

Comentario Monográfico

¿HAY VIOLACIÓN DEL DERECHO A LA DEFENSA EN EL PROCEDIMIENTO BREVE DE VERIFICACIÓN DE DEBERES FORMALES SEGUIDO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL MUNICIPIO BARUTA?

Víctor Alfonso Jiménez Ures

Centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela

Resumen: *El texto tiene por finalidad estudiar, bajo la óptica jurisprudencial y doctrinal, la posible violación del derecho a la defensa de los contribuyentes en la aplicación del procedimiento breve de verificación de deberes formales seguido por la administración tributaria del municipio Baruta. Así pues, luego de estudiar distintos aspectos, el tema es analizado con sentido crítico, poniendo énfasis en que a pesar de tratarse de un procedimiento de carácter sancionador no se le da la oportunidad al contribuyente de desvirtuar la presunción administrativa, cuestión ésta que incide directamente sobre el derecho a la defensa y la presunción de inocencia. Finalmente se concluye que la omisión de la oportunidad que tiene el administrado para ejercer la defensa es avalada por la jurisprudencia, muy a pesar de tratarse de un procedimiento sancionador de 1° grado, cuestión ésta que plantea serias dudas sobre la priorización que deberían tener los derechos de los administrados en relación a la función administrativa y, la que en realidad tienen.*

Palabras Clave: *Violación del derecho a la defensa, procedimiento breve, deberes formales, administración tributaria.*

Abstract: *The aim of the text is to study, from the perspective of jurisprudence and doctrine, the possible violation of the right of defense of taxpayers in the brief procedure of verification of formal duties made by the tax authorities of Baruta municipality. So after studying different aspects, the topic is analyzed by critical sense, emphasizing that despite being a sanctioning procedure the authorities don't give to taxpayers the opportunity to rebut the presumption of guilty which impacts directly on the right of defense and presumption of innocence. Finally we can conclude that jurisprudence supports the omission of the right of defense despite being a procedure of first degree. This causes serious questions about the prioritization that should have the rights of citizen in relation to the administrative function and the prioritization which it really have.*

Key words: *Violation of the right of defense, brief procedure, formal duties, tax administration.*

SUMARIO

- I. SOBRE EL MUNICIPIO Y SU POTESTAD TRIBUTARIA
 1. *El municipio, concepción, origen histórico.*
 2. *La potestad tributaria de los municipios.*
 3. *Limitaciones a la potestad tributaria.*
- II. EL PROCEDIMIENTO BREVE DE VERIFICACIÓN DE DEBERES FORMALES
 1. *Criticas.*
 2. *Posición jurisprudencial.*
- III. DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DESARROLLADA POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA HACIENDO USO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA
- IV. CONCLUSIÓN
- V. BIBLIOGRAFÍA

Desde los albores de la humanidad, casi al mismo tiempo que surgieron los primeros asentamientos urbanos, junto a las rudimentarias estructuras organizacionales apareció la necesidad social de que cada individuo hiciera su aporte a la causa común, que también podríamos llamar “colectiva”. Esas contribuciones, primero y principalmente en especies, y después en metálico, son el génesis de lo que hoy en día conocemos como *impuestos*.

De la intensidad y métodos con que fueron recaudados y, del uso que se le dio a los fondos obtenidos dependió, en gran medida, la forma en que los gobernantes de la antigüedad fueron vistos por sus pueblos. Los impuestos podían financiar guerras, armas, e incluso majestuosos monumentos; muchas veces se usaron como herramienta de chantaje, aunque también para mostrar benevolencia. No obstante, la característica común de los tributos de la antigüedad era la arbitrariedad, es decir, la inseguridad que generaban.

En efecto, los súbditos caminaban en una cuerda floja, dependiendo del talante de las autoridades que les rigieran, siendo literalmente trasquilados o piadosamente tratados, en función del tipo de gobernante de turno. Fue así como, con el devenir del tiempo, se hizo obvio que era necesario limitar la autoridad de los gobernantes. En occidente el primer intento de restringir las aparentemente infinitas atribuciones de los reyes estuvo en la famosa Carta Magna de 1215, en ella se procuró poner a raya y señalar un límite a las potestades de la realeza y, aunque finalmente dicha carta no fue respetada en su totalidad, aquello significó un importante precedente.

Es de resaltar que en los inicios de la revolución francesa no se pensaba, ni mucho menos deseaba, la muerte de los reyes¹ y la extinción del sistema monárquico. De hecho, los primeros revolucionarios sólo buscaban lograr la claudicación de algunos “derechos” por parte del rey, de modo que se pudiese constituir un sistema similar al por entonces establecido en Inglaterra, es decir, una monarquía parlamentaria.

Como anécdota histórica, el proyecto de Francisco de Miranda, llamado *Colombeia*, distaba de ser una república como la que actualmente tenemos en Venezuela, sino que más bien se trataba de un sistema monárquico parlamentario, similar al británico, cuyo máximo representante sería el “Inca” o Emperador.

Ahora bien, independientemente de los giros históricos, luego de que el Estado tomara forma durante el absolutismo, fue la democracia liberal la que acabó por imponerse, devi-

¹ “No hay en Francia autoridad superior a la de la ley. El rey no reina más que por ella, y sólo en nombre de la ley puede exigir obediencia”. Constitución francesa de 1791, artículo 3º, sección 1ª, cap. II.

niendo así en la demarcación de los poderes públicos clásicos, a saber: ejecutivo, legislativo y judicial. Por primera vez las potestades del Estado, entre ellas la tributaria, estaban demarcadas y definidas.

No obstante, aquel Estado liberal de derecho no garantizaba *per se* una verdadera democracia, ni mucho menos el bienestar de sus ciudadanos y, aunque efectivamente sirvió de base para las concepciones que en la actualidad postulamos, también favoreció, en gran medida, las diversas crisis de índole social que nos legó la revolución industrial y los movimientos poblacionales que ésta conllevó.

Es con el Estado Social de Derecho y de Justicia que podemos hablar de una adecuada y consiente demarcación de las potestades tributarias, así como también referirnos a un “correcto” uso de lo recaudado; hablando, claro está, en un sentido figurativo meramente idealizado. No obstante, paradójicamente, la definición de lo que entendemos por “correcto” varía en función de la concepción ideológica o del momento político en el cual dicha palabra sea invocada.

El fin último del presente trabajo no es abordar lo relativo al buen uso de los tributos, tema por demás profundamente interesante y polémico, sino determinar, si aún hoy, en pleno siglo XXI, y en el marco de un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, es posible hablar de violación del derecho a la defensa en los procedimientos de carácter tributario. Más específicamente, nos referiremos al procedimiento breve de verificación de deberes formales llevado a cabo por el Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Baruta del Estado Miranda (SEMAT).

I. SOBRE EL MUNICIPIO Y SU POTESTAD TRIBUTARIA

1. *El Municipio, concepción, origen histórico*

La palabra “Municipio”, nos viene de la voz latina *municipium*, utilizada para definir a las ciudades libres que se gobernaban bajo sus propias leyes; esta palabra es usada principalmente en países hispanos, aunque también la podemos encontrar en Hungría (*község*) y en Islandia (*sveitarfélag*) entre otros, siendo su equivalente la acepción “Comuna”, de donde provienen las palabras *Gemeinde* (alemán), *Comune* (italiano), *Gmina* (polaco) o *Kommun* (sueco).

Tal y como se aseveró en páginas anteriores, la institución del municipio tiene sus raíces en el origen de la convivencia social, y así lo señala Ruiz Blanco², quien nos dice que las familias necesitan satisfacer o cubrir necesidades que les son comunes, para lo cual deben reunirse y asociarse. El citado autor indica, entre otras, la necesidad de construir y conservar los caminos, recoger la basura, enterrar a los muertos, crear centros educativos y edificar iglesias; incluyendo además nuevos campos que eventualmente fueron desarrollándose con la vida moderna, tales como el urbanismo, la materia medioambiental y, desde luego, la cuestión tributaria, imprescindible para la obtención de recursos con los cuales se hace posible mantener y garantizar la viabilidad de la organización municipal.

² Ruiz Blanco, Juan Eliezer, *Derecho Tributario Municipal*. Ediciones Libra. Caracas, 1998, p. 3.

Cabe destacar que el término “municipio” es distinto a “municipalidad” y “ciudad”; en relación a la terminología del primero, nos dice Manuel Antonio Fernández Álvarez³ que:

“el Municipio es una comunidad de personas, preferentemente de familias, situadas en un mismo territorio para la satisfacción de las necesidades originadas por las relaciones de vecindad. Es así que se crea una solidaridad, entre los habitantes de una comunidad, en búsqueda de un bien colectivo”

Por otro lado, y en un sentido más restringido, pero difuso, Martín Retortillo Baquer⁴ se refiere al municipio como:

“*persona jurídica pública de carácter territorial, con plena capacidad para el cumplimiento de sus fines (Omissis) Los elementos del Municipio son el territorio, la población y la organización.*”

Igualmente, sobre la definición de lo que debemos entender por municipio, Ruiz Blanco⁵ señala:

“*el municipio es una persona jurídica de carácter público, que tiene por finalidad la satisfacción de necesidades locales de sus habitantes, constituyendo, por su objeto, la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional, y que debe su creación a sus condiciones naturales de existencia, y al acto emanado de la Asamblea Legislativa correspondiente, de conformidad con la Ley (acto de creación o acto de reconocimiento)*”

Ahora bien, con respecto al vocablo “municipalidad”, siguiendo a Ruiz Blanco, decimos que define a la representación institucional del municipio, revestida de potestad estatal y encargada de la organización de los servicios e intereses que se administran y gobiernan en un municipio. Igualmente, al referirnos a la acepción “ciudad” nos encontramos ante un concepto más amplio que proviene del latín *civitas* y que hace referencia al “*lugar en que viven los ciudadanos*”. El término está relacionado desde su origen con aspectos demográficos y políticos; hoy en día las ciudades son los mayores asentamientos humanos, contando con la más alta densidad poblacional.

Creemos conveniente destacar entonces que dentro de una ciudad pueden contarse varios municipios, como es el caso de Caracas, pero los municipios, por tratarse de estructuras básicas, pueden formarse en poblados mucho más pequeños. En este orden de ideas, las condiciones mínimas para la creación de un municipio, al momento en que fue redactado el presente trabajo, están subsumidas en los artículos 9 y 10 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Ahora bien, constitucionalmente hablando, la figura del Municipio, en Venezuela, encuentra asidero en el artículo 168 de nuestra carta magna, el cual reza:

“*Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y **autonomía** dentro de los límites de la Constitución y de la ley (...)*”. (Resaltado nuestro)

Igualmente, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en su artículo 2, provee de marco regulatorio a la mencionada figura y, lo hace bajo los siguientes términos:

³ Fernández Álvarez, Manuel Antonio, *Evasión Fiscal y Auditoría Municipal*. Editorial Horizonte. Barquisimeto. 2007. p. 35.

⁴ Martín-Retortillo Baquer, Sebastián, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Editorial Aranzadi. Pamplona 2007, p. 280.

⁵ Ruiz Blanco, Juan Eliezer, *Derecho Tributario Municipal*. Ediciones Libra. Caracas. 1998. p. 7.

“El Municipio constituye la unidad política primaria de la organización nacional de la República, goza de personalidad jurídica y ejerce sus competencias de manera autónoma, conforme a la Constitución de la República y la ley. Sus actuaciones incorporarán la participación protagónica del pueblo a través de las comunidades organizadas, de manera efectiva, suficiente y oportuna, en la definición y ejecución de la gestión pública y en el control y evaluación de sus resultados.” (Resaltado nuestro)

Notemos que ambos artículos, aunque pertenecientes a normas de rango distinto, incluyen a la autonomía como característica principal del municipio. Así pues, debemos entender que al referirnos a los municipios como *autónomos*, hacemos referencia a su capacidad de autogestión, es decir, de auto gobierno, poniendo énfasis en que ésta siempre deberá desarrollarse dentro de las potestades atribuidas por la ley. En efecto, tal como lo señala José Araujo-Juárez⁶ la Administración no puede actuar por sí misma, sino que debe ampararse en la autoridad de la ley; es decir, la Administración Pública, en cualquiera de sus niveles, no puede hacer más que lo expresamente señalado en las normas de rango legal, sin cruzar la frontera demarcada al ámbito de sus competencias, so pena de nulidad de sus actos.

En relación a la autonomía, parte de la doctrina⁷ sostiene la postura de que se expresa de cuatro formas distintas, a saber:

- a) **Autonomía Política:** consistente en la potestad de elegir sus propias autoridades (Alcaldes y Concejales) por votación Universal, directa y secreta.
- b) **Autonomía Normativa:** es la facultad de dictar las normas regulatorias, que integran el ordenamiento jurídico de la unidad político-territorial que conforma al municipio, dichos instrumentos normativos siempre deben estar en consonancia con las potestades atribuidas al municipio.
- c) **Autonomía Tributaria:** se trata de la capacidad de crear, recaudar e invertir sus ingresos. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 183 señala cuáles son los tributos que no pueden ser desarrollados por los municipios.
- d) **Autonomía Administrativa:** a los municipios les corresponde la libre gestión de las materias de su competencia, lo que implica no sólo autoformación, sino también auto-administración y por tanto, la posibilidad de invertir los ingresos municipales en la forma que lo juzguen conveniente, sin intervención alguna del Poder Nacional o del Poder Estatal.

2. *La Potestad Tributaria de los municipios*

Dado que el interés del trabajo es otro y las presentes líneas no hacen más que proveernos de un colofón apropiado para el cabal entendimiento de la problemática a ser planteada, no analizaremos la cuestión de la autonomía con mayor detenimiento, haciendo, claro está, la salvedad en lo relativo a la llamada *Autonomía Tributaria*, a la que nos referiremos de ahora en más como *Potestad Tributaria*.

⁶ Araujo-Juárez, José, *Derecho Administrativo Parte General*. Ediciones Paredes. Caracas 2007. p. 99

⁷ Fernández Álvarez, Manuel Antonio, *Evasión Fiscal y Auditoría Municipal*. Editorial Horizonte. Barquisimeto. 2007. p. 37-38.

Creemos que esta Potestad Tributaria es otorgada a los municipios como una herramienta de la cual deben valerse para ser capaces de auto gestionarse de modo efectivo y satisfacer las demandas de sus habitantes. En efecto, esta recaudación de carácter pecuniario debería traducirse en beneficios para la colectividad, pues lo recaudado, teóricamente, está destinado a la atención de diferentes asuntos que por su naturaleza no pueden ser atendidos por los particulares.

A los efectos de recaudar los mencionados tributos, valiéndose de la potestad conferida por el numeral 3^{er}o del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, los municipios pueden crear sus respectivos Entes Autónomos a los cuales delegar la tarea de recaudar impuestos; tal es el caso del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria de la Alcaldía de Baruta, al que en adelante nos referiremos simplemente como SEMAT. Así pues, estos entes de recaudación tributaria, administrativamente descentralizados, pasan a jugar un papel primordial dentro de los objetivos perseguidos por los municipios, dado que de ellos depende, en buena medida, que exista disponibilidad presupuestaria⁸. El argentino Germán Luis Gianotti⁹ viene a reforzar esta posición diciéndonos:

“atendiendo al logro del bien común, el municipio necesita de los medios que le permitan un adecuado cumplimiento del fin propuesto. En efecto, dicho fin presupone la prestación de servicios indispensables a la comunidad, los cuales deben ser financiados con los recursos que puedan obtener estos ‘órganos de poder’.

3. Limitaciones a la Potestad Tributaria

Como ya fue señalado, al citar a José Araujo-Juárez, la Administración Pública sólo puede actuar en el ámbito de las competencias que le han sido conferidas (Principio de Legalidad) y, en este sentido, los artículos 178 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y 56 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal nos señalan taxativamente cuales las atribuciones de los municipios. Igualmente, hay una serie de *Principios* de rango constitucional y legal que detallaremos a continuación para mayor abundamiento.

- Principio de legalidad

Enunciado precedentemente, se encuentra consagrado en los artículos 137 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como en el artículo 162 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Consiste en el sometimiento absoluto de la Administración Pública a los cuerpos normativos que la regulan; a este respecto, el maestro Eloy Lares Martínez¹⁰ expuso:

“el principio de legalidad significa, no sólo la subordinación de los actos del poder público a las leyes, sino también a los reglamentos, ordenanzas y demás actos normativos”.

Siendo así, en el presente caso, entendemos que todos los tributos deben estar previstos en disposiciones de carácter general, específicamente en lo concerniente a los municipios, en las Ordenanzas relativas a la materia tributaria. Por otro lado, merece una especial mención el

⁸ La recaudación tributaria no es la única fuente de recursos de los municipios, el artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela les provee de una serie de ingresos entre los cuales puede citarse al derivado que le corresponda del Situado Constitucional.

⁹ Gianotti, Germán Luis, *Tributos Municipales, Efectos Distorsivos sobre Las Actividades Empresariales*. Editorial La Ley. Buenos Aires. 2002. p. 29.

¹⁰ Lares Martínez, Eloy, *Manual de Derecho Administrativo* (décima segunda edición). Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. 2001. p. 166.

citado artículo 317, que además de consagrar el *Principio de Legalidad*, prohíbe la existencia de tributos confiscatorios, lo cual es una expresión del *Principio de no Confiscación*, que estudiaremos seguidamente.

- Principio de no Confiscación

Consiste en la prohibición de que la Administración Pública prive a los contribuyentes de sus bienes como parte del cobro de los tributos requeridos. Sin contar el ya mencionado artículo constitucional, este principio encuentra consagración en los artículos 115 y 116 de nuestra Carta Magna, así como en el artículo 161 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

- Principio de Irretroactividad

Está tipificado en el artículo 24 de la Constitución, implica que no es posible aplicar retroactivamente las normas, en este caso, de carácter tributario. Recordemos que los principios constitucionales son comunes a toda la Administración Pública y a las distintas ramas del Derecho.

- Principio de Igualdad

En el ámbito tributario nos significa que las contribuciones deben ser exigidas en condiciones iguales a todos los particulares, prohibiéndose favoritismos individualizables, así como cualquier desviación de poder encaminada a causar daños en la esfera patrimonial de contribuyentes determinados. Encuentra asidero en los artículos 21 y 22 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

- Principio de Generalidad

Consagrado en el artículo 133 *ejusdem*, nos dice que sólo están obligadas a tributar aquellas personas que se ubiquen en alguna de las hipótesis previstas en la normativa tributaria. Es decir, en principio, todas las personas, sin distinción de ningún tipo, se ven obligadas a tributar cuando su obrar configure un hecho imponible.

- Principio Tutela Jurisdiccional

Previsto en los artículos 259 de la Constitución y 259 del Código Orgánico Tributario, nos dice que todas las personas, naturales o jurídicas, tienen derecho a la tutela judicial efectiva de sus intereses ante las actuaciones de la Administración Pública.

II. EL PROCEDIMIENTO BREVE DE VERIFICACIÓN DE DEBERES FORMALES

Como ya se dijo antes, la recaudación tributaria juega un papel importantísimo para que la Administración Pública Municipal sea capaz de cumplir con los objetivos para los cuales fue creada. Así pues, los Municipios suelen contar con Entes Autónomos descentralizados en los cuales delegar la potestad tributaria; en el caso del Municipio Baruta del Estado Miranda, el SEMAT. En el mismo orden de ideas, a través de la potestad legislativa, dentro del ámbito de sus competencias y, en concordancia con el *Principio de Legalidad*, el mencionado municipio se proveyó de una base normativa útil¹¹ para desarrollar su actividad tributaria y ejercer

¹¹ Ordenanza General de Procedimientos Tributarios.

presión sobre aquellos llamados a cumplir con las obligaciones establecidas. Al respecto, Juan Eliezer Ruiz Blanco¹², nos dice:

“el ejercicio del Poder Tributario, conlleva la posibilidad de tipificar las infracciones y establecer las sanciones relativas al incumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas. Y es que cuando los municipios ejercen el poder de imposición originario, están participando en la soberanía tributaria, la cual constituye su fundamento, o mejor dicho el poder de imperio, que comparten los Municipios con la Nación y los Estados.”

No obstante, de acuerdo a lo establecido en el artículo 78 de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Miranda, al momento de fiscalizar obligaciones de carácter tributario, la Administración Pública Municipal deberá regirse conforme a lo establecido en Código Orgánico Tributario, el cual establece en los artículos 172 y 173 lo siguiente:

“Artículo 172. La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.

Parágrafo Único: *La verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción, podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable. En este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. Dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica.*

Artículo 173. En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante Resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código.” (Resaltado nuestro)

Cuestión ésta no exenta de polémica, pues incluso en el seno de dicha Administración Municipal existen criterios opuestos sobre el instrumento normativo a ser aplicado. Por un lado, quienes afirman la independencia legislativa de los municipios en materia tributaria, aseguran que la misma no debe ser sacrificada en modo alguno, debiendo sus administraciones acudir siempre a las Ordenanzas municipales, salvaguardando así al principio federativo consagrado en la Carta Magna y atendiendo además a lo establecido en el tercer aparte del artículo 1° del Código Orgánico Tributario; por el otro, en contraposición a esta tendencia, se nos presenta la corriente dominante dentro del SEMAT, que expone un criterio más bien *ius positivista*, en tanto sostiene que la administración debe limitarse a cumplir y hacer cumplir las leyes, absteniéndose de hacer valoraciones de tipo político. Según esta tendencia, la administración no debe gozar de una libertad tal que le permita desaplicar normas en base a criterios de carácter subjetivo, como lo sería el tema de la “*independencia municipal*”, pues dicha libertad podría degenerar en situaciones peligrosas de abuso y desviación de la actividad administrativa; así pues, exponen que de existir la voluntad política de proteger la autonomía legislativa municipal en materia tributaria, ésta bien podría ser expresada a través del poder legislativo, modificando la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria,

¹² Ruiz Blanco, Juan Eliezer, *Derecho Tributario Municipal*. Ediciones Libra. Caracas. 1998. p. 234.

Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Miranda, específicamente en lo tocante a su artículo 78.

En cualquier caso, aunque se aplicase la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios, el resultado sería básicamente el mismo, puesto que su artículo 20 reza lo siguiente:

“Cuando haya de procederse conforme al artículo 6, **se levantará acta** por el funcionario autorizado, la que **se notificará al contribuyente o responsable** por alguno de los medios contemplados en los tres (3) primeros literales del artículo 11, **con lo cual quedará abierto el respectivo sumario administrativo**. El acta hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.

La hoja de trabajo levantada por el funcionario actuante, debidamente suscrita por el mismo, es parte del acta y debe ser agregada a la notificación.

El levantamiento previo del acta podrá omitirse en los casos de imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales y en los casos de determinación de oficio sobre base cierta, cuando tal determinación se haga exclusivamente con fundamento en los datos de las declaraciones aportados por el contribuyente.” (Resaltado nuestro)

Como vemos, amparándose en lo previsto en el artículo 173 del Código Orgánico Tributario, la Administración Pública del Municipio Baruta, ejerciendo sus potestades tributarias, omite levantar el acta y notificar a los interesados cuando inicia un procedimiento de imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales o cuando la determinación se hace sobre base cierta, en lugar de ello, la notificación procede después de que la sanción ha sido establecida.

1. *Criticas*

Debemos señalar nuestra creencia de que el génesis de la teórica problemática planteada radica justamente en la forma en que el precitado artículo fue redactado; es decir, se fundamenta en el cariz del texto, que omite mencionar el levantamiento del acta cuando de imponen determinado tipo de sanciones. Así las cosas, debemos tener en cuenta que el procedimiento debería iniciarse para determinar la “*presunta*” omisión en el cumplimiento de los deberes señalados, siempre presumiendo la inocencia del contribuyente. Visto así, y analizando la cuestión desde un punto de vista estrictamente cronológico, no debería ser posible que la Administración Pública pasase por alto el levantamiento del acta cuando inicie un procedimiento sancionatorio, en tanto que el mismo apenas está naciendo y no existe forma de tener certeza sobre la configuración del supuesto cuya consecuencia jurídica es la sanción.

En efecto, mal puede la Administración Pública sacar conclusiones que deberían obtenerse en la parte final del procedimiento, por más breve que éste sea. En nuestra opinión, resulta imprescindible que se permita el derecho a la defensa, caso contrario y, planteado de esta forma, podríamos estar en presencia de las llamadas *Sanciones de Plano*, dado que en ellas la Administración Pública Municipal juzga al contribuyente sin un procedimiento previo.

Sobre este tipo de sanciones Alfredo Parés Salas¹³, citando a la doctrina más calificada nos dice:

“Los maestros García de Enterría y Fernández califican de «aberrantes» las denominadas sanciones de plano, las cuales, afirman, han sido «contundente e incontestablemente criticadas por la doctrina... y finalmente por la jurisprudencia». Nieto, a su vez, no duda en colo-

¹³ Parés Salas, Alfredo, “Dispare Primero y Averigüe Después” dentro del libro *Visión Actual de los Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007. p. 213.

carlas como ejemplo de una figura «incompatible.... con las exigencias del Estado de Derecho». En Colombia, Ossa Arbeláez se refiere a ellas como un «descarnado e impertinente atentado contra el procedimiento... una técnica burda y grotesca».

En este mismo país vecino, la Corte Constitucional ha «estimado que la imposición de sanciones administrativas 'de plano' desconoce el derecho a la defensa del sancionado» y que «este derecho fundamental se profana si a la persona se le impone una sanción sin otorgársele la oportunidad para ser oída y ejercer plenamente su defensa.»

Ahora bien, no estamos diciendo que se trate de *Sanciones de Plano*, sin embargo, debemos admitir que la situación es más o menos análoga. En dado caso, lo que sí resulta cierto es que el procedimiento breve de verificación de deberes formales aplicado por el SEMAT despierta suspicacias en tanto y en cuanto no prevé una adecuada defensa en la emanación del acto primigenio o, dicho más claramente, no permite al contribuyente ejercer su defensa, pues éste sólo se entera del *procedimiento* y su respectiva sanción cuando es noticiado de ambas a la vez.

En este orden de ideas, una vez que el contribuyente es notificado de la decisión sancionatoria tomada en un procedimiento en el que no tuvo la menor participación, no puede hacer otra cosa más que interponer un recurso jerárquico contra el acto administrativo lesivo, de conformidad a lo establecido en el artículo 244 del Código Orgánico Tributario.

Ahora bien, en relación a la violación del derecho a la defensa, la doctrina ha sido reiterativa en mantener una posición de rechazo, por ejemplo, Alfredo Parés Salas¹⁴ advierte:

“dentro de ese derecho a la defensa se halla el llamado derecho a ser oído o, lo que es lo mismo, a que los argumentos y pruebas del individuo sean considerados efectivamente por la Administración Pública (sic) al momento de la confección del acto administrativo definitivo. No oye quien ya se ha formado un criterio, quien ya está convencido y por eso ya ha decidido. Se oye, siempre, antes de decidir, ya que precisamente lo que el derecho a la defensa supone es que esas razones y pruebas del particular sean consideradas para la elaboración del acto, no para su contraste posterior: auscultar al paciente es útil sólo antes de que éste expire. (Resaltado Nuestro)

Por otro lado; José Antonio Muci¹⁵ señala:

“Primero que nada, el procedimiento administrativo procura asegurar o garantizar los derechos e intereses de los particulares, enfrentados a la Administración, que pudieran llegar a sufrir los efectos, los rigores, de un acto administrativo de gravamen.”

En el mismo orden de ideas, el profesor Armando Rodríguez García¹⁶ nos dice:

“El procedimiento administrativo se configura jurídicamente como una garantía a favor del administrado, por cuanto es la forma objetiva y cierta de conocer la voluntad de la Administración y, en consecuencia, de contrastarla, en sus componentes sustantivos y formales, con los parámetros que fija la norma, esto es, determinar su grado de legalidad o ilegalidad, se

¹⁴ *Ídem.*

¹⁵ Muci Borjas, José Antonio, “Procedimientos y Administración Pública, Algunas reflexiones en torno al procedimiento administrativo venezolano de ayer y de hoy, en vista de las enseñanzas de la doctrina y jurisprudencia comparadas” dentro del libro *100 Años del a Enseñanza del derecho Administrativo 1909-2009*. FUNEDA. Caracas. 2011. p. 841.

¹⁶ Rodríguez García, Armando, “Reflexiones sobre el Procedimiento Administrativo y la Simplicación de Trámites en Venezuela” dentro del libro *Visión Actual de los Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007. p. 165.

trata, en consecuencia, de una razón elemental que se hace evidente al destacar su sentido lógico del proceso de formación y expresión de las decisiones, que e (sic) el caso de este específico sujeto de derecho, viene estrictamente pautado por el ordenamiento normativo”.

Así pues debemos concluir que, según la doctrina, el concepto de procedimiento administrativo va íntimamente ligado al del derecho a la defensa; y en relación al mencionado derecho, la jurisprudencia patria¹⁷ no ha sido menos contundente:

“la imposición de la multa en la fase de iniciación del procedimiento, sin haberse sustanciado en su totalidad el mismo –sin garantizar con ello el derecho a la defensa en el marco del debido procedimiento administrativo – pudiera causar –según se advierte prima facie– perjuicios a la esfera patrimonial de la recurrente que difícilmente serían revertidos por la sentencia definitiva”.

Igualmente, nos dicen otros dictámenes judiciales,¹⁸ en idénticos términos, que:

“En efecto, la garantía del derecho a la defensa viene dada en el marco de un procedimiento administrativo determinado por el deber de la Administración de notificar a los particulares de la iniciación de cualquier procedimiento en el cual podrían resultar afectados sus derechos subjetivos e intereses legítimos, con el fin de que puedan acudir a él, exponer sus alegatos y promover las pruebas que estimen conducentes para la mejor defensa de la situación jurídica”.

Visto lo anterior, si se constatare la teórica violación del derecho a la defensa, ésta no estaría relacionada al texto normativo en sí mismo, sino a la interpretación que la Administración Pública hace de él. En efecto, aunque la normativa reguladora del caso que nos compete está redactada de manera tal que pareciese omitir el ejercicio del derecho a la defensa de los contribuyentes, no debería entenderse su inconstitucionalidad, sino más bien enfocar la búsqueda de la raíz problemática en la interpretación y, la consiguiente aplicación, que la Administración Pública hace de ella.

Cierto es que la Administración no está facultada para desaplicar normas de rango legal, correspondiéndole dicha atribución solamente al Poder Judicial, en sus distintos niveles, en aplicación de los controles difusos y concentrados de la constitucionalidad; pero no podemos pasar por alto que el procedimiento de verificación bajo análisis y, particularmente el artículo 173 del Código Orgánico Tributario, son aplicados como si fuesen una vía adjetiva absolutamente aislada del resto del ordenamiento jurídico, ni que la Administración Pública se abstiene de implementar mecanismos que permitan, a través de la conexión sistemática de normas, salvaguardar el *Derecho a la Defensa* consagrado en el texto constitucional.

En razón de ello, creemos que mal puede el poder judicial, o los órganos administrativos que conocen en alzada, avalar dichos actos administrativos, ya que por mandato constitucional, contenido en el artículo 25 del texto fundamental, deberían ser tenidos por absolutamente nulos, al igual que aquellos trámites que sirvieron para la formación e la voluntad administrativa contenida en ellos.

2. Posición jurisprudencial

A pesar de lo anteriormente señalado, debemos subrayar que los dictámenes judiciales traídos a colación hasta el momento no están referidos al caso bajo estudio y, por el contrario,

¹⁷ Sent. TSJ/SC: 15-12-2005. Exp. N° 4988.

¹⁸ Sent. CSJ/SPA: 13-03-1997. Exp. N° 94-851, S. N° 29, JCSJ, 1997, N° 3, p. 53 En el mismo sentido, Sent. de la CPCA: 19-06-86, caso *Carlos J. Gómez*, RDP, N 27, p. 96.

versan sobre el derecho a la defensa en un ámbito más general. Específicamente, en lo tocante a los procedimientos breves de verificación de deberes formales, la opinión jurisprudencial resulta diametralmente distinta.

Es así como encontramos el criterio por el cual, hasta la fecha, los tribunales de la República, competentes para conocer sobre la materia tributaria han resuelto los planteamientos expuestos a su autoridad. Dicha opinión nos dice que, cuando al contribuyente se le informa, en la notificación, de los recursos que puede intentar contra el acto administrativo que le incumbe y, además, se le permite ejercerlos, entonces se está configurando su derecho a la defensa. Para mejor ilustración, leamos un fragmento de la siguiente Sentencia¹⁹:

“en el presente caso no existe violación del Derecho a la Defensa, ya que tal como lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal, ésta ocurre cuando el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación en el mismo, el ejercicio de sus derechos o se le prohíbe realizar actividades probatorias, lo cual no ocurrió en el presente caso, pues la recurrente conocía el procedimiento, se le notificaron los actos administrativos que la afectaban, ejerció los recursos en su contra y tuvo la oportunidad de alegar sus defensas, así como de realizar actividades probatorias.”

Otra decisión²⁰, del mismo tenor, nos resulta más ilustrativa, en cuanto su nivel de detalle, sobre lo que nuestros jueces consideran es el ejercicio del derecho a la defensa:

“En tal sentido, la violación al derecho al debido proceso sólo ocurre cuando a la parte le es cercenado su derecho a la defensa, a la notificación, a las pruebas y demás derechos consagrados por la Constitución y la Ley en mérito de su defensa; también podría presentarse dicha violación por cualquier otra circunstancia que afecte cualquiera de las garantías procesales previstas en los ordinales 1° al 9° del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Ahora bien, de la revisión de las actas procesales que integran el expediente procesal, el Tribunal observa que el procedimiento fiscal seguido por Administración Tributaria del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), es el llamado procedimiento administrativo de verificación fiscal, previsto en los artículos 172 al 176 en el Código Orgánico Tributario. También observa el Tribunal que practicada la revisión fiscal el Instituto notificó en forma adecuada la resolución con la cual se impone la multa, de acuerdo con el resultado encontrado durante la verificación, como fue el hecho que la contribuyente no había cumplido, para la fecha de la verificación, según lo afirma el acto recurrido, con el deber formal de inscribirse ante el Instituto. Ahora bien, notificada la resolución impositiva de la multa, surge para la contribuyente la posibilidad de ejercer los recursos jerárquico o contencioso tributario previstos en los artículos 242 y 259 del Código Orgánico Tributario.

De tal manera, no encuentra el Tribunal que con la verificación fiscal practicada y; posteriormente, con la imposición de la multa con fundamento en el resultado obtenido en esa verificación fiscal, se haya violado el debido procedimiento administrativo y; en consecuencia, se le haya violado el derecho a la defensa a la contribuyente. Así se declara.”

Así pues, estos criterios no dejan lugar a dudas sobre el hecho de que, a pesar de los razonamientos doctrinarios expuestos en páginas precedentes y de los dictámenes del Poder

¹⁹ Sent. N° 107/2011/-11/10/2011. Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con ponencia de Raúl Gustavo Márquez Barroso.

²⁰ Sent. N° 00105/2011-6/12/2011. Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con ponencia de Ricardo Caigua Jiménez.

Judicial en situaciones distintas en las que, no obstante, también se contendió sobre la violación al derecho a la defensa, la justicia material se ha inclinado por decidir que en los casos bajo estudio, no existe violación al derecho a la defensa.

III. DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DESARROLLADA POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA HACIENDO USO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA

Por su complejidad, heterogeneidad y carácter cambiante es harto difícil definir a la Actividad Administrativa, no obstante, desde una perspectiva amplia (y arriesgada) nos atrevemos a decir que entendemos por tal a toda actuación desarrollada por la Administración en el ámbito de su función pública, mediante procedimiento preestablecido y de conformidad a las atribuciones otorgadas por la ley; en efecto, en virtud del ya enunciado *Principio de Legalidad*, no es posible que la Administración Pública actúe a menos que la ley la habilite para ello²¹. En referencia a esto, el profesor Muci Borjas²² nos dice:

“A título de síntesis cabría afirmar que hoy por hoy constituye una regla general de derecho administrativo que la actividad de las administraciones públicas ha de desarrollarse siempre mediante procedimientos administrativos. Con razón ha sido dicho que en el Estado moderno toda administración es procedimiento administrativo, y que los actos administrativos no son más que meros productos de procedimientos administrativos jurídicamente previstos”.

Igualmente, el profesor José Ignacio Hernández²³ ha dicho al respecto:

“La actividad de la Administración ha de subordinarse a la Ley, no sólo en lo que atañe al ejercicio sustantivo de las potestades públicas que le han sido conferidas, sino también, en lo que respecta al cauce formal a través del cual esas potestades son ejercidas.”

Ahora bien, la doctrina más avezada²⁴ clasificó a la actividad administrativa en Actividad Administrativa de Policía, Actividad Administrativa de Fomento y Actividad Administrativa de Servicio Público.

a. **Actividad Administrativa de Policía:**

Consiste en una serie de actividades y medidas que buscan el mantenimiento del orden público²⁵, está avocada a la intervención y limitación de las actividades de los particulares, así como de sus derechos y libertades.

²¹ Dicho enunciado tiene como excepción el Principio de Vinculación Negativa, aplicable a la Administración cuando desarrolle actividades de carácter prestacional.

²² Muci Borjas, José Antonio, “Procedimientos y Administración Pública, Algunas reflexiones en torno al procedimiento administrativo venezolano de ayer y de hoy, en vista de las enseñanzas de la doctrina y jurisprudencia comparadas” dentro del libro *100 Años del a Enseñanza del derecho Administrativo 1909-2009*. FUNEDA. Caracas. 2011. p. 840.

²³ Hernández G., José Ignacio, “El Objeto del Procedimiento Administrativo y el Concepto del Derecho Administrativo”, dentro del libro *Visión Actual de los Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007. p. 76.

²⁴ Araujo-Juárez, José, *Derecho Administrativo Parte General*. Ediciones Paredes. Caracas 2007. p. 336. Por otro lado Gonzalo Pérez-Luiciani opina que no hay una sola actividad administrativa que pueda subdividirse, sino que en realidad se trata de varias.

²⁵ En Wikipedia el concepto que es maneja es: “Conjunto de principios e instituciones que se consideran fundamentales en la organización social de un país y que inspiran su ordenamiento jurídico.” Asimismo Lares Martínez lo define como “la seguridad, la tranquilidad, la salubridad”

b. Actividad Administrativa de Fomento:

Con el desarrollo de ésta se pretende estimular a determinados sectores o actividades²⁶; las técnicas usadas por la Administración pueden variar en función del tipo de incentivo que quiera dar.

En relación a los medios utilizados, Lares Martínez²⁷ los clasifica como: *Medios de fomento honoríficos* (condecoraciones, trofeos y diplomas), *Medios de fomento económico* (créditos, subvenciones, exoneraciones, incentivos fiscales), *Medios de fomento jurídicos* (privilegios y poderes jurídicos excepcionales) y Medios de fomento técnicos (consistentes en asistencia técnica del Estado a empresas cuyo desarrollo es de interés general)

c. Actividad Administrativa de Servicio Público o Prestacional:

En ella la Administración Pública asume o al menos controla la gestión de una determinada actividad por su particular importancia²⁸ para el desarrollo o bienestar de la nación. En relación a ésta, se dice que implica la acepción no es una actividad en concreto, sino el destinatario de la misma, que necesariamente ha de ser el conglomerado social. Para el profesor Araujo-Juárez²⁹ la declaratoria de una determinada actividad como servicio público traerá por consecuencia que la misma, al menos teóricamente, pase a regirse por el Derecho Administrativo, en detrimento del régimen jurídico de Derecho Privado que la regía antes de la declaratoria oficial. Ahora bien, para otro sector de la doctrina³⁰ la declaratoria de un servicio determinado como Público no tiene ninguna consecuencia. De la noción de Servicio Público se critica que al tratarse de una concepción francesa no está adaptada al derecho venezolano y que por su carácter amplísimo, puede llegar a abarcar prácticamente cualquier actividad en la que medie una actuación administrativa³¹.

Ahora bien, podemos decir que la Administración Pública al hacer uso de su potestad tributaria puede ejercer la actividad de policía o bien, la actividad de fomento. Como ya sabemos, la actividad de policía es aquella desplegada por la Administración para mantener el orden público y, si entendemos a éste como *un conjunto de principios e instituciones que se consideran fundamentales en la organización social de un país y que inspiran su ordenamiento jurídico*, aceptaremos que al velar por el cumplimiento cabal de la norma jurídica se está garantizando el respeto al orden establecido. Cuestión esta que no deja de ser significativa en tanto el mantenimiento y la defensa del *estatus quo* es justamente lo que nos garantiza la supervivencia de los valores de nuestra cultura occidental.

²⁶ La Actividad de Fomento debe ser temporal, caso contrario se corre el riesgo de caer en un Estado Paternalista.

²⁷ Lares Martínez, Eloy, *Manual de Derecho Administrativo* (décima segunda edición). Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. 2001. p. 242.

²⁸ La valoración de lo que es importante o no, en nuestro país, adolece de un importante matiz político.

²⁹ Araujo-Juárez, José, *Derecho Administrativo Parte General*. Ediciones Paredes. Caracas 2007. p. 338.

³⁰ Hernández, José Ignacio, Cátedra “Contenido de la Actividad Administrativa”, Postgrado FCJP/UCV. Clase de fecha 28-2-2012.

³¹ En la clase ya citada se comentó que la noción más correcta era Actividad Prestacional, dado que la misma abarcaba tanto al Servicio Público como a la Gestión Económica y a la Actividad de Fomento.

Adicionalmente debemos tomar en cuenta el hecho de que al proveerse de recursos suficientes, la Administración Pública Municipal se garantiza las herramientas necesarias para mantenimiento del orden público desde una perspectiva inmediata y material (Ej: policía municipal)

IV. CONCLUSIONES

Luego de un detallado análisis que buscó abarcar todos y cada uno de los puntos de interés para la mejor comprensión del problema planteado, debemos decir que los resultados arrojados nos parecen agrídulces.

En este sentido, si bien es cierto que, tal y como quedo sentado en las paginas precedentes el procedimiento breve de verificación de deberes formales no es violatorio del derecho a la defensa a la luz del Poder Judicial; no menos cierto es que examinados desde un punto de vista estrictamente jurídico y abstracto, sobre esta posición se cierne la sombra de duda.

Siendo que nuestros tribunales alegan las espacialísimas atribuciones de la Administración Pública Tributaria para justificar este breve procedimiento, cabe preguntarse si sopesan atribuciones administrativas y derechos ciudadanos, determinando cuales son sacrificables y cuales no.

V. BIBLIOGRAFÍA

GIANOTTI, Germán Luis, *“Tributos Municipales, Efectos Distorsivos sobre Las Actividades Empresariales”*. Editorial La Ley. Buenos Aires. 2002.

FERNÁNDEZ ÁLVAREZ, Manuel Antonio, *Evasión Fiscal y Auditoría Municipal*. Editorial Horizonte. Barquisimeto. 2007.

RUIZ BLANCO, Juan Eliezer, *Derecho Tributario Municipal*. Ediciones Libra. Caracas. 1998.

MARTÍN-RETORTILLO Baquer, Sebastián, *Instituciones de Derecho Administrativo*. Editorial Aranzadi. Pamplona. 2007.

HERNÁNDEZ G., José Ignacio, “El Objeto del Procedimiento Administrativo y el Concepto del Derecho Administrativo”, dentro del libro *Visión Actual de los Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007.

RODRÍGUEZ GARCÍA, Armando, “Reflexiones sobre el Procedimiento Administrativo y la Simplificación de Trámites en Venezuela” dentro del libro *Visión Actual de los Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007.

PARÉS SALAS, Alfredo, “Dispare Primero y Averigüe Después” dentro del libro *Visión Actual de los Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007.

RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard, “El concepto del Derecho Administrativo en Venezuela y las Administraciones Públicas” dentro del libro *100 Años del a Enseñanza del derecho Administrativo 1909-2009*. FUNEDA. Caracas. 2011.

MUCI BORJAS, José Antonio, “Procedimientos y Administración Pública” dentro del libro *100 Años del a Enseñanza del derecho Administrativo 1909-2009*. FUNEDA. Caracas. 2011.

LARES MARTÍNEZ, Eloy, *Manual de Derecho Administrativo* (décima segunda edición). Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. 2001.

ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho Administrativo Parte General*. Ediciones Paredes. Caracas 2007.