribuyentes por todas las actuaciones que efectúen utilizando medios electrónicos (artículo 138).

Como puede observarse, de manera general y bastante clara se evidencia que el deber principal de la administración tributaria es prestar un servicio óptimo, tendiente a facilitar e incentivar la recaudación de impuestos, o lo que es lo mismo constituye "...la promoción del cumplimiento voluntario..." que supone la ejecución de "...acciones de asistencia al contribuyente, que lo induzcan a cumplir y le faciliten el hacerlo, a través de la simplificación de los procedimientos de declaración y pago, de la orientación e información sobre los alcances de las normas tributarias, de la preocupación por reducir su carga tributaria indirecta a la indispensable" (Cosulich, 1999).

4. La administración tributaria estatal y municipal

En las Haciendas Públicas Estadales y Municipales prácticamente se reproduce en nuestro país la estructura de la administración tributaria del nivel central, con la salvedad de que se han venido creando organismos iguales o similares al Seniat. En el Estado Zulia se discutió la creación de un ente de esta naturaleza, con ocasión de la presentación del programa de gestión del gobernador Francisco Arias Cárdenas (1996), pero esa idea no llegó a plasmarse en la práctica. A nivel del Municipio Maracaibo se creó, mediante ordenanza de fecha 01 de noviembre del 2000, el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), definido en el artículo 2º de la misma como "... un servicio autónomo, sin personalidad jurídica, con autonomía funcional y financiera, y con su propio Sistema Profesional de Recursos Humanos, organizado como una entidad de carácter técnico y dependiente del Alcalde. Su objeto es la administración del sistema de los ingresos tributarios municipales. En los Estados la dirección y administración de la Hacienda co-

rresponde a los Gobernadores. El ejercicio de este cometido generalmente se efectúa por intermedio de una Secretaría o Dirección dependiente del Gobernador, bajo la responsabilidad de un funcionario ejecutivo a cuyo cargo se encuentran una serie de actividades semejantes a las que en el nivel nacional realiza el Ministerio de Finanzas.

Por supuesto, nos encontramos con la existencia del servicio de tesorería, de los Fiscales de Hacienda (Procurador, Fiscales Generales, permanentes o especiales, etc.) y con la presencia de las Contralorías Generales de los Estados, las cuales realizan entre sus funciones algunas propias de la administración tributaria; sin menoscabo de las atribuciones que por ley nacional están asignadas a la Contraloría General de la República.

Conforme a la Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM) de 1989, las atribuciones que corresponden a los distintos órganos del Gobierno Local, al Alcalde es quien representa y ejerce la rama ejecutiva del Municipio, a él atañe dirigir "el gobierno y la Administración Municipal o Distrital..." y ejerce la dirección y representación de la Administración Municipal (LORM, artículo 74, Nº 1).

La ley le señala como tal gran cantidad de funciones (LORM, artículo 74), de las cuales nos corresponde mencionar algunas que se vinculan con la actividad financiera relacionadas con el presupuesto (número 6), con la elaboración de ordenanzas (número 7), planificación (número 8), con la obligación genérica de hacer cumplir el ordenamiento jurídico (número 14), fiscalización y control (LORM, número 15 y número 5 artículo 75).

No establece la LORM expresión semejante a la contenida en la Constitución Nacional en cuanto a asegurar al Alcalde la Administración de la Hacienda Pública Municipal, pero el contenido del artículo 74 de la ya mencionada ley otorga al citado funcionario las facultades genéricas para el logro de tal cometido; preparar el presupuesto y los planes de gestión local, de las ordenanzas tributarias y ejercer funciones de inspección y fiscalización, etc.

La Hacienda Pública está integrada por bienes, ingresos y obligaciones del Municipio (LORM, artículo 100); entre los ingresos del Municipio se encuentran los de carácter Tributario (LORM, artículo 111 y 112).

Para dar cumplimiento a las funciones generales de la rama ejecutiva (LORM, artículo 74) es deber del alcalde procurar la oportuna y eficiente recaudación de los ingresos tributario. Consecuencia de este de-

ber es el establecimiento de sanciones (artículos 118 y 119) para las conductas que puedan traducirse en merma, menoscabo o disminución de la recaudación tributaria. Cada Municipio en ejercicio de su autonomía normativa está es la posibilidad de dictar Ordenanzas sobre Hacienda, sobre Recaudación, Direcciones, etc.; todo ello atendiendo a sus peculiaridades específicas de cada uno de ellos. Es posible, conforme al ordenamiento positivo venezolano que los Municipios constituyan entidades descentralizadas de su estructura de gobierno a las cuales por vía de las leyes locales (Ordenanzas) les sean asignadas tareas administrativas tributarias, en estos casos, el funcionario indicado en la Ordenanza, Reglamento o Estatuto interno respectivo, funge como administrador tributario. Es interesante hacer notar que por mandato expreso de la LORM al Síndico Procurador Municipal le está atribuido el carácter de inspector fiscal de la Hacienda Pública Municipal o Distrital (artículo 89). Generalmente los Municipios internamente a los efectos de organización de las tareas propias de la administración tributaria suelen estructurarse en divisiones, direcciones y oficinas denominadas “de Rentas” a cargo de un funcionario que depende jerárquicamente del Alcalde y que se encarga de coordinar las labores de otros funcionarios, tales como las secciones de tesorería, fiscalización, liquidadores, planificación presupuestaria, etc. En el Municipio Maracaibo del Estado Zulia por ejemplo están vigentes dos Ordenanzas que sirven para ilustrarnos: La Ordenanza sobre Direcciones Municipales (OSDM, 1982) y la Ordenanza sobre Hacienda y Rentas Municipales (OHRM, 1995). La LOHRM, se encuentra totalmente desvinculada de la estructura de gobierno municipal prevista en la LORM, ya que hace coincidir la función ejecutiva y la legislativa en un órgano (Concejo) actualmente inexistente (LOHRM, artículo 5, N° 32 a 35). Sin duda, es necesario proceder a una reforma integral de esta Ordenanza la cual, ha pretendido superarse mediante Ordenanzas posteriores, tal es el caso de la mencionada sobre direcciones Municipales. Existe desde el año 1991 un Proyecto de Ordenanza sobre Hacienda Municipal (POHM) que no ha sido aprobado por la Cámara Municipal, a pesar de su evidente necesidad. En dicho Proyecto la dirección, fiscalización e inspección de la Hacienda Pública se le asigna al Alcalde como órgano representativo de la rama ejecutiva de Gobierno (POHM, artículo 34). De acuerdo a la OSDM se dispone que entre las Direcciones que integran la estructura organizativa municipal, se encuentra la Dirección de Rentas Municipales (OSDM, artículo 4). Dicha Dirección consta de

cuatro departamentos, a saber: Recaudación de Rentas, Análisis Tributario y Archivo, Fiscalización y Liquidación de Rentas.

Esta Ordenanza reforma parcialmente el contenido de la OHPM la cual, por ser anterior a la reforma antes mencionada (artículo 44), se cita entre otros funcionarios que ya no poseen funciones administrativas en lo tributario, al desaparecido administrador municipal (artículo 11). El Departamento de Recaudación de Rentas y el de Liquidación se divide en Secciones las cuales concentran su actividad en lo relacionado a los principales tributos recaudados a nivel del municipio: industria y comercio, inmuebles urbanos, vehículos y espectáculos públicos (artículos 5 y 6). La Ordenanza del SAMAT en su artículo 14, establece que dicho organismo asumirá sus funciones y competencias prescritas las mismas en el artículo 3º de las mismas ordenanza, y en tal sentido la Dirección de Rentas Municipales seguirá funcionando de conformidad con la normativa legal vigente existente al momento de la entrada en vigencia de la Ordenanza de Creación y Funcionamiento del SAMAT. De igual forma el artículo 15 de la Ordenanza del SAMAT establece: "A partir de la entrada en vigencia de la presente Ordenanza, toda referencia de las disposiciones legales vigentes en el Municipio Maracaibo, a la Dirección de Rentas Municipales, o bien a la Administración de los Tributos en cabeza de ella, será referida al Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) del Municipio Maracaibo del Estado Zulia. No debemos olvidar que en los Municipios es frecuente la existencia de entes descentralizados, los cuales adoptan generalmente forma de instituto autónomos y cobran tasas por los servicios que prestan siendo las tasas de naturaleza tributaria, ellos integran parte de la administración tributaria. Por otro lado, la LORM otorga a la Contraloría General Municipal funciones en la vigilancia y fiscalización tanto de los ingresos como de las operaciones relativas a los mismos (LORM, artículo 91); las cuales discrimina en su texto (artículo 95) sin menos cabo de que mediante Ordenación de ingresos tributarios). Naturalmente, ha sido motivo de controversia en la doctrina y la jurisprudencia el alcance de las funciones de las Contralorías Municipales, más, tal análisis excede a los objetivos del presente trabajo y será agotado con posterioridad, a fin de delimitarlas conceptualmente. Es admisible en nuestro ordenamiento jurídico, que el Municipio contrate la recaudación de los Tributos Municipales. La LORM contempla la posibilidad de que tal actividad se contrate bien con el Ejecutivo Nacional o Regional; institutos Autónomos o Empresas Públicas,

mixtas o privadas; exigiendo la Ley que se trate de entidades de acreditada solvencia y que además tal sistema asegure una recaudación eficaz y a menor costo que la que se realiza mediante el procedimiento administrativo ordinario. Asimismo indica la Ley el contenido del contrato o acuerdo de recaudación; tarifas, sistemas de recaudación, porcentaje de comisión, firma y oportunidad para entender en las arcas fiscales el monto de lo recaudado (LORM, artículo 120). A este respecto conviene señalar que la LORM declara en este caso, expresamente, la indelegabilidad de la competencia de fiscalización de los contribuyentes. Es factible que las Parroquias por intermedio de las Juntas Parroquiales (LORM, artículos 32 y 73) puedan llegar a asumir funciones en la administración tributaria. Así podemos observar que la **Ordenanza sobre Organización y Funcionamiento de las Juntas Parroquiales (07-10-91)** en el Municipio Maracaibo declarará a éstas como “órganos para promover la descentralización administrativa de la gestión en el Municipio...”; (artículo 20) discrimina sus funciones por materias; información y participación, consulta, propuestas y gestión. En este último rubro no contempla su participación en la estructura de la administración en el área de lo tributario (artículo 21); sin embargo de esta manera el legislador local delimita el marco general de actuación que la LORM asigna a las Juntas Parroquiales. Puede colegirse del sentido y naturaleza de lo que debe entenderse por “gestión” o “función administrativa” que la recaudación de tributos, es una acción eminentemente administrativa, y en consecuencia, se encuentra dentro del espectro de las competencias delegadas a las Juntas. (Morales, 1993) Sin embargo, el Proyecto de Ordenanza de Hacienda Municipal, antes mencionado, contempla una disposición que amplía el contenido de la antes comentada, en el sentido de que normativiza la delegación de funciones de administración tributaria a las Juntas Parroquiales. Así se dispone que el Alcalde por vía de Resolución para cada Junta Parroquial tiene la facultad de delegar las competencias siguientes:

- Fiscalizar y realizar recaudación de las rentas, municipales en su jurisdicción.
- Registro de Contribuyentes.
- Censo de deudores morosos.
- Recepción, control y custodia de deudos, (subrayado nuestro).

Se han realizado algunas funciones: Recaudación, recepción y custodia por cuanto de ser aprobada dicha propuesta, implicaría otorgar a las Juntas la Facultad de percibir ingresos tributarios, sin que exista garantía de que ello mejorará los procedimientos ya existentes. No obstante, durante el año 1994 a instancias del Alcalde del Municipio Maracaibo, el Instituto Municipal de Capacitación y Educación ciudadana (IMCEC), llevó a cabo un proyecto para la formulación de un documento de delegación de competencias a las Juntas Parroquiales entre las cuales una de las competencias posiblemente delegables era la relativa a ciertas tareas menores vinculadas a la Administración Tributaria. Hasta ahora esta delegación no ha sido realizada en el Municipio Maracaibo.

Conclusiones

El COT amplió sustancialmente el margen de acción de la Administración Tributaria a nivel nacional. Aun cuando fu propuesta la aplicación directa del COT a todos los niveles de gobierno, predominó la tesis contraria, es decir, establecer su aplicación supletoria a los tributos estatales y municipales. Subsiste dentro del sistema consagrado en el Ordenamiento Jurídico Venezolano una gran heterogeneidad de organismos que por expresa disposición constitucional o legal ejercita la función tributaria, lo cual sin duda produce o e causa de complejidades o superposiciones de atribuciones entre los organismos, en consecuencia no se ha superado la interrogante, ¿quién es la Administración Tributaria?

La Administración Tributaria de los estados, aún en aquellos que han asumidos competencias en el proceso de descentralización iniciado en 1989, lucen débiles con estructuras institucionales y administrativas rudimentarias, en ocasiones y en otras casi inexistentes. Lo cual evidencia que tampoco se ha podido superar la debilidad o carencia de estos organismos institucionales bajo el orden constitucional que devienen de la constitución de 1961.

A nivel municipal la situación que se plantea es diferente no sólo porque en la nueva Constitución (1999), se le dio carácter constitucional a algunas (todas) competencias tributarias delegadas y consagradas en la Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM), sino también porque en el anteproyecto de la ley que establecerá el régimen municipal se proponen elementos para flexibilizar la gestión administrativa tributaria. En el caso particular que nos ocupa del Municipio Maracaibo se observa una tendencia a plantear y viabilizar, desde el punto de vista normativo ac-

ciones conducentes a mejorar la eficiencia de la gestión tributaria, en consecuencia optimizar la obtención de recursos propios y originarios que en definitiva conduzcan a un fortalecimiento de la gestión municipal que en última instancia permitan lograr mejores niveles de satisfacción de las necesidades de los ciudadanos.

Bibliografía

- CORTIÑAS PELAEZ, León. 1992. **Cavilaciones sobre Derecho de las Finanzas y de la Administración Pública**. México. Pp 548.
- COSULICH A., Jorge. 1999. Reforma de las Administraciones Tributarias en los Países Miembros del CIAT de América Latina y el Caribe. En Tributación, Revista **Trimestral de Derecho**, Economía, Política y Administración. Año XXV, Nº 69, Abril-Junio. Instituto de Capacitación Tributaria. (República Dominicana). Pp 43-93.
- GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. 1992. **Hacia una Nueva Justicia Administrativa**. 2da. Edición ampliada. Editorial CIVITAS S.A. Madrid (España) Pp. 238.
- LOPEZ DE CEBALLOS, Ricardo. 1978. Principios de Legalidad y de Reserva Legal en materia Tributaria. **Revista de Hacienda** Nº 5 Conferencia dictada en Trinidad y Tobago. 23-05-78.
- MARCANO, Luis José. 1985. **El Hecho Impositivo y la Determinación Tributaria**. Ponencia en 1ra. Jornada de Derecho Tributario. (Venezuela). mimeo Pp. 36.
- MORALES V. Eduviges. 1993. La Inserción de las Juntas Parroquiales en la Administración Tributaria Municipal. **Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas** Nº 70. Enero-Julio. Ediciones Astro Data. Maracaibo (Venezuela) Pp. 10-24.
- MORENO DE RIVAS, Aurora. 1997. "La Administración Tributaria como función Estatal". Revista de **Derecho Tributario**. Octubre-Diciembre. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Nº 77. Caracas (Venezuela).
- MORENO L. José I. 1996. "Gerencia del Estado y Recursos Humanos". En **Gerencia Necesaria**. Editorial Masaccubo. Maracaibo (Venezuela) Pp. 97-106.
- OCHOA, Haydee. 1996. "Tendencias Tecnocráticas del Aparato Público Latinoamericano". En Revista de **Estudios Latinoamericanos**. Nº 5 Nueva Época. Enero-Junio. Año 3. Pp. 111-129.
- SAYAGUES LASO, Enrique. 1963. **Tratado de Derecho Administrativo**. Montevideo. (Uruguay). Tomo II. P. 671.

Textos Legislativos Consultados

- ASAMBLEA CONSTITUYENTE. 1999. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de Diciembre.
- ASAMBLEA CONSTITUYENTE. 1999. Decreto con Rango y Fuerza de Ley Orgánica de Administración Central. Gaceta Oficial N° 36.850 del 14 de Diciembre.
- ASAMBLEA LEGISLATIVA. 1981. Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Régimen Hacendístico del Estado Zulia. Gaceta Oficial del Estado Zulia N° 100 del 16 de Marzo.
- ASAMBLEA NACIONAL. 2001. Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial 37.320 del 08 de Noviembre.
- ASAMBLEA NACIONAL. 2001. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de Octubre.
- CONCEJO MUNICIPAL. 2000. Ordenanza de Creación y Funcionamiento del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT). Gaceta Municipal de Maracaibo Extraordinaria N° 249 del 01 de Noviembre.
- CONCEJO MUNICIPAL. 1965. Ordenanza sobre Hacienda y Rentas Municipales. Gaceta Municipal del Distrito Maracaibo, Año LXX, N° 827 de 17 de Diciembre.
- CONGRESO NACIONAL. 1997. Normas Generales de Control Interno, Resolución 15; Normas Generales de Auditoría de Estado, Resolución 16 y Normas para el Funcionamiento Coordinado de los Sistemas de Control Externo y Interno, Resolución 17. Gaceta Oficial N° 36.229 del 17 de Junio.
- CONGRESO NACIONAL. 1995. Resolución sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, N° 32. Gaceta Oficial Extraordinario N° 4881 del 29 de Marzo.
- CONGRESO NACIONAL. 1989. Ley Orgánica de Régimen Municipal. Gaceta Oficial Extraordinario N° 4109 del 15 de Junio.
- CONGRESO NACIONAL (1974). Ley Orgánica de Hacienda Pública. Gaceta Oficial N° 1660 del 21 de Junio.