



Los principios normativos y el procedimiento administrativo establecido en el Código Orgánico Tributario Venezolano: **Caso Seniat –Mérida**

RABAH N., MOOFFYD G.¹

Recibido: 06-05-2013 **Revisado:** 07-07-2013 **Aceptado:** 07-09-2013

RESUMEN

La investigación se propuso analizar los principios normativos del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva. Se fundamenta en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y el Código Orgánico Tributario Venezolano de 2001. Es un estudio documental-descriptivo y analítico; se desarrolla en el ámbito de las ciencias tributarias. Concluyendo en la afirmación sobre la disparidad en la normativa legal que fundamenta la aplicación del principio de determinación y fiscalización sobre base presuntiva y su estudio en la realidad, algunos funcionarios advirtieron sobre la dificultad de aplicar este principio, otros lo evidencian como un medio excelente para velar y garantizar la correcta cancelación de tributos por parte de los contribuyentes. Quienes participaron en la entrevista, también hicieron recomendaciones importantes sobre este particular.

Palabras clave: principios normativos, Código Orgánico Tributario, procedimiento administrativo

ABSTRAC

The normative principles and the administrative procedure established in the Venezuelan Professional tax code: Case Seniat -Mérida

The research aimed to analyze the normative principles of the method of determining and monitoring presumptive basis. It is based on the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela of 1999 and the Tax Code is a 2001 Venezuelan documentary descriptive and analytical study; it develops in the field of tax sciences. Concluding the statement about the disparity in the legislation underpinning the principle of determination and control over their study presumptive and in reality, officials warned of the difficulty of applying this principle further evidenced as an excellent means for watching and ensuring proper cancellation of taxes by taxpayers. Those who participated in the interview, also made important recommendations in this regard.

Keywords: normative principles, Tax Code, administrative procedure

1 Contador Público. Licenciado en Contaduría Especialista en Tributos mención Rentas Internas de La Universidad de Los Andes. Email: mooffyd_08@hotmail.com

1. INTRODUCCIÓN

Los cambios socio-políticos en Venezuela han servido de marco para una reestructuración, política, social, jurídica y económica; comenzando desde la Constitución Bolivariana de Venezuela (CRBV) de 1999, hasta las normas que componen el Sistema Tributario Venezolano. El Código Orgánico Tributario 2001 (COT) no escapa a esta realidad, ya que en la constante búsqueda por disminuir la evasión tributaria, las normas que tratan de evitar la defraudación al fisco nacional se han hecho más severas. La presente investigación se centra en el aspecto jurídico fiscal, el cual es de principal importancia para las ciencias tributarias y contables, fundamentalmente en cuanto a la potestad de supervisión y control por parte de la Administración Tributaria en la actividad económica del contribuyente.

En estos momentos de transición que vive actualmente la nación, el estudio del aspecto tributario constituye una pieza fundamental del sistema fiscal y de la Hacienda Pública Nacional, los ingresos públicos forman parte del equilibrio que sustenta la estructura fiscal del Estado; y tienen que darle frente a los gastos públicos; además de coadyuvar en el fortalecimiento de la economía nacional. En Venezuela, los ciudadanos -según lo pautado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 (CRBV)- deben contribuir con los ingresos del Estado. Es así como el artículo 133 de la CRBV (1999), establece que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley” debiendo cancelar un tributo que bien pueden ser impuestos, tasas o contribuciones especiales.

En este orden de ideas, se puede decir que a partir de las amplias facultades que establece el COT (2001), para controlar y supervigilar al contribuyente y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otras, se despliega un mecanismo que atiende a una presunción *iuris tantum*, que es la determinación de la obligación tributaria sobre base presuntiva. A juicio del autor, esta determinación sobre base presuntiva pareciera no estar en concordancia con los principios que

rigen al derecho tributario, y por tanto, viola la relación de equidad entre el Fisco Nacional y el contribuyente, que debe ser el marco originario de un Estado de Derecho y de Justicia Social.

Asimismo, el interés que reviste la investigación se incrementa puesto que Venezuela atraviesa cambios drásticos en lo económico, social y político; que han traído como consecuencia una fuerte separación ideológica entre ciudadanos, diversificando grupos que luchan por adherirse al esquema político de su preferencia.

En este sentido se planteó como objetivo general analizar los principios normativos del procedimiento administrativo – tributario de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecida en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001); tomando en cuenta los principios del derecho tributario y su relación con las potestades de supervisión y control de la administración tributaria.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La justicia tributaria constituye una obligación del Estado que debe ser una constante para los poderes públicos que integran la República Bolivariana de Venezuela. Empero, es importante determinar ¿cómo alcanzar la justicia tributaria? Uno de los preceptos constitucionales garantiza que los ciudadanos poseen los mismos derechos y deberes ante los órganos jurisdiccionales, sin distinción de raza, sexo, religión o condición social. Por tanto, es justo conocer. ¿Cómo lograr la objetividad en una fiscalización hecha a un contribuyente si las bases no son ciertas sino presuntivas?

Estas interrogantes resaltan la necesidad de detenerse en el principio de justicia tributaria, consagrado en el artículo 316 de la CRBV (1999), que expresa:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del 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.”

Esta norma constitucional representa el principio de equidad y a la vez sintetiza los demás preceptos constitucionales relativos a la estructura obligacional tributaria. Se trata, en efecto, de un principio programático, dirigido al poder legislativo nacional, a los estados y municipios, cuyo fin consiste en que el sistema tributario que ellos establezcan por ley, distribuya con justicia los gastos o cargas públicas suministrados por los ciudadanos a través de su aporte impositivo, según la capacidad económica de cada cual, es decir, de cada contribuyente; para que atienda al esquema de progresividad; de la protección a la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la sociedad.

Los poderes públicos deben atenerse al principio de la no confiscatoriedad, estipulados en los artículos 115 y 317 de la CRBV. Dicha normativa constitucional consagra el derecho a la propiedad privada, asegura su inviolabilidad, su uso y disposición, y prohíben la confiscación. La norma contempla, que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o la renta. El Estado, al excederse en el ejercicio de sus funciones en una fiscalización sobre base presuntiva, pudiera violentar este principio, al no conocer fehacientemente la obligación tributaria que el contribuyente se vería conminado a cumplir.

En este orden de ideas, la definición de fiscalización sobre base presuntiva en el COT (2001), es ambigua en cuanto al fiel cumplimiento de dicho principio, pues no existe ley alguna que explique claramente el procedimiento de fiscalización sobre base presuntiva. Por otra parte, el fiscal encargado de hacer cumplir este precepto, no cuenta con un procedimiento expreso de ¿cómo se debe guiar? para realizar el pedimento de la información sobre la actividad económica a los terceros, y con las obligaciones tributarias vinculadas a la organización

que está siendo fiscalizada. Por analogía, se evidencia irrespeto a este principio, pues por no existir suficiente claridad normativa, el fiscal respectivo actúa a su discreción en la administración tributaria, siendo palpable la carencia de uniformidad de criterios por parte de los actores fundamentales en este evento fiscal.

En este sentido, la jurisprudencia deja clara algunas de las lagunas existentes en estos procedimientos, estableciendo que: los métodos o sistemas de estimación sobre base cierta y sobre base presunta son contradictorios y no pueden utilizarse en un mismo procedimiento de determinación de oficio; ya que al efecto el Código Orgánico Tributario, no se indica prohibición alguna respecto a la utilización conjunta de ambos sistemas determinativos de la renta, para establecer inequívocamente los elementos que permitan evidenciar y cuantificar de oficio la obligación tributaria a cargo de un contribuyente omiso. (Magistrado Ponente Levis Ignacio Zerpa, sentencia emanada del TSJ en fecha 24-01-2002)

Por otro lado, al interpretarse lo expresado en el COT (2001), ocurren supuestos previstos en la normativa para que se configure el hecho imponible y como consecuencia emerge la obligación tributaria, por tal motivo la administración tributaria debe plegarse a la aplicación de los procedimientos respectivos de fiscalización y determinación de la obligación. En este sentido, la Administración Tributaria enfrenta dos escenarios; el primero, es el concerniente a la fiscalización sobre base cierta, ocurre cuando sustentado en elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores del tributo. El sistema de determinación sobre base cierta, procede cuando la administración dispone de los antecedentes relacionados al origen de la obligación tributaria.

Ahora bien, los elementos informativos y los datos precisos que requiere la administración tributaria para ejecutar la actividad fiscalizadora, pueden ser suministrados por el propio sujeto pasivo involucrado en la realización del hecho imponible. Sin embargo, cuando ésta información no existe, no puede ser suministrada; o no

está bien fundamentada al ser dada por terceros, relacionados de alguna manera con la concurrencia o nacimiento de la obligación; en este caso, se estaría en presencia de una fiscalización sobre base presuntiva.

Este planteamiento evidencia la necesidad de desarrollar una investigación que permita conocer las consecuencias de ciertas lagunas o vacíos legales que contiene la ley a la hora de determinar la obligación tributaria del contribuyente; bien sea sobre base cierta, o sobre base presuntiva; teniendo en cuenta que al implementar la determinación sobre base presuntiva se pudieran estar violando algunos de los principios del Derecho Tributario, como son el principio de justicia tributaria y el principio de la no confiscatoriedad. Esto es determinante si se plantea la búsqueda de un modelo social e igualitario.

3. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

Con la finalidad de dilucidar con claridad cualquier temática en materia tributaria, es indispensable conocer las bases y los fundamentos teóricos que sostienen dicha actividad, por cuanto constituye el contexto en el cual se desarrollará la investigación. Por tanto, se definirán las ideas fundamentales en las cuales gira el eje temático del estudio.

En el caso venezolano los tributos han evolucionado gradualmente. El régimen tributario, según la época, se ha adaptado a las circunstancias políticas y los lineamientos económicos y el contexto general donde se desarrolla. En la centuria decimonónica, después de la emancipación, predominaban los impuestos indirectos (no repercuten en forma directa sobre los ingresos, sino que recaen sobre los costos de producción). Al terminar la guerra de la Independencia, la economía del país se desestabilizó, era difícil gravar el impuesto en los artículos traídos desde el exterior, este fenómeno se explica, por el hecho de que el siglo XIX venezolano fue el más inestable en la historia,

por el predominio de guerras civiles y conflictos entre caudillos, en dicho escenario, fue casi imposible consolidar una estabilidad política, por tanto, el cobro de tributos, se hacía prácticamente insostenible. (Carrera Damas, 1984).

En este sentido, el prenombrado historiador Carrera Damas (1984), sostiene que después de un siglo de luchas intestinas, a principios del siglo XX, con la acción de los caudillos andinos en el poder, se concreta la unificación del país, con la eliminación de los caudillos y de las guerras. Una vez instaurada la pacificación del país, se empieza a organizar el sistema tributario con la llamada renta interna, gravando con cargas impositivas: al cigarrillo, licores, timbres fiscales y sucesiones; así como también, los impuestos en las aduanas. Para el año 1942, esta situación cambia y surge la necesidad de implementar un impuesto directo que predomine; el llamado impuesto sobre la renta, el cual tiene como principal contribuyente a la industria petrolera, esta fue una de las tantas reformas económicas aplicadas en el gobierno del general Isaías Medina Angarita.

Por su parte, Fariñas (1986), expresa claramente que, el sistema tributario nacional, está constituido por el conjunto de tributos vigentes, en una determinada época, fundamentalmente el conjunto de impuestos, pero también las tasas y demás tributos especiales, y su estudio tiene por objetivo el conocimiento unitario, más que el análisis en forma separada los distintos gravámenes que lo constituyen. Por ello, es imprescindible para concretar este último, hacer un análisis previo de los tributos, no haciendo inferencias individuales, sino considerados como un todo.

Continúa expresando el autor, que los sistemas tributarios internacionales no deben tratarse y analizarse como un bloque monolítico, ha de considerarse que la carga impositiva de un Estado emerge según los patrones socioculturales que le caracterizan, por tanto, cada nación en particular tiene un sistema de recaudación tributaria con características distintas. El mismo autor, agrega que el sistema tributario debe estudiarse siempre con relación a un país

concreto, en una época determinada; pues la tipología tributaria es el resultado de las instituciones jurídicas, políticas y sociales del país; también influyen sus recursos y formas de distribución del ingresos, así como, el sistema económico y la naturaleza geográfica, y hasta las tradiciones culturales en las que se basa determinada sociedad.

De tal forma, que no podría establecerse científicamente un sistema tributario universal ideal; es difícil a su vez, que un bloque de naciones integradas adopte un único sistema tributario. Incluso factores “subjetivos” de orden psicológico, étnico y religioso deben considerarse al estudiar un sistema tributario. La recaudación impositiva descansa exclusivamente en la ley, análogamente el sistema tributario de un país es proporcional al ordenamiento legal instaurado en esa sociedad.

Para Fariñas (1986), el desarrollo del impuesto general y progresivo a la renta de tipo personal con su gran rendimiento y máxima equidad tributaria, es el que determina un cambio total en el predominio de los sistemas tributarios, de los impuestos personales sobre los impuestos objetivos, es decir, de los impuestos personales sobre los impuestos reales, así como, de los impuestos directos sobre los indirectos. Esto sucedió en Venezuela, a partir de 1943, cuando empezó a regir el impuesto sobre la renta; el cual se ha comportado como un impuesto de índole personal, -excepción hecha al impuesto de sucesiones de poco rendimiento fiscal-. El referido impuesto ha arrojado una mayor productividad, es ideal para calcular la capacidad tributaria del contribuyente, ha sido referencia universal en este particular, donde el impuesto sobre la renta es el eje del sistema tributario, en él descansan los principios de justicia y equidad que deben regir en el impuesto, así como en los financieros y los administrativos,

Los impuestos directos predominan por ser personales, más que los impuestos indirectos; y éstos se mantienen especialmente sobre los consumos como un complemento del impuesto sobre la renta. Sin embargo, en los últimos tiempos se ha observado la idea de retornar a los impuestos generales al consumo, como fórmula de

medir óptimamente la capacidad tributaria del contribuyente, pues el impuesto sobre la renta ha agotado sus posibilidades de rendimiento y tiene ciertas tendencias a ser evadido o excluye a algunas personas de tributar.

En Venezuela las finanzas públicas constituyen una actividad económica propia del sector público, con una determinada estructura que corresponde a los esquemas de la economía de mercado. Del modelo económico que opera en la nación, se obtienen los recursos, y también planifica la forma que esas rentas serán distribuidas. Las finanzas nacionales comprenden los bienes, la renta y deudas que tiene la nación, se apega a la concepción clásica de la hacienda pública nacional. El Estado para cumplir sus funciones y afrontar los compromisos derivados de su propia naturaleza debe contar con recursos, los mismos se obtienen a través de diferentes procedimientos legalmente establecidos, basados por antonomasia en los principios constitucionales.

Ahora bien, la fundamentación teórica sobre la fiscalización emerge del derecho tributario, por ende, es ineludible denotar el origen del derecho tributario y su connotación en el Estado venezolano. Moya Millán (2003), expresa que “El derecho tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, reglamentándolos en sus diversas formas”.

En este sentido los expertos: españoles, italianos y brasileños usan la denominación “derecho impositivo”, y “derecho tributario”; los alemanes, “derecho impositivo”; y “derecho fiscal, para los franceses. Moya (2003:114) considera que, la denominación “derecho tributario” es la más correcta por su carácter genérico, y expresa que: *“El derecho tributario o derecho fiscal, es la rama del derecho financiero que se propone estudiar al aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares”*.

Precisamente por la diversa naturaleza de las materias que integran la vasta rama del derecho financiero, es más adecuado usar un criterio sistemático, adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada sólo aquella parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser los que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización. (Op. cite, p.129).

Ahora bien, es necesario destacar que dentro de este sistema impositivo la Administración Tributaria tiene las facultades, atribuciones y funciones que establece la Constitución, el Código Orgánico Tributario y demás leyes y reglamentos, en especial la de recaudar los tributos y sus accesorios, ejecutar procedimientos de verificación; liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; solicitar de los órganos judiciales las medidas cautelares, adoptar medidas administrativas, inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias; diseñar un registro único de identificación que abarque todos los supuestos exigidos por las leyes especiales tributarias, establecer sistemas de información, de análisis estadístico, económico y tributario; aplicar las normas en materia tributaria, suscribir convenios, aprobar o desestimar las propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, reajustar la unidad tributaria (U.T), diseñar, desarrollar y ejecutar todo lo relativo al resguardo nacional tributario.

En este sentido, la Administración dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pudiendo especialmente: Practicar fiscalizaciones, Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad; Requerir comparecencias, practicar avalúos o verificaciones físicas; Recabar informes y datos de los funcionarios o empleados públicos; Retener y asegurar documentos revisados durante la fiscalización y tomar medidas para su conservación; Requerir copia de los soportes magnéticos; Utilizar

programas y mecanismos de aplicación en auditoría fiscal; Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija; Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización; Practicar inspecciones y fiscalizaciones en locales y medios de transporte de los contribuyentes; Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario u otras fuerzas públicas.

Por otra parte, en lo que se refiere a lo modos de determinación de la obligación tributaria, se mencionará la Determinación de oficio que establece que: Ocurriendo el hecho imponible previsto en la ley, y cuya materialización da lugar al nacimiento de una determinada obligación tributaria, los sujetos pasivos habrán de determinar y cumplir por si mismos la referida obligación, o en su defecto, suministrar la información pertinente para que la determinación pueda ser realizada por la Administración Tributaria.

Lo anterior, constituye la regla general aplicable en la mayoría de los casos. Sin embargo, el Código Orgánico Tributario en el artículo Art. 296 COT (2001), establece la posibilidad de que la Administración pueda seleccionar alguna de las dos (2) modalidades de determinación de oficio, bien sea (sobre la base cierta o sobre la base presuntiva) y solicitar medidas cautelares.

La Administración Tributaria puede pedir al tribunal, con el fin de asegurar la recaudación de los tributos ya determinados, pero que por razones de plazo pendiente no sean exigibles, o por la interposición de los recursos hayan dejado de serlo, “decrete medidas cautelares suficientes”. Dichas medidas son cautelares, es decir, preventivas del riesgo de no pago, y deben ser solicitadas al tribunal competente, el cual las decretará sobre la base de la concurrencia de los hechos, tal cual lo establece el Artículo 130 COT 2001: El documento en que conste el crédito fiscal y el riesgo que corre su recaudación, según justificación fundamentada pero sumaria que deberá hacer la Administración en las siguientes situaciones:

- Sujeto pasivo omitió presentar la declaración
- Declaración presentada ofrece dudas respecto a su veracidad.
- Una vez requerido el contribuyente no exhiba libros o documentos pertinentes o no suministre elementos necesarios para poder hacer la determinación.
- Declaración no respaldada por documentos de contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes y el monto de las operaciones para calcular el tributo.
- Libros, registros y demás documentos que no reflejen patrimonio real del contribuyente.
- Cuando así lo establezcan el COT 2001 o expresamente las leyes tributarias.

Ahora bien, el sistema para la determinación de oficio por la Administración Tributaria: Consagra dos (2) sistemas: sobre base cierta y sobre base presuntiva, como se mencionó anteriormente, ambas modalidades son “de oficio”, vale decir, por iniciativa de los órganos administrativos oficialmente, sin previo requerimiento al sujeto pasivo. Sobre base cierta, con apoyo de todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponible y, sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. (Art. 131 COT 2001).

En este orden de ideas, en pertinente mencionar los cinco (5) casos en los cuales la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación del tributo sobre base presuntiva, tal cual y como está previsto en el COT. 2001:

1. Oposición u obstaculización al inicio o desarrollo de la fiscalización.
2. Dos o más sistemas de contabilidad paralelos con contenido diverso.
3. Ausencia de presentación de libros y registros, ni documentación comprobatoria, ni suministro de informaciones sobre operaciones registradas.

4. Irregularidades tales como:

4.1. Omisión de registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones.

4.2. Registro de compras, gastos o servicios sin los respectivos soportes.

4.3. Omisión o alteración de los registros de existencias en inventarios o registros de existencias a precio distinto del costo.

4.4. Incumplimiento de normas sobre valoración de inventarios o no establecimiento de mecanismos de control sobre los mismos.

5. Otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones. (Art. 132 COT 2001).

Finalmente en este segmento, es importante resaltar que las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República, de los estados y municipios, los colegios profesionales, asociaciones gremiales, asociaciones de comercio, y producción, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguro y de intermediación en el mercado de capitales, los contribuyentes, los responsables, los terceros y, en general, cualquier particular u organización, tienen la obligación de prestar su participación o colaboración a la Administración Tributaria y de suministrar la información que pudiera ser requerida por los funcionarios competentes, tal cual lo establece el artículo 124 del COT (2001).

4. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

En este estudio, se aspira evaluar la situación crítica de la garantía social ofrecida por el Estado, específicamente las facultades de supervisión de la Administración Tributaria, la cual en los últimos años se ha convertido en un sistema independiente, en busca de transparencia y eficiencia. Asimismo, es necesario destacar que la investigación documental requiere el dominio fáctico del área objeto de estudio, para formular interrogantes e hipótesis que inician una expectativa de investigación. Por tanto, el análisis varía en sus niveles: siendo profundos o superficiales, pero con base en la medición de los alcances y consecuencias del fenómeno bajo estudio.

Para Claret (2009, p.15), citado por Hernández R. (2006), el paradigma cualitativo se interesa en comprender el comportamiento humano desde la óptica de sus protagonistas, pues se trata de una medición natural, análisis orientado al descubrimiento y descripción fundamentado en datos reales y diversos, conllevando a una aproximación fenomenológica.

El modelo cualitativo de investigación fue el empleado al seleccionar la muestra, por las características del estudio se le considera como metodología apropiada para consolidar los objetivos de la investigación. La escogencia de la muestra fue deliberada. La población está constituida por especialistas en el área tributaria, adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Mérida (SENIAT). Según Hernández et al (2006, p.562) en el proceso cualitativo la muestra se define como el “grupo de personas, eventos, suceso, comunidades, entre otros, sobre los cuales habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia”.

En esta investigación el muestreo es intencional y no probabilístico, pues los elementos fueron escogidos por criterios pre establecidos, es decir, quienes laboran en este organismo tributario han de contar con algunas especificidades para participar en el estudio como unidad de análisis. Con la aplicación de este diseño de investigación, se conocerán las opiniones de los funcionarios del SENIAT-Mérida con relación a la fiscalización y determinación sobre base presuntiva y así poder llegar a las conclusiones pertinentes al respecto, que aplican los funcionarios del SENIAT-Mérida.

En este sentido, se consideró adecuada la técnica de la entrevista, la observación directa de los fenómenos no es suficiente, por ende, es importante recabar las impresiones de personas que laboran en el SENIAT-Mérida, pues son los testigos directos de dichos hechos. Las entrevistas aplicadas fueron de carácter semiestructuradas, consisten en una guía de preguntas con flexibilidad, dándole libertad a los entrevistados para que opinen sobre el tema. Con la aplicación de

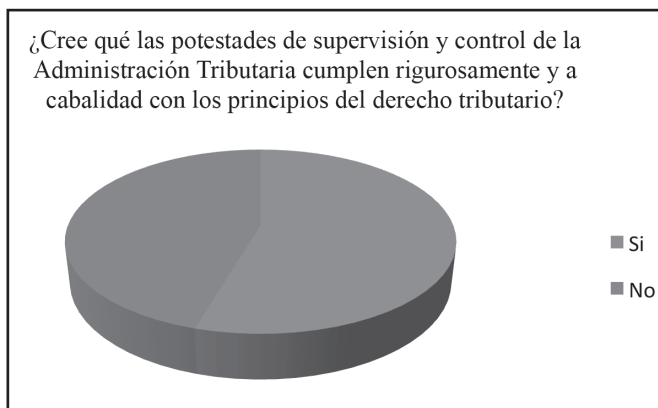
la entrevista se pretende conocer las opiniones de los entrevistados con relación al tema, mediante el uso de preguntas abiertas y/o cerradas. En la presente investigación, la guía consta de dieciséis (16) preguntas, debidamente validadas por los expertos del tema y atendiendo a las correcciones por ellos realizadas. En la recolección de datos de esta investigación se emplearon instrumentos de registro de observación documental y la entrevista a once (11) funcionarios del SENIAT-Mérida.

5. RESULTADOS

Los informantes claves fueron seleccionados con base a su experiencia laboral en el área de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, con el fin de sustentar la revisión bibliográfica, y la obtención de indicadores importantes, para el estudio de manera exhaustiva de los procedimientos administrativos en materia de determinación de la obligación tributaria realizados en la Región Los Andes del SENIAT.

En este sentido, se presentó un planteamiento general a la población bajo estudio: ¿Cree que las potestades de supervisión y control de la Administración Tributaria cumplen rigurosamente y a cabalidad con los principios del derecho tributario? Al respecto, Cinco (5) de las once (11) personas entrevistadas respondieron que no. Evidentemente los resultados obtenidos muestran una opinión dividida en cuanto al apego de los principios del derecho tributario, las garantías constitucionales otorgadas al sujeto pasivo de la obligación tributaria, más que una simple apreciación por parte del funcionario, prueban una inclinación a llevar a cabo las amplias potestades que se le atribuyen a la Administración Tributaria y que tienden a preservar, sobremana los intereses del fisco, por encima de los derechos mínimos reservados al contribuyente, tal cual lo muestra el grafico No. 1.

GRÁFICO 1



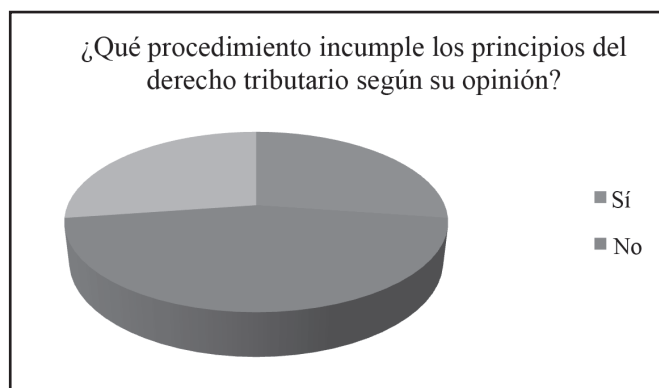
Fuente: Elaboración del autor (2011)

Por otra parte, cuando se indagó acerca de si creían que los códigos, las leyes, normas y reglamentos en Venezuela están suficientemente sustentados en materia tributaria, para no obstaculizar el cumplimiento de los principios del derecho tributario, respondieron en minoría que no, solo el treinta y seis por ciento (36%). La mayoría lo que corresponde al sesenta y cuatro por ciento (64%) respondieron que SI. Esto es que Siete (7) de los once (11) entrevistados respondieron que sí existe un fundamento jurídico sólido, mostrado la fortaleza que rige la relación jurídico tributaria. Por ende, la mayor parte de los entrevistados piensan que se establecen los extremos legales que tienden a mantener la equidad, al menos en el texto, entre los sujetos de la estructura obligacional tributaria.

En cuanto al cuestionamiento de que si el procedimiento incumple los principios del derecho tributario, cinco (5) de los entrevistados dijeron que NO, tres (3) dijeron que SI, y NO RESPONDIERON tres (3). Según lo indican las valoraciones esgrimidas por los funcionarios del SENIAT son fluctuantes. Uno de los encuestados respondió que todo está vinculado a la tipología del procedimiento aplicado, sean de naturaleza administrativa o trámites simples. Una de las aseveraciones

está concatenada a que los procedimientos administrativos corresponden a lo estipulado en los basamentos legales de la nación venezolana, están contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y el Código Tributario de 2001, siendo éstas las máximas leyes que garantizan el debido proceso en materia tributaria y fiscal, por tanto los funcionarios públicos y contribuyentes han de adherirse a lo que establece la norma, de no ser así, están incumpliendo con el marco legal. En el mismo orden de ideas, otro de los encuestados alega que en el texto constitucional se contempla el Principio de la Legalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de la Equidad y que dichas normativas han de ser acatadas, sino se incumplen los principios del derecho tributario. Ver gráfico 2.

GRÁFICO 2



Fuente: Elaboración del autor (2011)

Finalmente, al cuestionarlos sobre observaciones y recomendaciones al tema sugerido, específicamente, sí la determinación sobre base presuntiva incide en el contribuyente, expresaron que la determinación sobre base presuntiva no se aplica de manera particular y única, tal vez en un porcentaje ínfimo se aplica un método de base mixta, es decir la aplicación de ambos métodos, determinación sobre base cierta y presuntiva. En este sentido, al

respetarse lo establecido en el COT, se le otorga al contribuyente el derecho a la defensa y al debido proceso, en caso contrario, se favorecería a un contribuyente infractor e incumplidor de la norma tributaria; estaría entonces ante una violación del principio de la igualdad de trato a los contribuyentes, dónde se dictamina que todos deben contribuir con una carga tributaria proporcional a las ganancias obtenidas.

Se expresó que la fiscalización y determinación sobre base presuntiva debe observarse desde la óptica causa efecto, y no a la inversa, de manera tal, que en la medida que los contribuyentes cumplan satisfactoriamente con la cancelación de sus tributos y los deberes obligatorios contemplados en la Carta Magna, en el Código Orgánico Tributario y demás leyes en materia impositiva (ISLR, IVA, entre otras.), difícilmente la Administración Tributaria se verá en la obligación de utilizar estos medios para alcanzar sus objetivos. Por tanto, el contribuyente debería estar incurso en alguna de las causales previstas en el artículo 117 del COT, lo cual evidentemente generaría el inicio de una fiscalización desde la perspectiva de la determinación sobre base presuntiva con las consecuencias señaladas anteriormente.

Por consiguiente, el procedimiento establecido en la legislación tributaria venezolana es de fiscalización y determinación del tributo y no a la inversa, por tanto, para obtener mejoras en este particular, se le sugiere a los organismos jurisdiccionales competentes, organizar charlas y conversatorios a nivel de pre y postgrado, en los que se puntualicen todo lo relativo a la fiscalización y determinación del tributos, siendo que en la mayoría de los casos, algunos contribuyentes, se resguardan en el desconocimiento de la norma, para incumplirla, convirtiéndose así en un aspecto negativo en materia tributaria.

6. REFLEXIONES FINALES

Con base a las premisas expuestas, resultó importante conocer las impresiones de un grupo de funcionarios públicos adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en lo relativo a la determinación y fiscalización sobre base presuntiva, ya que la evasión fiscal, intencional o no, es una realidad que atañe a la sociedad venezolana, por ende, tanto los funcionarios públicos como los contribuyentes deberían conocer de la importancia de este procedimiento para regular y evitar de algún modo, no estar plegados irrestrictamente a la ley, la existencia de lagunas o dudas que hagan que los contribuyentes no paguen fielmente los tributos. Los funcionarios entrevistados pusieron de manifiesto sus conocimientos en el área tributaria, alegando la necesidad de que la jurisprudencia se adhiera a una relación de equilibrio a la hora de interpretar los principios jurídicos que sustentan la materia.

La aplicación del instrumento de recolección de información, en general fue importante en la recaudación de datos suministrados por los funcionarios públicos que laboran en el SENIAT. Se ha de agradecer su colaboración en este particular, pues al leer y analizar sus respuestas, se evidencia que existe una preparación adecuada por parte de estos trabajadores estatales, sin embargo, la visión humana está sujeta a sesgo, y las opiniones por ellos emitidas si bien está concentrado el marco de la legalidad, también se basan en su sistema de creencias.

En este sentido, los entrevistados argumentan la necesidad imperiosa que tienen los funcionarios y los contribuyentes en conocer ampliamente el principio de fiscalización y determinación sobre base cierta y base presuntiva, pues muchas veces el tributo no se cancela fielmente por el desconocimiento de los preceptos constitucionales y lo estipulado en el COT (2001) que lo contempla. Así pues, el desconocimiento de la ley, aunque no debería, sirve de excusa para su incumplimiento por parte de los contribuyentes.

En cuanto a la aplicación del principio de fiscalización y determinación sobre base presuntiva las opiniones de los entrevistados fueron diversas. Para algunos dicho principio no se aplica, pues es preferible utilizar el principio sobre base cierta, sin embargo, consideran que es un excelente mecanismo del que se vale la administración tributaria, para obligar al contribuyente a que suministre información fidedigna y verificable sobre lo relativo a la declaración de tributos o cargas impositivas de diversa índole. Empero, otros opinan que este principio se debe utilizar, cuando ya se agotan todos los demás procedimientos presentes en el COT (2001).

Como resultado de este trabajo de investigación, se logró conocer las impresiones de los funcionarios públicos sobre este particular, también fue importante dilucidar sobre las recomendaciones conducentes a orientar a la población en general y los funcionarios que componen el engranaje tributario nacional a que tomen consciencia sobre ese ámbito, por medio del conocimiento de la normativa jurídica que explica el principio de fiscalización y determinación sobre base presuntiva, a su vez, que las instituciones universitarias que dictan cátedras o carreras relativas al área de tributos, así como los organismos jurisdiccionales, han de ser entes difusores de este principio. Pues si se desconoce su aplicabilidad y utilidad, será difícil llevar a la práctica su implementación. De tal manera, que los contribuyentes y funcionarios públicos son dos caras de una misma moneda en materia tributaria, ambos han de trabajar en función de las mismas premisas, logrando que los tributos se recauden de manera eficiente, que los contribuyentes cumplan con el deber de tributar acorde a su poder adquisitivo, como lo establece la CRBV de 1999. Empero, la sociedad venezolana ha de percibir de manera directa, en beneficios sociales, los ingresos que suministra a la nación como carga impositiva. Sin embargo, el debido conocimiento de la legislación tributaria, sin consolidar principios éticos que hagan a cada quien cumplir con lo que le corresponde y sin una toma de conciencia colectiva, es poco lo que se puede hacer en esta materia.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias F, (2006). **El proyecto de Investigación Guía para su elaboración**. Caracas. Editorial Episteme.
- Carrera G, (1984). **Una Nación llamada Venezuela. Proceso Socio histórico de Venezuela (1810-1974)**. Caracas: Monte Ávila Editores.
- Fariñas, G. (1986). **Temas de finanzas públicas: Derecho tributario e impuesto sobre la renta**. Caracas: Hijos de Ramiro.
- Garay, J. (2001). **Código Orgánico Tributario**. Librería CIAFRÉ, Caracas, Venezuela.
- Garay, J. (2002). **Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela**. Librería CIAFRÉ, Caracas, Venezuela.
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). **Metodología de la Investigación** (4^a.ed.) México: Editorial Mc Graw Hill.
- Moya Millán, E. (2003). **Elementos de finanzas públicas y derecho tributario**. Caracas: Mobil-Libros.