



Fiscalización en la Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida Fiscalization of the Stamp's Tax Law of the Bolivarian State of Mérida

Sandra Paola Parra Rivas¹

<https://doi.org/10.53766/ESDER/2021.01.06.06>

Fecha de Recepción: 30 de Octubre de 2021

Fecha de Aprobación: 01 de Diciembre de 2021

Resumen

La presente investigación pretende exponer meridianamente el régimen jurídico fiscalizador de la tasa del Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida, a los puros fines de describir pormenorizadamente su régimen jurídico estatal, y, de igual manera, el régimen jurídico fiscalizador del mencionado tributo por parte de la Administración Tributaria del Estado Mérida. El método empleado fue el dogmático *lege ferenda*. La investigación concluyó, que dicho tributo del indicado Estado Mérida, como miembro de la singular federación venezolana posee un régimen jurídico sustantivo sencillo, claro y raso, aunque normativamente transparente desde el enfoque de la seguridad jurídica. No obstante, el Estado Mérida no posee su propio régimen jurídico fiscalizador, pues el Estado Mérida requiere del Código Orgánico Tributario nacional. De tal manera, que la autonomía tributaria del Estado no existe, pues la Gobernación debe acudir a la legislación nacional para cumplir con su inmanente función fiscalizadora, determinadora y recaudadora tributaria estatal.

Palabras Clave: Tasa, Timbre Fiscal, Administración Tributaria, Fiscalización

Abstract

The present investigation intends to clearly expose the legal regime that supervises the Tax Stamp rate of the Bolivarian State of Mérida, for the sole purpose of describing in detail its state legal regime, and, in the same way, the legal regime that supervises the aforementioned tax by the Tax Administration of the State of Merida. The method used was the dogmatic *lege ferenda*. The investigation concluded that said tribute from the indicated State of Mérida, as a member of the singular Venezuelan federation, has a simple, clear and shallow substantive legal regime, although normatively transparent from the point of view of legal security. However, the State of Mérida does not have its own legal supervisory regime, since the State of Mérida requires the National Organic Tax Code. In such a way, that the tax autonomy of the State does not exist, since the Government must resort to national legislation in order to fulfill its immanent state tax audit, determining and collecting function.

Key Word: Service, Stamp's Tax, Tax's Administration, Tax Fiscalization.

INTRODUCCIÓN

Aunque, Venezuela es definida normativamente como un Estado Federal según el artículo 4 de la Constitución Nacional. Cabe decir, que también, el

¹ Estudiante del Cuarto Año de la Carrera de Derecho de la Universidad de Los Andes (ULA-Venezuela). Investigador Novel del Grupo de Investigación Robert Von Möhl (GIROVOM).



mismo artículo 4 señala, que Venezuela será un Estado Federal, Descentralizado”, en los términos de la Constitución y las Leyes. De tal manera, que Venezuela posee una cierta estructura federal, conforme ese artículo 4 constitucional de 1999. Sin embargo, muchas otras normas constitucionales del todavía vigente texto constitucional del año 1999 vacían de sustantividad el mencionado término jurídico organizativo del poder venezolano, pues el federalismo como corriente política, tradicional, y liberal-burguesa, no posee los contornos normativos que delineen de manera complementaria, esa racional forma de organizar el poder.

La mejor evidencia es el sistema tributario, puesto que descansa en el sistema tributario de un Estado Federal, en un sentido formal. Pero, en un sentido material, los Estados miembros de la Federación, ni tienen autonomía suficiente para crear, ni modificar, o extinguir sus propios tributos, ni tienen autonomía a nivel legislativo para organizar un sistema recaudatorio propio, frente al sistema nacional, pues el Código Orgánico Tributario –*ley nacional*- aplica de una manera directa para Estados y Municipios de la geografía nacional. No importa, que el artículo 1 del vigente Código Orgánico Tributario actual disponga, que sus disposiciones se apliquen de una forma supletoria a los Estados y Municipios para denotar implícitamente con ese término, que los Estados y Municipios poseen autonomía suficiente para desarrollar sus propios contenidos legales en materia tributaria, porque esto es una falacia en cualquier sentido, que denota en el fondo, la necesidad de acudir a normas nacionales para resolver asuntos regionales propios de los Estados.

Los Estados –y los municipios también, por vía de la *Ley Orgánica del Poder Público Municipal LOPPM*- no poseen competencia para regular sus propios tributos de manera independiente, o bien, porque las normas constitucionales no permiten crear en gran parte tributos estatales propios –*el timbre fiscal es una excepción constitucional*-, o bien, por la ausencia de normas de creación de cada tributo nada dicen al respecto; o bien, porque, luego, las leyes tributarias de creación tributarias estatales establecen normas de remisión interpretativas hacia el Código Orgánico Tributario Nacional.

Lo descrito en el párrafo anterior es una situación comúnmente descrita en los actos normativos de instauración de tributos estatales y municipales en Venezuela, ya que la Constitución no permite el desarrollo de un sistema



tributario estatal propio de un Estado Federal, en vista del marcado toque de excesivo centralismo disfrazado en una arquitectura constitucional federal. Es un completo contrasentido constitucional, y luego, legal, lo existente en Venezuela. No obstante, es la realidad actual. Y de lo dicho anteriormente surge la necesidad de estudiar las normas tributarias referentes al caso del timbre fiscal, que por supuesto, cabe decir, no es un tributo objeto de mucho interés por la academia. Incluso en un estado con una fuerte cultura tributaria como Mérida, donde el sistema tributario estatal posee tributos, impuestos, que muchos Estados no conocen, ni son capaces, dada su poca cultura tributaria, de desarrollar. Las presentes páginas se dedicarán a estudiar un tema muy cotidiano, no sólo en la vida de los abogados en general, sino del mundo político-constitucional del Estado Mérida. Como dice el alemán **Otto Bachof**: la norma constitucional consagratória del Federalismo es una endonorma constitucional, esto es, una norma constitucional de otras normas constitucionales; norma que funge como canon interpretativo del resto de las normas constitucionales, y, que ayuda a controlar la juridicidad de cualquier norma constitucional posterior, y también legal, que contravenga el espíritu jurídico federal de los venezolanos.

DESARROLLO

1_. Fundamentos Constitucional de los Tributos del Estado Mérida.

El artículo 4 de la actual Constitución define a la República Bolivariana de Venezuela como un estado Federal Descentralizado, regido por principios de integridad territorial, solidaridad, cooperación y corresponsabilidad, mediante un sistema de distribución de Poderes Públicos en tres niveles: Nacional, Estatal y Municipal.

Al respecto, Rondón de Sansó (2000) afirma que "...todo Estado Federal es descentralizado. La forma federal del estado, se da cuando en el mismo existen entidades territoriales periféricas, que poseen su propia autonomía, e incluso una soberanía que parcialmente delegan en la unión o poder central...". Pág. 236.

Bajo este contexto, es oportuno evaluar el concepto de "estado federal", pero desde un punto de vista financiero y tributario, por cuanto es necesario aclarar como los diversos entes políticos territoriales, asumen sus diversas



fuentes de ingresos. En efecto, Padrón Amaré citado por Carmona (2005), afirma que el federalismo fiscal "... apunta al carácter originario de los poderes que cada nivel territorial puede ejercer para la obtención de recursos financieros en forma autónoma...". Pág. 96.

Teniendo claro que cada nivel político territorial tiene "*autonomía*" para gestionar la obtención de recursos en forma autónoma, es preciso mencionar que es a partir de 1925, cuando la Constitución Nacional reconoce como competencia de los "Estados" la ordenación de sus rentas, dentro de las cuales se hallaban, el impuesto al papel sellado, el impuesto al consumo y las demás contribuciones que establecieron las otrora Asambleas Legislativas hoy Consejos Legislativos estadales. No obstante a ello, en 1953 desaparecen dichas competencias, otorgándolas de manera exclusiva al Poder Público Nacional.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), establece en su Título IV del Poder Público, Capítulo III del Poder Público Estatal, artículo 167, como ingresos de los Estados "...3.- *El producto recaudado por concepto de venta de especies fiscales*", y es precisamente sobre este último que recae nuestra atención, bajo el análisis que hoy nos ocupa, la Ley de Timbre Fiscal del estado Bolivariano de Mérida, publicada en la Gaceta Oficial del estado Bolivariano de Mérida Nro. Extraordinaria de Fecha 09 de Mayo de 2017.

Al respecto, según el glosario de términos aprobado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), una especie fiscal son "*medios impresos representativos de un valor monetario. Son instrumentos o medios de pago de obligaciones de carácter tributario. Se incluyen dentro de este género: timbres móviles o fiscales, estampillas, papel sellado, tarjetas postales, bandas de licores, entre otros*". Los términos timbre, sello y estampilla, son utilizados sin distinción, para señalar a un trozo de papel, que se adhiere a un documento y valida el pago.

Históricamente, el origen del timbre fiscal como impuesto, es uno de los más antiguos en el mundo. Se suele mencionar su origen al tributo aplicado en Roma durante la época de Justiniano, sin embargo, la versión moderna del mismo se remonta a la Europa del siglo XVIII.

En Venezuela el primer reporte de un instrumento que regule de alguna forma lo atinente a especies fiscales como papel sellado y estampillas, data del 30



de Septiembre de 1862, cuando el General José Antonio Páez, decreta las normas sobre las cuales se deberán emitir y utilizar el papel sellado en lo sucesivo.

Con la entrada en vigencia de la Constitución de 1999 y las competencias definidas claramente para los Estados en su artículo 164, se establece con exclusividad que corresponde a los Estados como ente político territorial, todo lo atinente a la creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

Con base en lo anterior, es preciso mencionar la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, específicamente de la Sala Constitucional, Magistrado Ponente Antonio J. García, caso BRITISH AIRWAYS, P.L.C, (2003) relativo a un recurso de colisión entre las disposiciones contenidas en el artículo 29 del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, publicado en **Gaceta Oficial de la República N° 5.146**, del 22 de Diciembre de 1999, y el artículo 44 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas.

Entre otros aspectos estudiados en la sentencia, resultó relevante como se determina con base en las normas constitucionales, la titularidad de la competencia tributaria en materia de timbre fiscal. En tal sentido, la referida sentencia señala:

...observa la Sala que no se incluyó en el artículo 156 de la vigente Constitución, que enuncia las competencias del Poder Nacional, ninguna norma que permita considerar que el poder para crear y recaudar tributos en materia de timbre fiscal sigue siendo, como lo fue durante la vigencia de la Constitución de 1961, exclusiva de la República. Al contrario, el numeral 7 del artículo 164 *eiusdem*, dispone que es una competencia exclusiva de los estados “la creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas”. Por su parte, el numeral 3 del artículo 167 insiste sobre el particular al prever entre los ingresos estatales “el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales”.



El Constitucionalista patrio, dispuso de manera transitoria que “hasta tanto los Estados asuman por ley estatal las competencias referidas en el numeral 7 del artículo 164 (...), se mantendrá el régimen vigente”. De esta manera, se le atribuye de manera directa y exclusiva la competencia a los estados, la potestad para crear, organizar, recaudar, controlar y administrar los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

Cónsono con los principios Constitucionales y la Jurisprudencia Nacional, la Constitución del estado Bolivariano de Mérida, Publicada en la Gaceta Oficial del Estado Nro. Extraordinaria de fecha 05 de julio de 2014, señala en su artículo 52 de las Competencias del Estado:

...6. La Organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales. 9. La creación, organización, recaudación, control y administración del ramo de timbre fiscal, papel sellado y lo que determine la legislación en la materia estatal...

Ahora bien, es necesario acentuar que la Ley de Timbre Fiscal del estado Bolivariano de Mérida, originalmente fue creada el 5 de Noviembre del 2009, con algunas modificaciones de fecha 05 de Junio del 2012 y el 23 de Diciembre del 2016. Sin embargo, las modificaciones de fondo realizadas a comienzos del año 2017, hacen que este instrumento legal sea considera como una nueva Ley.

El Consejo Legislativo del Estado Bolivariano de Mérida, en la última sesión del año 2017 aprobó la Ley de Timbre Fiscal de la entidad, según información dada a los medios de comunicación por la Presidenta del Consejo Legislativo Bolivariano del estado Mérida (CLEBM), quien destacó la necesidad de revisar la ley por los momentos en que está pasando el país debido a la baja del petróleo, entre otras razones dijo:

La exposición de motivos de la Ley de Timbre Fiscal reza que en ejercicio de la competencia otorgada a los estados y su potestad tributaria, contemplada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 164, numeral 7, disposición



transitoria décimo tercera, se procuró dotar de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y la optimización de los servicios públicos, con la creación de mecanismos para incorporar tributos causados por actuaciones realizadas o servicios prestados por órganos y entes de la administración pública nacional radicados en el estado Mérida.

En esta Ley, se incluye como hecho imponible, en estampillas o sus planillas sustitutivas, todo documento que sirva de fundamento al otorgamiento de instrumentos crediticios de cualquier naturaleza o denominación, que sean emitidos a favor de personas naturales o jurídicas por parte de los bancos y demás instituciones financieras. De la misma manera, se actualizó el valor de los tributos pagaderos en timbres fiscales y se crearon nuevos hechos imponibles, siempre dentro de la esfera de la competencia estatal.

Entre las modificaciones que se hicieron a esta ley:

contempla una revisión a todos los aranceles que pagan las personas en los distintos niveles cuando se gradúan, cuando realizan cualquier trámite académico de carácter legal cuidando de no generar un gran impacto en el bolsillo de todos los merideños, pero las leyes se deben adecuar a los momentos que se viven, y por el otro lado se busca que el estado pueda recaudar un poco más de ingresos para que los destine a programas y proyectos que sirvan para el desarrollo de la propia entidad, (Noticias de Mérida, Actualidad y gente, 13 de febrero de 2017).

La Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida fue publicada finalmente en la Gaceta Oficial del Estado Bolivariano de Mérida bajo el Nro. Extraordinaria de Fecha 09 de Mayo de 2017, consta de cincuenta y siete (57) artículos, distribuidos en ocho (08) Títulos, incluyendo las disposiciones finales y derogatorias. Y tiene como objeto fundamental "...regular la creación, organización, recaudación, control, fiscalización, inspección, verificación, resguardo y administración de los ramos de Tributos de Timbre Fiscal, cuya competencia constitucional corresponde al estado Bolivariano de Mérida".



2_. El Timbre Fiscal como Tributo.

Antes de avanzar, es preciso conocer la naturaleza jurídica del Timbre Fiscal. Así las cosas, Sainz de Bujanda (1962), define el tributo como “la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece”. Pág. 154.

Una de las características del tributo, es que constituye un instrumento de financiación del gasto público y tiene ciertas notas que lo distinguen como son: sólo pueden ser exigidos por un ente público, con base a la competencia que la ley le acuerda; tienen un carácter coactivo, esto es, son obligaciones que surgen independientemente de la voluntad del sujeto pasivo, sólo puede ser creado por ley, es decir; es la ley la que fija que realizados los hechos que ella contempla de forma abstracta, surja la obligación tributaria; consisten en una prestación pecuniaria y el fin primordial del tributo es allegar recursos al ente público a cuyo favor nace la obligación pecuniaria.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 133 al establecer “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. En este sentido, el legislador patrio clasifica los tributos en tres grupos: impuestos, tasas y contribuciones.

El primero, los Impuestos son exigidos sobre un acto económico o jurídico sin que implique una retribución directa, tienen como características fundamentales que son unilaterales; es decir exigidos por el estado para con lo recaudado invertir en obras que satisfagan necesidades de carácter público. Entre tanto las Tasas, son los pagos exigidos legalmente al contribuyente para contribuir en la prestación de un servicio público, es decir, se caracteriza, porque en esta, existe una relación de vinculación entre el contribuyente o usuario del servicio público y el Estado. Finalmente, las Contribuciones Especiales son pagos obligatorios atribuidos sobre beneficios individuales o grupales por la realización de obras o actividades específicas del estado.

Como se observa, existen claras diferencias en esta triada, así Cortés Domínguez (1985), sostiene:



...en el impuesto, el aspecto material del elemento objetivo no supone en ningún caso, una actividad administrativa, es un hecho que se realiza con independencia de la voluntad administrativa que, en modo alguno, colabora a la ejecución del hecho imponible; en la tasa, por el contrario, aquél se concreta en una actividad de la Administración, promovida por el contribuyente; en la contribución especial, en fin, existe también una actividad administrativa, surgida no como consecuencia de una petición del contribuyente, sino como corolario de una decisión libérrima de la misma...". Pág. 85.

Ahora bien, como ya se hizo mención, los timbres fiscales constituyen una especie fiscal, y, son instrumentos, o medios de pago de obligaciones de carácter tributario. La doctrina, reiteradamente los clasifica dentro del grupo de los impuestos y no son más que ingresos del Estado producto de la venta de sellos, timbres, papel sellado, que le imprimen legalidad a la emisión de un documento.

Aclarando, que los Timbres Fiscales son un tipo de impuesto, que coadyuva al gasto público, se puede afirmar que constituye una vía quizás hoy "precaria" para la obtención de recursos para sufragar el gasto público de los Estados, cuya fuente de financiación directa y principal la constituye el Situado Constitucional.

En efecto, en la Ley de Presupuesto de Ingresos y Gastos del año 2019 del Estado Bolivariano de Mérida, en el aparte correspondiente a las Políticas de Financiamiento, se incluyen como ingresos propios la cantidad de Trece Millones Cuatrocientos Setenta y Tres Mil Ochocientos Setenta y Seis Bolívares con Cuarenta y Seis Céntimos (BS.S. 13.473.876,46), los cuales estiman ser recaudados por la Dirección del Poder Popular de Tesorería, señalando:

...las proyecciones sobre este renglón están fundamentadas en las normas establecidas en la Ley de Minas del Estado Bolivariano de Mérida, instrumento que viene a regular todo lo concerniente a esta materia y su respectiva recaudación, proveniente de la extracción de minerales no metálicos y la Ley de Timbre Fiscal del estado Bolivariano de Mérida que constituye otra fuente importante dirigida a la captación de ingresos propios

para la entidad federal, materializado a través de la venta de estampillas y papel sellado...

Con claras competencias constitucionales, para los estados sobre la materia de creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas, según la Ley de Timbre Fiscal del estado Bolivariano de Mérida, la misma corresponde al Poder Ejecutivo estatal a través de la figura de la Dirección Estatal del Poder Popular de Tesorería, la cual en términos generales podrá elaborar planillas para recaudar las tasas o impuestos y ordenar el enteramiento respectivo, implementar el uso de medios de alta tecnología en el proceso de recaudación, pudiendo sustituir el timbre fiscal, por timbres fiscales electrónicos de avanzada tecnología.

Precisamente sobre este último punto, desde hace ya tiempo se está utilizando este sistema en formato digital para la emisión de documentos de interés fiscal. Es así, que se ha implementado en varios países, entre ellos México, el timbre fiscal digital, así como su regulación en algunas leyes de timbres fiscales de otros Estados del país. Siendo una herramienta del Servicio de Administración Tributaria (SAT), entidad encargada de la validación de documentos fiscales electrónicos, con el fin de agilizar los procesos de emisión de documentos, que trabaja conjuntamente con los Proveedores Autorizados de Certificación (PAC). Para mayor entendimiento se trae a colación el artículo publicado por Reachcore en su propia página, que a continuación se cita.

El timbre fiscal digital es una herramienta que el SAT creó para que los PAC puedan validar facturas electrónicas. Este código de autenticidad es emitido por **Reachcore** en las facturas electrónicas y se compone de cinco puntos importantes. Sin ellos el timbre fiscal no tiene ese valor ante el SAT y por tanto nuestra factura no servirá. El primero es el propio **folio** que se caracteriza por el **UUID** (*Universallyuniqueidentifier* o Identificador Universalmente Único). Es el PAC quien lo genera. El segundo dato que todo timbre fiscal digital debe de llevar es la **fecha** del proceso de intercambio. La tercera información, que nunca puede faltar, es el sello del Comprobante Fiscal Digital (**CFD**). El **Certificado del SAT** es una obligación en todo timbre fiscal digital, sin él carece de validez por lo que tendremos





que comprobar a la hora de que nos den una factura electrónica de que sí está. Recuerda en mirarlo en el momento porque luego se puede olvidar y nos puede dar problema si vamos a reclamar al emisor. El quinto requisito del timbre fiscal es el **sello del SAT**. (www.reachcore.com).

En otro orden de ideas, y relacionados con el hecho generador del impuesto, la normativa estatal sujeta al presente estudio, establece claramente los presupuestos que dan origen al nacimiento de la Obligación Tributaria. En este sentido, se define notoriamente cuáles son los elementos configuradores del hecho imponible, tales como la ejecución de actos que impliquen la prestación de servicios, solicitud y emisión de licencias, permisos, certificados, registros, entre otros; la realización de actos, contratos, operaciones realizadas por parte de los órganos del poder público en cualquiera de sus niveles político territoriales; otorgamiento de instrumentos crediticios por parte de instituciones bancarias, con las excepciones de ley.

En desarrollo de sus competencias constitucionales, el Poder Ejecutivo del Estado Mérida a través de la Dirección Estatal del Poder Popular de Tesorería, regula todo lo concerniente al proceso de elaboración y administración de los Timbres Fiscales. Así las cosas, la Dirección anteriormente señalada es la encargada de todo el proceso de recaudación del tributo, como los procesos de impresión, emisión, custodia, depósito, traslado, expendio, control, inspección y fiscalización.

3_. Las Especies Fiscales.

Como ya se ha mencionado, las especies fiscales son el medio físico para hacer efectivo el pago de las obligaciones tributarias previstas en la ley. En este sentido, la Ley de Timbre Fiscal del estado Bolivariano de Mérida, desarrolla tanto el ramo del Papel Sellado como las Estampillas. El primero, es un instrumento impreso que se utiliza para el otorgamiento de documentos, el trámite de causas judiciales y administrativas. Entre tanto, las Estampillas o Timbres Fiscales Móviles, son instrumentos destinados a hacer efectivo los tributos.



El Título III de la ley estatal objeto a estudio, correspondiente a los tributos, describe de manera detallada el tipo de solicitud, trámite, expedición, otorgamiento de diversas actuaciones, entre otros, así se tiene:

*Solicitudes y Trámites dentro del territorio del estado Bolivariano de Mérida. Actuaciones de la Administración Pública. * Actuaciones en materia sanitaria. Actuaciones Bomberiles. * Actuaciones realizadas por ante Bancos o Instituciones Financieras y órdenes de pago provenientes de la Administración Pública. * Documentos emitidos por Instituciones Académicas. * Documentos emitidos por la Dirección Estatal del Ministerio del Poder Popular con competencia de Ambiente. * Actos y documentos otorgados ante los Registros y Notarías Públicas con sede en el Estado.

En cada una de ellas, se fijan distintas actuaciones por parte del sujeto pasivo, que generan el pago a través de estampillas, o en planillas sustitutivas, de los tributos especificados en rangos de Unidades Tributarias según corresponda. Como se observa, el legislador estatal, al desarrollar la Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida, consideró algunos tributos que pudieran constituir fuente generadora de ingresos para el estado.

No obstante a ello, es necesario precisar el criterio que ha mantenido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, respecto a los hechos generadores de obligaciones tributarias en materia de timbre fiscal. Así las cosas, en la ya mencionada Sentencia del caso BRITISH AIRWAYS, P.L.C, donde se señala que:

...Sostener que los Estados sólo pueden crear tributos en materia de timbre fiscal mediante la fijación de tasas por el aprovechamiento de los servicios y bienes que le son propios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 167, numerales 2 y 3, de la vigente Constitución, implicaría aceptar que existe una antinomia intraconstitucional entre dichas disposiciones y la norma atributiva de competencias, contenida en el artículo 164, numeral 7, de la Constitución. Una interpretación semejante implicaría afirmar que en realidad la norma



fundamental no presenta avance alguno en materia de descentralización fiscal, y que poco progreso implica en relación con el ordenamiento jurídico preconstitucional...

En efecto, la ya citada Sala fijó ciertas las reglas que deben seguirse “mientras es dictado el régimen jurídico nacional a que se refiere el artículo 164, numeral 4, de la Constitución, que incluye tanto a la Ley de Hacienda Pública Estadal como a la Ley de Coordinación Tributaria”.

En otro orden de ideas, es relevante señalar que en virtud de la importancia que reviste la emisión de las especies fiscales, recientemente a través del Decreto N° 3.548, mediante el cual se establece que a partir del 20 de Agosto de 2018, se reexpresa la unidad del sistema monetario en el país, en el Marco del Estado de Excepción y de Emergencia Económica, mediante el cual se decreta la reconversión monetaria, en donde entre varias aspectos se reexpresa la unidad del sistema monetario de la República Bolivariana de Venezuela, en el equivalente a mil bolívares (Bs. 1.000), de ese entonces.

Así mismo, en su parte Tercera señala:

Las expresiones en moneda nacional contenidas en leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, providencias, circulares, instrumentos o actos administrativos de efectos generales y/o particulares, así como en decisiones judiciales, instrumentos negociables u otros documentos que produzcan efectos legales que hayan sido dictados y/o entrado en vigor, según el caso, antes del 4 de junio de 2018, deberán ser convertidas conforme a la equivalencia prevista en el artículo I o del presente Decreto. Considerando en materia de especies fiscales que el papel sellado, los timbres fiscales, estampillas y/o sellos postales, así como cualquier otra especie valorada en bolívares actuales deberán ser utilizados hasta su agotamiento, entendiéndose su valor a partir del 4 de junio de 2018 conforme a la equivalencia establecida en el precitado Decreto.



4_. Inspección y Fiscalización.

Cuando se habla de Inspección y Fiscalización, se puede afirmar, que son las actuaciones de investigación y comprobación realizadas por la Administración Tributaria, consistentes en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente con el fin principal del descubrimiento de actividades ocultas, la obtención de las pruebas necesarias para la regularización y la elaboración de una liquidación.

En tal sentido, la Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida en su Título IV, de los Medios de Recaudación y de la Administración de los Ingresos Generados por el Tributo de Timbre Fiscal, el artículo 46 insta en términos generales que:

a los fines de ejercer las funciones de inspección, verificación, control y fiscalización del Tributo de Timbre Fiscal, los funcionarios que a tales efectos designe la Dirección del PP de Tesorería, o, aquellos funcionarios, que de conformidad con el ordenamiento jurídico ejerzan tales funciones, y sin perjuicio de las facultades establecidas en el Código Orgánico Tributario, tienen y gozan de las más amplias facultades de verificación, fiscalización y determinación de las obligaciones tributaria en materia de Timbre Fiscal en el estado Mérida.

En efecto, el precitado artículo comprende dieciséis (16) numerales en los cuales en términos generales señala:

1. Inspeccionar, verificar y fiscalizar las sedes o establecimientos de organismos públicos, personas naturales o jurídicas, a fin de constatar información requerida a los representantes y responsables de los mismos, pudiendo incluso acceder a los lugares donde se presume que existen especies fiscales, previo cumplimiento de los requisitos legales pertinentes.
2. Realizar el comiso preventivo, con apoyo de cualquier fuerza pública, de las especies que sean expendidas de forma ilegal o fraudulenta e iniciar las averiguaciones administrativas respectivas.
3. Verificar los datos declarados por los obligados u obligadas al



cumplimiento de esta Ley, con los que hubieran obtenido directamente en sus visitas de verificación o fiscalización, en caso de inconsistencia de los mismos, proceder de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en otras que resulte aplicable.4. Comprobar que los lugares donde se expendan papel sellado o timbres móviles fiscales a favor de los contribuyentes cumplen las pautas y lineamientos que en materia de distribución y comercialización fueran dictados por la Dirección Estadal del PP de Tesorería.5. Requerir a los contribuyentes, responsables o terceros la comparecencia ante la Dirección Estadal del PP de Tesorería a fin de informar acerca del cumplimiento de sus funciones. 6. Practicar avalúos o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte en cualquier lugar del estado.7. Solicitar a los trabajadores y trabajadoras, funcionarios o funcionarias los informes y datos que posean en razón de sus funciones. 8. Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, mediante registros en medios magnéticos o similares y tomar las medidas necesarias para su conservación.9. Requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizadas, características técnicas del hardware y el software, sin importar la propiedad o titularidad de los medios de procesamiento de datos. 10. Utilizar programas de aplicación de auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos en los equipos informáticos de los contribuyentes o responsables y que resulten necesarios en los procedimientos de fiscalización. 11. Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija conforme a las disposiciones de esta Ley y demás leyes supletorias, así como cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación por parte



de la funcionaria o funcionario de fiscalización u otro designado por el Ejecutivo Estadal, cuando se encuentre este en poder del contribuyente, responsable o tercero. 12. Requerir información de terceros relacionados con los hechos objeto de fiscalización, que en ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones que se vinculen con la tributación. 13. Practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte utilizados a cualquier título por los contribuyentes, responsables o terceros expendedores de especies fiscales. Para realizarlas fuera de horas hábiles en que opere el contribuyente o en los domicilios particulares, será necesaria orden judicial, de conformidad con la normativa legal que rige la materia. 14. Requerir el auxilio de cualquier fuerza pública, cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones. 15. Incautar los bienes con los que se presume se ha cometido ilícito tributario, previo el levantamiento del acta en la cual se especifiquen dichos bienes, los cuales serán puestos a la disposición judicial. 16. Solicitar las medidas cautelares necesarias conforme a lo previsto en esta ley y demás leyes supletorias.

Como se observa de la transcripción textual del artículo 46 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida, las mismas se corresponden en gran medida y similitud a las disposiciones contempladas en el artículo 137 del Código Orgánico Tributario, correspondiente al proceso de fiscalización y determinación.

No obstante a ello, merece especial atención, que *nada se menciona en lo atinente a un aspecto importantísimo que es garantía de seguridad jurídica para los contribuyentes, responsables, terceros y expendedores de especies fiscales, como sería el inicio de dicho procedimiento.* Recuérdese, que según lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, todo proceso de fiscalización debe ser autorizado mediante



providencia administrativa. En tal sentido, carece la norma estatal de disposiciones vinculadas al inicio de los procesos de fiscalización y determinación por parte de la Dirección Estatal del PP de la Tesorería de la Gobernación del Estado Bolivariano de Mérida.

Así las cosas, resulta oportuno citar jurisprudencia de Poder Judicial de Venezuela, específicamente del Tribunal Superior Contencioso Tributario Región los Andes, Caso “*Fondo de Comercio CORALITO;*” contra el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT). En este sentido, resalta el juzgador en lo referente a la norma que regula los procedimientos de investigación fiscal, llevados a cabo por la Alcaldía del Municipio Barinas del Estado Barinas, que:

Es claro que sus carencias o vacíos deben suplirse con la norma general o ley marco, que este caso sería la contenida en el Código Orgánico Tributario vigente. Se encuentra entonces que la Ordenanza en cuestión no hace mención alguna sobre la forma de iniciar el procedimiento, así, la redacción del artículo 90 pareciese entrar de lleno a la sustanciación del procedimiento señalando que de toda actuación fiscal ha de levantarse un acta por la persona actuante en nombre del municipio, sin embargo, el artículo 172 del Código Orgánico Tributario vigente, el cual constituye la base legal de la actuación del funcionario municipal, según lo señalado en las actas levantadas durante el procedimiento, establece expresamente que en los casos en que la administración proceda a realizar el procedimiento de verificación en el domicilio del contribuyente, el funcionario actuante deberá contar con autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva.

Considerando, que el inicio del acto supone la autorización del Superior Jerárquico, que para efectos de la ley estatal en estudio lo constituye el Director estatal del PP de Tesorería de la Gobernación del Estado, el cual debe expedir un acto administrativo en donde se señale expresamente quien es el funcionario actuante y hasta donde se extienden sus facultades de investigación, con ello se garantiza que el funcionario no incurra en arbitrariedades, ni excesos de poder que lesionen o disminuyan las garantías constitucionales del contribuyente, caso

contrario se constituiría en una violación flagrante del derecho a la defensa del administrado.

Al respecto, es propicio recordar jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del TSJ (17/03/1999), **Caso Seguros Horizonte C.A.**, en donde se reitera lo siguiente:

La jurisprudencia ha sostenido que la indefensión que vicia el procedimiento administrativo con la nulidad absoluta del acto administrativo decisorio, es aquella calificada como grave, entendiéndose por tal "la negativa o la imposibilidad total de que un administrado se defienda, o porque no se le notificó del procedimiento en ninguna forma, o porque se le impidió ejercer el derecho a defenderse en el procedimiento, negándosele las pruebas o el acceso al expediente.

En efecto, la ausencia de autorización expresa emanada de la Administración Tributaria (Dirección Estatal del PP de Tesorería de la Gobernación del Estado Bolivariano de Mérida) para iniciar la investigación, debe ser entendida como una merma injustificada de sus derechos constitucionales. Por lo cual, debe entenderse que cualquier acto que inicie la Dirección estatal del PP de Tesorería de la Gobernación del Estado Bolivariano de Mérida, tendente a procesos de inspección y fiscalización, deberán cumplir con las formalidades requeridas en la requerida Providencia Administrativa que hace mención el Código Orgánico Tributario.

5_. **Infracciones y Sanciones.**

En el Título V de la Ley en estudio, se dispone todo lo referente a las infracciones y sanciones por la no utilización del Papel Sellado, irregularidades en la comercialización de los Timbres Fiscales, retardo u omisiones en el pago, multas, entre otras.

Es importante destacar, que se señalan diversas conductas generadoras de responsabilidades y sanciones las cuales en su gran mayoría comprenden pago de montos expresados en Unidades Tributarias. No obstante a ello, dispone de igual manera que para la aplicación de otras sanciones o multas en materia de Timbre Fiscal relativo al incumplimiento de deberes formales y materiales





distintos a los mencionados en la Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida, serán aplicadas las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario.

6_. Procedimientos Administrativos y Judiciales.

En lo referente a los procedimientos administrativos y judiciales la ley estatal hace remisión preferente a las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario (COT), tanto en sede administrativa como en sede judicial. En efecto, los recursos que sea necesario ejercer relacionados con las sanciones pecuniarias previstas en la ley en comento, corresponde sustanciarlos de acuerdo a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, y en otras leyes especiales que regule la materia. De igual manera, el artículo 158 *ejusdem*, señala "...En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines".

De lo que se desprende que pueden utilizarse de manera supletoria la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativo, Ley Orgánica de la Administración Pública entre otras leyes especiales y en materia de pruebas el Código de Procedimiento Civil. Una vez que se ha producido un acto administrativo de contenido tributario, el contribuyente tiene dos opciones: ejercer una impugnación administrativa o un recurso judicial. Estos vienen a ser los medios de defensa que tiene el contribuyente para enfrentar los actos emanados de la administración tributaria. En sede administrativa el contribuyente puede ejercer el Recurso Jerárquico y en sede judicial el Recurso Contencioso Tributario.

En este sentido, para Moya (2014):

El Recurso Jerárquico, es un acto emanado de la Administración Tributaria que se aparta de lo establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en cuanto al agotamiento de la vía administrativa, que es obligatorio en todo acto administrativo que se desee impugnar. En el Recurso Jerárquico no es necesario el agotamiento de la vía administrativa, es una opción que tiene el recurrente. Pág. 513.



Según Ruan Santos citado por Moya (2014) “...el Recurso Jerárquico Tributario es una opción que le da el legislador al contribuyente (o responsable), quien tiene la facultad de ejercerla positiva o negativamente, y en este segundo supuesto puede acudir directamente a la vía jurisdiccional.” Pág. 513.

En fin, el Recurso Jerárquico se interpone para reclamar ante el Superior de quien dictó una resolución contraria a sus derechos. Está contemplado en el Código Orgánico Tributario vigente a partir del artículo 252.

Mientras que, el Recurso Contencioso Tributario es un medio de impugnación destinado a obtener la anulación o eliminación del acto administrativo que afecta al administrado. El Contencioso Tributario se manifiesta como un proceso de revisión de la actuación previa de la administración. Tiene por objeto, la anulación del acto administrativo de efectos particulares que afecte derechos e intereses directos.

El Recurso Contencioso Tributario, es un medio de impugnación en vía jurisdiccional de los Actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que lesionen derechos personales y directos. Es un Recurso ordinario y autónomo, procede contra aquellos actos de efectos particulares y de naturaleza tributaria que pueden ser recurridos jerárquicamente pero sin necesidad del previo ejercicio del recurso jerárquico, pues para Moya (2014) “Es un proceso contencioso de anulación y de plena jurisdicción, ya que el Juzgador no solo se limita a anular el acto recurrido si es procedente, también conoce del fondo del asunto, el cual puede anular, modificar o reformar”. Pág. 523.

En conclusión, se ejerce para demandar ante los tribunales alguna decisión de la Administración Tributaria que se considere injusta. Está contemplado en el Código Orgánico Tributario vigente a partir del artículo 266.

7_. Prescripción.

Las Acciones derivadas del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de timbres fiscales, prescriben de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario, que remite a las disposiciones del artículo 55, el cual reza:



Prescribe a los seis (6) años los siguientes derechos y acciones: 1. La acción para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios; 2. La acción para interponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad...” El artículo 56 señala: “En los casos de los numerales 1 y 2 del artículo anterior, el término de la prescripción será de diez (10) años, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes...

Ahora bien, el cómputo del término se contará según lo establecido en el artículo 59 para estos dos casos señalados, a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho imponible.

CONCLUSIONES

El presente estudio demuestra la enorme simpleza regulativa de la Ley de Timbres Fiscales del Estado Mérida. Como la Ley contribuye de modo complementario a reforzar las menguadas finanzas del Estado Mérida, tras los ingresos del situado constitucional, que son igual de constitucionales, valga la redundancia. Los aspectos regulativos de la Ley no ofrecen dificultades a nivel sustantivos, mucho menos a nivel adjetivo, pues las normas administrativo-procedimentales de la Ley del Timbre Fiscal del Estado Mérida son bastante directas, claras, al respecto. De hecho, las normas de tipo procedimental de la Ley del Timbre Fiscal pueden clasificarse de la siguiente forma: las normas administrativas fiscalizadoras propias, y, las normas administrativas fiscalizadoras del Código Orgánico Tributario. Pareciere, una clasificación baladí, pero la simpleza del instrumento legal, da para llevar a cabo esa clasificación, pues la ley no regula con suma exactitud, ni exhaustividad la Fiscalización Tributaria estatal.

Al contrario, la Ley remite el Código Orgánico Tributario –Ley Nacional– para poder instaurar con un fin sistemático, los poderes inquisitivos del SAT, requirió establecer normas de remisión al Código Orgánico Tributario nacional. Pudiera considerarse como una decisión claramente de desidia regulativa, más que una crítica al exacerbado centralismo que adolece el sistema gubernativo de Venezuela, de los Estados y los Municipios, pues la dependencia a nivel

financiero, no es la única, sino también, a nivel de decisiones, y con ello, desde el plano legislativo, que es el primer acto soberano que toma la sociedad emeritense, a través del Consejo Legislativo del Estado Mérida (CLEM).



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Andara, L. (2013) *“Derecho Tributario.”* Publicaciones de la Universidad de Los Andes (ULA). Mérida, Estado Mérida, Venezuela.

Carmona, J.C. (2005) *“Descentralización Fiscal Estatal en Venezuela.”* Paredes Libros Jurídicos. Caracas D.F., Venezuela.

Rondón de Sanso, H. (2000) *“Lecciones de Derecho Constitucional: Ad Imis Fundamentis.”* Ediciones Liber. Caracas D.F., Venezuela.

Moya, E. J. (2014) *“Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.”* Octava edición. Ediciones Dabosan, C.A. Caracas D.F., Venezuela.

Gaceta Oficial Extraordinaria 5.453 del 24 de Marzo de 2000. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Gaceta Oficial N°6.152 Extraordinario de la República Bolivariana de Venezuela del 18 de Noviembre de 2014. Código Orgánico Tributario.

Gaceta Oficial N° 060714 Extraordinaria del 05 de Julio de 2014. Constitución del Estado Bolivariano de Mérida.

Gaceta Oficial del Estado Mérida Extraordinaria de Fecha 09 de Mayo de 2017. Ley de Timbre Fiscal del Estado Bolivariano de Mérida.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/610-220405-03-0767>. (consultado el 03/01/2019)

<http://táchira.tsj.gob.ve/DECISIONES/2008/ABRIL/1324-14-1419-116-.2008.html> (consultado el 04/01/2019)

<https://gerenciaytributos.blogspot.com/2010/06/la-fiscalizacion-de-tributos.html> (consultado el 04/01/2019)

file:///C:/Users/Gabriel/Downloads/DESCENTRALIZACION%20FISCAL%20ESTADAL%20EN%20VENEZUELA(1).pdf (consultado el 04/01/2019)



www.serranocid.com/.../TSJ%20CasoBritish%20Airways%20Ley%20de%20Timbre%20... (consultado el 05/01/2019)

<http://histórico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/610-220405-03-0767.htm>
(consultado el 05/01/2019)