



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

**PROCEDIMIENTO DE LA FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN DE
INGRESOS NACIONALES, APLICADO POR LA CONTRALORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA EN EL MARCO DEL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO.**

Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista
en Derecho Tributario

Autor: José Guillermo Bolívar Becerra

Tutor: Juan Carlos Colmenares Zuleta

Caracas, 22 de Febrero de 2012

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como primera aspiración cumplir con los requisitos evaluativos exigidos por la Universidad Central de Venezuela para optar al título de Especialista de Derecho Tributario.

Como segunda aspiración, proponer un procedimiento breve, adecuado, ágil y moderno, que permita realizar a la Contraloría General de República sus funciones de Fiscalización con eficacia, con ocasión del control posterior sobre las cuentas de ingresos nacionales según lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal (en lo sucesivo LOCGRySNCF), a fin de garantizar un proceso legítimo con un lapso de caducidad en la fase de fiscalización, y en consecuencia, que emane un acto administrativo definitivo en la fase sumario con un lapso de tiempo inferior de un (1) año.

Quien suscribe el presente trabajo especial de grado, manifiesta que el procedimiento para imponer reparos de ingresos tributarios, el cual sigue la Contraloría General de República (en lo sucesivo CGR) conforme al Código Orgánico Tributario en sus artículos 177 y siguientes es amplio e inconveniente, pues el órgano contralor, tiene autonomía funcional conforme al Texto Fundamental para determinar y fiscalizar ingresos nacionales tributarios cuando detecta una indebida declaración, omisión en el pago, o una incorrecta administración de dichos ingresos.

Puede ser contradictorio pensar que el problema de la fiscalización de ingresos tributarios por parte CGR está resuelto, pues legal y administrativamente cuando la LOCGRySNCF hace remisión expresa al Código Orgánico Tributario, se observa que el órgano contralor

difícilmente podría asumir la estructura operativa que tiene una Gerencia Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Para justificar este estudio el autor pretende hacer cronología de la Ley de la Contraloría General de la República desde el año de 1975, hasta la Ley de año 2001, examinando los momentos representativos en el tiempo (Ley Orgánica de la CGR de los años 1984, 1995), a los fines de reconocer el procedimiento de fiscalización de ingresos tributarios, y proponer una forma ideal, que se adapte a las numerosas funciones del órgano contralor.

A juicio de quien suscribe este trabajo, el artículo 148 del Código Orgánico Tributario es la vía legal para proponer la reforma a la LOCGRySNCF, pues constituye la brecha para que el procedimiento de fiscalización tributaria sea instaurado en otra Ley que no sea la especial tributaria, vale decir, establecer un procedimiento legal y adecuado que coadyuve en las funciones de la CGR, en su autonomía, y que fundamente la seguridad jurídica de los contribuyentes y responsables que puedan ser investigados por el órgano contralor en el ejercicio de su facultad de control.

En efecto, según la premisa fundamental comprendida en el artículo 287 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y además de los artículos 9 numeral 12, 66, 84, 86 numerales 1 y 5; 95 y 96 de la referida LOCGRySNCF, podremos demostrar la inconveniencia para CGR de seguir el procedimiento de fiscalización y determinación para ingresos tributarios previsto en los artículos 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario, pues como se mencionó repercute administrativamente, en forma negativa con otras actividades de control posterior de la CGR.

Con la investigación de este trabajo, se aspira demostrar que el procedimiento de fiscalización que sigue la CGR, puede ser inconveniente para la actividades de control externo, por ello, se abordará el tema partiendo de la naturaleza jurídica del acto de fiscalización y determinación según el COT, su clasificación, facultades de la CGR desde el año 1975, y las normas que hacen remisión expresa al Código Orgánico Tributario según la Ley de Contraloría vigente, todo con el objeto de brindar seguridad jurídica de conformidad con nuestra Carta Magna y fomentar el desarrollo armónico de las funciones del órgano contralor.

En este sentido, es menester destacar que la forma de abordar el tema, será sobre datos expresos y por ende el proyecto a desarrollar es de tipo documental. Expone Fideas Arias, que éste tipo de investigación es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos primarios y secundarios, es decir los obtenidos originalmente por el investigador y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos¹.

Así pues, para desarrollar el tema, la información será obtenida de legislación, doctrina, jurisprudencia y se abordará la de contenido patrio y extranjera, igualmente, se pretende arribar a opiniones de otros expertos y a otras legislaciones donde se considere un procedimiento breve para los órganos tributarios.

¹ Arias, Fideas G. El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología Científica. 5ta. Edición. Editorial Episteme, 2006. Caracas-Venezuela. pp 27 y siguientes.

JUSTIFICACIÓN

Este trabajo Especial de Grado, como se mencionó, es de vital importancia, pues con el mismo se aspira proponer un procedimiento breve de fiscalización para el órgano contralor de ingresos nacionales, no pretende afrontar la problemática jurídica resuelta hoy en día, la cual se solucionó con el procedimiento de fiscalización que debe seguir la Contraloría General de la República en el marco de Código Orgánico Tributario, según lo prevé en su artículo 9 numeral 12 de la LOCGRySNCF.

En efecto, abordar este tema es de especial relevancia para la Administración Contralora, y para los sujetos pasivos, asimismo, para la recaudación nacional, toda vez que la mencionada reforma dará celeridad a las fiscalizaciones de ingresos nacionales de los sujetos investigados que contraten, negocien o celebren operaciones con cualesquiera de los organismos mencionados en el artículo 9 numeral 12 de la LOCGRySNCF.

En este sentido, las facultades de fiscalización de la Contraloría General de la República (CGR), se extienden para garantizar que el sujeto obligado de la relación jurídica determinó, liquidó y pagó el monto adeudado, por consiguiente, la propuesta de reforma es un procedimiento de fiscalización ideal al órgano contralor que involucre un lapso de caducidad tanto en la etapa de fiscalización y menos extenso en el sumario administrativo, con ilustración de los distintos tipos de actos administrativos de trámite: acta de conformidad, acta de reparo y resolución en etapa inicial de investigación (según la doctrina española), siempre respetando la aplicación de la Ley Especial Tributaria de nuestro país (COT), en materia de procedimientos.

En conjunción con lo anterior, es menester destacar que bajo el imperio de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1995, existió un procedimiento de fiscalización expedito y breve con carácter paralelo al establecido en el Código Orgánico Tributario donde la CGR fiscalizaba y determinaba el monto adeudado por el sujeto pasivo².

En este orden de ideas, la CGR tiene facultad para formular reparos según lo dispuesto en el artículo 66 de la LCGRySNCF, en caso de omisión de pago o si resulta que las cantidades liquidadas por el sujeto pasivo sean menores a las determinadas, por ende, lo ideal es que dada su actividad de control externo la CGR, pueda determinar el monto del reparo en el menor tiempo posible.

Conforme a lo expuesto, con este trabajo el autor se inclina por invocar la legislación extranjera (España) y trabajos de expertos en la materia, para demostrar que existen otras Administraciones Tributarias con una suerte de solución en la primera fase de fiscalización, determinación de tributos con lapso de caducidad, intereses y multas, y así tratar de evitar la concentración de expedientes en sede administrativa.

En consecuencia, existe novedad en el presente trabajo, pues de incluirse una reforma en la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal que permita fiscalizar y pagar las deudas tributarias de manera breve, redundaría en beneficio de la República, a través de la Administración Contralora.

² Ley Orgánica de la Contraloría General de la República Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 5.017 de fecha 13 de diciembre 1995, artículos 86 y siguientes.

OBJETIVO GENERAL

- Evaluar el Procedimiento de Fiscalización y Determinación de Ingresos Nacionales, aplicado por la Contraloría General de la República en el marco del Código Orgánico Tributario.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Analizar las normas Constitucionales y legales que consagran las amplias facultades de fiscalización y determinación de la Contraloría General de la República desde 1975 hasta la fecha.
2. Considerar los principios y normas tributarias que instituyen el procedimiento de fiscalización y determinación conforme al Código Orgánico Tributario, y detectar posibles obstáculos que incidan en el procedimiento seguido por la Contraloría General de la República.
3. Examinar el procedimiento de fiscalización según la legislación extranjera (española), a fin de sugerir normas que resguarden las facultades de control externo.
4. Proponer un procedimiento de fiscalización y determinación a los fines de hacer un sistema de control posterior más eficiente, conforme a la doctrina, legislación, jurisprudencia, patria y extranjera.

CAPÍTULO I
MARCO TEORICO
UNA ADMINISTRACIÓN CONTRALORA CON
FACULTAD PARA FISCALIZAR INGRESOS NACIONALES.

La Contraloría General de la República goza de amplias facultades de control y fiscalización, pues el artículo 287 de la Constitución de la República de Venezuela consagra que es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos. De seguidas el mencionado artículo dispone que goza de autonomía funcional, administrativa, organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control.

La Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal, conteste a lo consagrado en nuestro Texto Fundamental, prevé que le corresponde al Órgano Contralor el control, la vigilancia de los ingresos, gastos y bienes, pues en ejercicio de tales funciones puede realizar auditorías e inspecciones sobre los sujetos pasivos mencionados en el Código Orgánico Tributario ³.

En efecto, así puede leerse en el artículo 2, último aparte de la citada Ley:

“Corresponde a la Contraloría ejercer sobre los contribuyentes y responsables, previstos en el Código Orgánico Tributario, así como sobre los demás particulares, las potestades que específicamente le atribuye la Ley”.

³ Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 37.347 del 17 de diciembre de 2001.

Igualmente, el artículo 9 numeral 12, de la referida Ley, estatuye lo siguiente:

Están sujetos a las disposiciones de la presente Ley y al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República:

Omissis

12. Las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o responsables, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualesquiera de los organismos o entidades mencionadas en los numerales anteriores, o que reciban aportes, subsidios, otras transferencias o incentivos fiscales, o que en cualquier forma intervengan en la administración, manejo o custodia de recursos públicos.

En conjunción con lo anterior, el artículo 66 de la mencionada Ley establece lo que sigue:

En ejercicio de sus atribuciones de control, los órganos de control fiscal externo podrán efectuar las fiscalizaciones que consideren necesarias en los lugares, establecimientos, vehículos, libros y documentos de personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes, y responsables, definidos de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con las entidades sujetas a su control, o que de alguna manera administren, manejen o custodien bienes o fondos de esas entidades.

Asimismo el artículo 84 de la mencionada Ley, prevé que la responsabilidad civil se hará efectiva de conformidad con las leyes que regulan la materia y mediante el procedimiento de reparo regulado en esta Ley y su Reglamento, salvo que se trate de materias reguladas por el Código Orgánico Tributario, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones en él contenidas.

Del análisis concatenado de las disposiciones antes escritas, se observa que la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal, delegó en forma exclusiva el procedimiento de fiscalización y determinación que prescribe el Código Orgánico Tributario al Órgano Contralor.

De los preceptos consagrados en nuestro Texto Fundamental, se observa que el constituyente reservó a la Contraloría General de la República autonomía funcional, financiera y administrativa, por lo cual no está obligada a entregar cuentas de su actuación a los órganos del Poder Público sometidos a su control.

Conforme a los Tribunales Contenciosos Tributarios, el mencionado procedimiento de fiscalización debe aplicarse en cada una de sus etapas conforme describe el instrumento legal, y según la jurisprudencia “constituye uno de los cauces formales de la actividad administrativa a través del cual la Administración Activa y Contralora proceden a declarar la existencia o inexistencia de la obligación tributaria, mediante el cumplimiento de una serie de actos concatenados entre sí, destinados a controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos del tributo”.⁴

Nótese pues, que además de la remisión expresa al Código Orgánico Tributario para practicar el procedimiento de fiscalización y determinación en los casos de inspecciones a los sujetos pasivos mencionados en el citado Código, se deja a un lado el debate antes planteado, acerca del

⁴ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Sentencia N° 00123 de fecha 29 de enero de 2009, Caso: ZARAMELLA & PAVAN CONSTRUCTION COMPANY, S.A.

procedimiento que debía seguir el Ente Contralor para formular los reparos en materia de ingresos tributarios.

Sin embargo, quien suscribe este trabajo, afirma que la problemática en la actualidad surge por obstáculos de orden administrativo e inmediatez en la CGR, en las actividades de control externo cuando realiza las inspecciones y fiscalizaciones conforme a los artículos 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario para los Tributos Nacionales.

Como se mencionó siendo la CGR, un órgano autónomo funcionalmente, es necesario adaptar el ordenamiento jurídico, y su estructura administrativa, a un procedimiento breve, adecuado, ágil y moderno, que le permita realizar sus funciones con eficacia, sin menoscabar los derechos del contribuyente y responsable contemplados en el COT.

En la actualidad no existe en dicho Ente (CGR), una División de Fiscalización para formular los actos de trámite, y en consecuencia otra División de Sumario Administrativo para formular los actos definitivos, tal como la presenta una Gerencia Regional de Tributos Internos del SENIAT. Obviamente, siempre debe quedar en manos de la Administración Tributaria (SENIAT), la liquidación de tributos, ya que no corresponde a la CGR, la función de recaudación y liquidación.

Conforme a lo antes expuesto podemos asegurar que la Administración Contralora, debe sustentar su función administrativa en un procedimiento que se adecuó al control externo breve y a la óptima aplicación del control externo, pues la Contraloría General de la República tiene a su cargo funciones de control.

Expresa Gabriel Ruan (2001) al respecto, “la eficiencia tributaria, como nuevo valor constitucional exige una relación razonable entre el costo individual y colectivo de la recaudación y el rendimiento económico y social de los tributos⁵.

A criterio de quien suscribe este trabajo, la naturaleza técnica de cada Ente, conduce a pensar que el legislador deba dotar no sólo a la Administración Tributaria, sino también a la Administración Contralora de instrumentos adecuados para el logro de sus objetivos.

Es por ello que sostenemos que no sólo existe una necesidad práctica, sino también académica, de argumentar a través de la presente investigación, el problema que existe cuando la CGR aplica el procedimiento de fiscalización conforme al Código Orgánico Tributario, pues a nuestro juicio, no dispone de procedimientos breves, acordes a su función de control externo en materia de fiscalización de ingresos nacionales.

Del análisis es evidente, que este procedimiento podría ser inconveniente en la fase inicial de fiscalización y en la segunda fase del sumario administrativo. Así pues, es menester demostrar, que la primera fase adolece de un plazo que fije término a la fiscalización, y la segunda extiende a un (1) año la emisión del acto administrativo definido, lo que repercute de manera negativa en la función de control externo, la cual debe ser breve y expedita.

⁵ Ruan Santos, Gabriel. Las Garantías Tributarias de Fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999. La Tributación en la Constitución de 1999. Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2001. Caraca-Venezuela pp 84 y ss.

Para la Contraloría General de la República su forma de control externo amerita un procedimiento que garantice la agilidad y pronta formulación del acto administrativo definitivo. En este sentido ha precisado (Salvador Sánchez) la doctrina patria:

“Al respecto el Código Orgánico Tributario no dispone un plazo en el cual deba practicarse la fiscalización, por lo que no existe limitación temporal al ejercicio de esta facultad. La única contrapartida a fiscalizaciones que se extienden por un plazo prolongado, es el transcurso del tiempo que puede favorecer al contribuyente o responsable para invocar la prescripción de la obligación tributaria”⁶.

Sobre el particular la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en su artículo 141 que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

En este sentido debemos precisar que las actuaciones de la Administración Contralora, en principio, no deben ser contrarias a los principios de celeridad, eficacia y eficiencia ⁷.

Aunado a lo anterior, en la fase de sumario administrativo el lapso de caducidad de un (1) año, es extensivo para las actividades administrativas del órgano contralor, pues parece interminable para que se emita el acto

⁶ Sánchez González, Salvador. El Procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria. Editorial Torino 2005. página 51..

⁷Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.806 de fecha 24 de diciembre de 1.999.

administrativo definitivo, y en consecuencia se determine lo adeudado por el sujeto pasivo⁸.

Para concebir la problemática objeto de este trabajo, es menester invocar el artículo 74 de la Resolución 32, mediante la cual se establece la organización y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Tal artículo prevé lo siguiente:

Artículo 74.- Las Gerencias Regionales de Tributos Internos de las Regiones: Región Capital, Región Central, Región Centro Occidental, Región Zuliana, Región Los Andes y la Región Nor-Oriental, tendrán cada una las siguientes áreas funcionales: el Despacho del Gerente Regional de Tributos Internos, la División de Asistencia al Contribuyente, la División de Administración, la División de Recaudación, la División de Fiscalización, la División de Sumario Administrativo, la División Jurídico Tributaria, la División de Tramitaciones, División de Contribuyentes Especiales y el Comité Regional de Coordinación y planificación; los Sectores y las Unidades.⁹

Como puede observarse, el artículo 74 copiado, estatuye la organización de una Gerencia Regional de Tributos Internos. Cada División esta estructurada de manera que la recaudación sea eficiente, por ejemplo, las Divisiones de Fiscalización y Sumario Administrativo realizan el Procedimiento de Determinación en su Primera y Segunda Fase, y luego, la División de Recaudación liquida, luego la División de Tramitaciones

⁸ Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001 Artículo 192. La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la resolución culminatoria de sumario. Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el Sumario y el Acta invalidada y sin efecto legal alguno.

⁹ Resolución sobre la Organización, Atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.881 Extraordinario de fecha 29 de marzo de 1.995.

notifica el acto administrativo conforme a los artículos 161 y siguiente del Código Orgánico Tributario.

En cambio, el artículo 21 del Reglamento Interno en concordancia con el artículo 5 de la Resolución Organizativa N° 4 de la Contraloría General de República establecen lo siguiente:

Artículo 21.- A la Dirección General de Control de los Poderes Públicos Nacionales le compete ejercer funciones de control, vigilancia y fiscalización sobre los órganos a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional; sobre el personal de dichos órganos e igualmente, sobre las personas naturales o jurídicas que se relacionen con los mismos en los términos previstos en el numeral 12 del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (Subrayado nuestro).¹⁰

Artículo 5 El ámbito de competencia de la Dirección General de Control de los Poderes Públicos Nacionales se distribuye de la siguiente manera:

1. A la Dirección de Control del Sector de la Economía le corresponde ejercer el control, vigilancia y fiscalización sobre los órganos del Poder Ejecutivo Nacional, cuyas actividades estén dirigidas a la planificación, coordinación, desarrollo, implantación y control de las políticas y estrategias en materia económica, financiera, social, minera, de hidrocarburos y energía, entre otras; igualmente, sobre el personal de dichos órganos y sobre las personas naturales o jurídicas que se relacionen con los mismos en los términos previstos en el numeral 12 del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría

¹⁰ Reglamento Interno de la Contraloría General de la República, Gaceta Oficial N° 37.881 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 17 de febrero de 2.004

General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. (Subrayado nuestro).¹¹

Es decir el Reglamento Interno y la Resolución Organizativa N° 4 ambos instrumentos jurídicos de rango sublegal emanados de la Contraloría General de la República establecen una estructura totalmente diferente a la prevista a una Gerencia Regional de Tributos Internos para la recaudación eficiente de los tributos. En consecuencia, es necesario recalcar el objeto que tiene la Administración Activa en cuanto a la recaudación de Tributos.

En base a los argumentos expuestos el autor del presente trabajo sugiere que debe haber una reforma a la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal, a los fines de proponer un procedimiento de fiscalización y determinación que se adapte a las funciones de control externo, es decir, breve, eficiente y moderno que pueda adecuarse a la estructura organizativa Administración Contralora, sin menoscabar los derechos del contribuyente y responsable contemplados en el COT.

¹¹ Resolución Organizativa N° 4 de la Contraloría General de la República, Gaceta Oficial N° 38.178 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 03 de marzo de 2.005

HIPÓTESIS O PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN

De lo anteriormente expuesto es necesario realizar un estudio, a fin de llegar a resultados en esta investigación. Por consiguiente, se plantean las siguientes interrogantes:

1.- ¿Cuáles son las normas Constitucionales, y Legales que otorgan las amplias facultades de Fiscalización a la Contraloría General de la República como órgano encargado del control posterior de los ingresos nacionales a la luz del Código Orgánico Tributario?

2.- ¿Cuáles son las normas Constitucionales y Legales que otorgan las amplias facultades de Fiscalización a la Administración Tributaria, que sugieren el resguardo de las facultades de control externo?

3.- ¿Qué normas son las más convenientes para la Contraloría General de la República y para el control externo, que propicien eficientemente el procedimiento de fiscalización y determinación por parte de la CGR?

4.- ¿Qué aspectos de la legislación extranjera (Española), referida al sistema de fiscalización, pueden adaptarse la función de control externo?

7. ESTRUCTURA DEL TRABAJO ESPECIAL DE GRADO

En atención al Marco Teórico y para orientar este trabajo especial de grado, se estructura de la siguiente manera:

1. Resumen
2. Reflexión
3. Dedicatoria
4. Agradecimiento
5. Introducción
6. Capítulo 1. El marco teórico (El Problema).
7. Capítulo 2. Relacionado con el marco Constitucional y legal que consagra las amplias facultades de fiscalización y determinación de la Contraloría General de la República desde 1975 hasta la fecha.
8. Capítulo 3. Considera los principios y normas tributarias que otorgan amplias facultades de fiscalización, determinación, control y recaudación a la Administración Tributaria
9. Capítulo 4. Examina la legislación extranjera de España para ilustrar el rigor del sistema de fiscalización tributaria en ese país.
10. Capítulo 5. Establece la conveniencia de proponer un procedimiento de fiscalización y determinación a los fines de hacer un sistema de control posterior más eficiente.
11. Conclusiones
12. Recomendaciones
13. Bibliografía

CAPÍTULO II

FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE INGRESOS NACIONALES POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

El año de 1.936 marca un hito para la historia de Venezuela, pues se preparan un conjunto de labores que darán lugar dos años más tarde a la creación del máximo organismo contralor del país.

Conforme a esas gestiones se promulga la Ley Orgánica de Hacienda Nacional el 15 de julio de 1938, y se creó la Contraloría de la Nación, se estableció además las bases para dar inicio a una nueva etapa del control fiscal en Venezuela.¹²

Con el pasar de lo años la contraloría venezolana adquirió rango constitucional a partir de la promulgación de la nueva Constitución de los Estados Unidos de Venezuela del 5 de julio de 1947, pues se incluyó por primera vez en un texto constitucional venezolano, las normas referentes a la Contraloría General de la Nación.

Por su parte la Constitución de la República de Venezuela del 23 de enero de 1961, ratificó y además instituyó la denominación de Contraloría General de la República. Esta última fortaleció la autonomía funcional y organizativa de la Contraloría General.

Esa constitucionalización del órgano de control en el año de 1.961 le asignó jerarquía a sus funciones en el concierto institucional del Estado y significaba garantía y estabilidad en el desenvolvimiento de sus

¹² Cabrera Elery, Historia de la Contraloría General de la República. Fondo Editorial 60 años de la Contraloría General de la República. Volumen I. Caracas Venezuela. 1998. pp 121, 138 y ss.

funciones.¹³ Así lo consagró la referida Constitución en su artículo 236: La Contraloría General de República es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos.

En este sentido, el campo de acción de la CGR, se consagró de acuerdo a la Constitución de 1961, en el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes de la Nación y de las operaciones relativas a los mismos, haciéndose extensivas tales funciones por la Ley Orgánica de la CGR, a los Institutos Autónomos y a las Administraciones Regionales y Municipales¹⁴.

Con respecto a la autonomía funcional de la CGR, igualmente, la Constitución de 1.961 consagró lo siguiente: es órgano auxiliar del Congreso y gozará de autonomía funcional. Dentro del este contexto, la autonomía significa que no hay vinculaciones de subordinación o dependencia a otro poder. En cuanto a expresión órgano auxiliar significa que ayudaba en su función de control sobre la Hacienda Pública, y eso debe quedar claro en este trabajo de grado.

La Contraloría General de la República ha sido conducida desde que fue creada por cuatro (4) instrumentos jurídicos con rango de leyes orgánicas. En materia de procedimiento de reparos dichos instrumentos legales establecieron lo siguiente:

1.- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial N° 1.712 Extraordinaria, de fecha 06 de enero de 1975, amplió sus potestades al establecer la valoración de la eficacia

¹³ Silva Cimma, Enrique. Control Público, Publicaciones de la Contraloría General de la República. Caracas de 1976. pp 174 y ss.

¹⁴ Revista de Control Fiscal N° 36, Contraloría General de la República. Junio, julio de 1965 Caracas-Venezuela. página 57

administrativa, tipificar las sanciones y otorgar valor probatorio a las actuaciones de la contraloría, salvo sentencia judicial contraria.

Con la referida Ley de 1975, culminó así un proceso legislativo largo, reiteradamente los Contralores Generales habían hecho ver la necesidad de mecanismo adecuado, ágil y moderno, que le permitía realizar sus funciones con eficacia. Es decir, fue una conquista de este órgano el haber conseguido una Ley que se adaptó a la nueva realidad administrativa.

La Ley Orgánica de 1975, en su artículo 39, estableció (Del control de ingresos nacionales) lo siguiente: le corresponde a la Contraloría el examen exhaustivo o selectivo, así como la calificación y la declaratoria de fenecimiento de todas las cuentas de ingresos.

Igualmente, en su artículo 50 de la mencionada Ley, facultó al organismo para formular reparos a las cuentas de ingresos, luego encontramos en el artículo 100 que el cuentadante, el garante y el contribuyente o responsable, si fuere el caso, deben contestar el reparo dentro del lapso de treinta (30) días continuos, contados a partir de la fecha de notificación. En el artículo 102 estableció lo siguiente: si el interesado contradice el reparo, la Contraloría, por decisión razonada que agotará la vía administrativa, lo confirmará, reformará o revocará, y contra esa decisión se ejercerá el recurso contencioso-administrativo (artículo 103).¹⁵

Se observa que en dichos instrumentos normativos, el procedimiento fue resumido, no obstante, fue objeto de numerosos recursos en la jurisdicción contencioso-administrativa (hoy en día, los tribunales contenciosos tributarios, son los competentes para decidir los recursos en

¹⁵ Córdoba Vásquez, Jesús A. El Procedimiento para la formulación de reparos a los Contribuyentes y responsables en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Sistema de Control Fiscal- Revista de Derecho Tributario N° 104. Julio. Agosto, Septiembre de 2004. Legis Editores. Caracas-Venezuela. pp 33 y ss.

esta materia), instancia competente para esa época, dichos actos eran impugnados por no incorporarse en el procedimiento un acto administrativo de trámite, que fundamentará al acto administrativo definitivo ¹⁶.

Es interesante destacar que en materia de procedimientos la Ley Orgánica de Hacienda Pública estableció por primera vez normas para regular los expedientes fiscales con disposiciones generales y administrativas, así como el proceso judicial, especificando un juicio ordinario y plenario.

2. - Mediante Gaceta Oficial Extraordinaria N° 3.482 de fecha 14-12-1984, fue publicada la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que modificaba la Ley Orgánica de 1975, dicha reforma se hizo para fortalecer el proceso de averiguaciones administrativas y delegar la potestad de abrir y sustanciar averiguaciones a los órganos de control interno de la administración. Sin embargo, el procedimiento de fiscalización no fue modificado, en consecuencia, se defendió con hincapié el alegato que el procedimiento tributario debía regirse por la Ley especial.

Es importante destacar para los efectos de este trabajo que en los años de 1981 y 1982 entraron en vigencia la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el Código Orgánico Tributario (reformado en 1992, 1994 y 2001). Por lo tanto, los argumentos cobran más fuerza para impugnar los actos administrativos emanados de la Contraloría General de República en el sentido de que se omitía el acta de reparo (acto de trámite) y su notificación; el criterio dominante era que los reparos debían

¹⁶ Sentencia N° 231, de fecha 17-03-1999 Extinta Corte de Suprema de Justicia Sala Política Administrativa Sala Especial Tributaria. La sentencia del tribunal de instancia, Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, admite el recurso interpuesto por la recurrente en virtud que la Contraloría General de la República omitió el acta de reparo y su notificación, y no emitió la resolución culminatoria de sumario. La Sala comparte el criterio de la recurrida, en el sentido de omitirse el levantamiento del acta, su notificación y la apertura del sumario administrativo.

formularse conforme al mencionado Código por ser la Ley especial Tributaria.

3.- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.017 Extraordinaria del 13 de diciembre de 1995, fortaleció su autonomía presupuestaria y delegaba a la Administración las competencias de control previo, contabilidad fiscal, centralización contable y registro de empleados públicos, ejercidas por la Contraloría desde su creación. La reforma contempló el procedimiento de fiscalización, en especial lo relativo al derecho a la defensa.

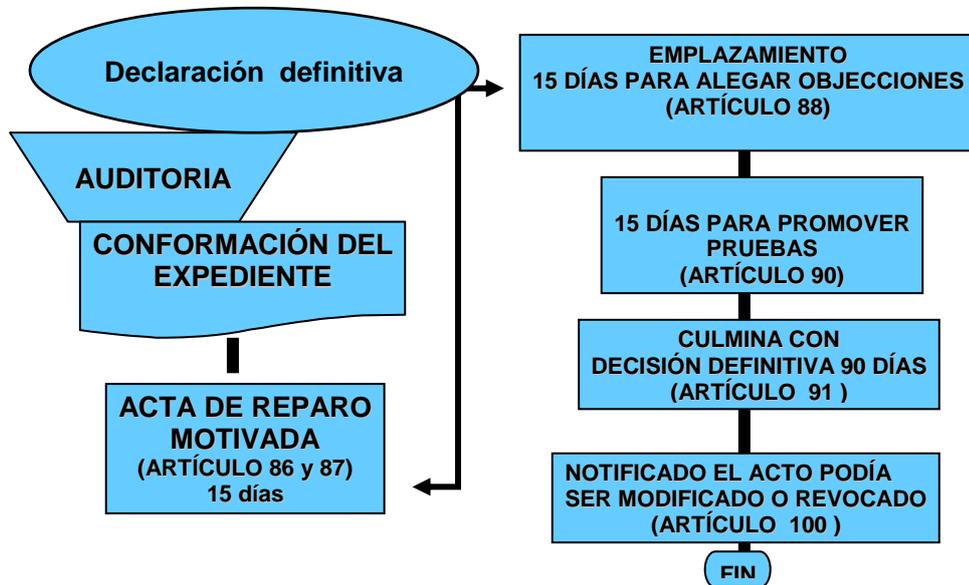
Conforme al artículo 86 de la citada Ley Orgánica, se concedía un lapso de 15 días (más el término de la distancia) para que contestara las objeciones que pudieran dar lugar a la formulación de los reparos. Luego el artículo 88, prevé que dentro de los 15 días siguientes al lapso anterior, y el funcionario podía exponer por escrito lo que creía conveniente en relación al acta de reparo.

Según el artículo 89 de la Ley CGR de 1995, se abrió un lapso probatorio estableciendo otro lapso de 90 días para dictar el acto administrativo definitivo contados a partir del lapso anterior de 15 días previsto en el artículo 86.

En esta Ley se establecieron 2 Capítulos que regulaban el recurso jerárquico y contencioso, según se desprende de los artículos 97 y 102 de la Ley Orgánica de Contraloría General de la República para esa época.

Puede observarse en el gráfico *infra*, y del contenido de la Ley de 1995, que las modificaciones fueron orientadas a brindar mayor seguridad jurídica y asimilando el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario de 1992.

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN CONFORME A LA LEY ORGANICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE 1995



Fuente: El Autor.

4.- Con el pasar del tiempo, fue promulgada la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el año 1999, y se consagró en el artículo 287 lo siguiente: La Contraloría General de la República, es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos. Goza de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control (Subrayado nuestro).

Así pues, conforme al mandato constitucional, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de diciembre de

2001, estableció la rectoría del Sistema Nacional de Control Fiscal, definiendo el Sistema de Control Interno y los responsables de su funcionamiento.

En materia de fiscalización y determinación de los tributos nacionales la LOCGRySNCF, hace remisión expresa al Código Orgánico Tributario. Así, puede leerse en el artículo 2 último aparte de la citada Ley, toda vez, que le corresponde a la Contraloría ejercer sobre los contribuyentes y responsables, previstos en el Código Orgánico Tributario, así como sobre los demás particulares, las potestades que específicamente le atribuye la Ley.

Para ahondar más en el asunto, el Dr. José Andrés Octavio expresa que el control público encuentra su fundamentación primaria en la soberanía popular, ya que el pueblo depositario de esa soberanía, tiene interés en saber cómo se administran e intervienen los caudales públicos¹⁷.

En este orden de ideas, según la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y lo planteado por el Dr. Octavio, puede inferirse que la función de la Contraloría General de la República, tiene rango constitucional para ejercer el control público, y por ende, tal fundamentación primaria es saber como se administran los recursos del Estado, y que deberá gozar de autonomía funcional, administrativa, organizativa, orientar su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control, como es en este caso, fiscalizar a los sujetos pasivos mencionados en el COT.

Compatible a su autonomía, y a lo establecido en el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema

¹⁷ Octavio, José Andrés. Principios y Modalidades del Control en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. Revista de Control Fiscal N° 85 CGR. Caracas Venezuela. p 59.

Nacional de Control Fiscal,¹⁸ el Contralor determinará en el reglamento interno y en las resoluciones organizativas que dicte, las direcciones, unidades, divisiones, departamentos, oficinas y servicios de conformidad, y los instrumentos normativos deberán ser publicados en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Precisado lo anterior, es necesario referirnos además al artículo 9 numerales 1 y 12 de la mencionada Ley, pues es menester para los efectos de este trabajo, explicar qué entes públicos y personas están sujetos al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República (CGR).

El numeral primero del indicado artículo 9, prevé, que corresponde a la CGR, vigilar y controlar a los órganos y entidades del poder público nacional, es decir, los entes que integran las diferentes personas jurídicas territoriales. Con el mismo tenor el numeral 12 establece que también estarán sometidas a fiscalización, las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o responsables, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, que en cualquier forma contraten, negocien, celebren operaciones con cualesquiera de los organismos o entidades mencionadas, que reciban aportes, subsidios, u otras transferencias o incentivos fiscales¹⁹.

En efecto, la Administración Contralora tiene facultades de control sobre un número amplísimos de Entes y de personas tanto naturales como

¹⁸ República Bolivariana de Venezuela Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de Diciembre de 2001. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal

¹⁹ Artículo 13 La Contraloría tendrá las direcciones generales y sectoriales, unidades de apoyo, servicios técnicos y administrativos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones. El Contralor determinará, en el reglamento interno y en las resoluciones organizativas que dicte, las direcciones, unidades, divisiones, departamentos, oficinas y servicios de conformidad con esta ley. dichos instrumentos normativos deberán ser publicados en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

jurídicas, lo cual indica que debe someter a planificación sus actividades de conformidad con la Ley.

Asimismo, tomar en cuenta los planteamientos y solicitudes de los órganos del poder público, las denuncias recibidas, los resultados de la gestión de control anterior, así como la situación administrativa, las áreas de interés estratégico nacional y la dimensión y áreas críticas de los entes sometidos a su control conforme al artículo 5 de la LOCGRySNCF.

En este sentido el artículo 66 de la mencionada Ley establece que en ejercicio de sus atribuciones de control, los órganos de control fiscal externo podrán efectuar las fiscalizaciones que consideren necesarias en los lugares, establecimientos, vehículos, libros y documentos de personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes, y responsables, definidos de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con las entidades sujetas a su control, o que de alguna manera administren, manejen o custodien bienes o fondos de esas entidades.

Asimismo, el artículo 84 de la referida Ley de 1999, dispone que la responsabilidad civil se hará efectiva de conformidad con las leyes que regulan la materia y mediante el procedimiento de reparo regulado en esta Ley y su Reglamento, salvo que se trate de materias reguladas por el Código Orgánico Tributario, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones en él contenidas.

Como se mencionó, el artículo 21 del Reglamento Interno en concordancia con el artículo 5 de la Resolución Organizativa N° 4 de la Contraloría General de República establecen lo siguiente:

Artículo 21.- A la Dirección General de Control de los Poderes Públicos Nacionales le compete ejercer funciones de control, vigilancia y fiscalización sobre los órganos a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional; sobre el personal de dichos órganos e igualmente, sobre las personas naturales o jurídicas que se relacionen con los mismos en los términos previstos en el numeral 12 del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (Subrayado nuestro).

Artículo 5 El ámbito de competencia de la Dirección General de Control de los Poderes Públicos Nacionales se distribuye de la siguiente manera:

1. A la Dirección de Control del Sector de la Economía le corresponde ejercer el control, vigilancia y fiscalización sobre los órganos del Poder Ejecutivo Nacional, cuyas actividades estén dirigidas a la planificación, coordinación, desarrollo, implantación y control de las políticas y estrategias en materia económica, financiera, social, minera, de hidrocarburos y energía, entre otras; igualmente, sobre el personal de dichos órganos y sobre las personas naturales o jurídicas que se relacionen con los mismos en los términos previstos en el numeral 12 del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. (Subrayado nuestro).

El Reglamento Interno y la Resolución Organizativa N° 4, ambos instrumentos jurídicos emanados de la Contraloría General de la República establecen una estructura organizativa totalmente diferente a la prevista a una Gerencia Regional de Tributos Internos para la recaudación eficiente de los tributos²⁰.

²⁰ Resolución sobre la Organización, Atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.881 Extraordinario de fecha 29 de marzo de 1.995.

Es necesario recalcar una de las atribuciones que tiene la Administración Contralora en cuanto a la fiscalización de Ingresos Nacionales (Tributos) es propiamente la vigilancia sobre las personas naturales o jurídicas que se relacionen en los términos previstos en el numeral 12 del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.

En este capítulo debemos recordar nuevamente que las facultades de fiscalización y determinación de tributos nacionales de la Contraloría General de la República fueron remitidas, en cuanto al procedimiento a la Ley especial tributaria, vale decir al Código Orgánico Tributario, en este sentido quien suscribe es del criterio que el Órgano Contralor desaprovechó un procedimiento especial, contemplado en las Leyes Orgánicas de los años 1995 y 1984, el cual se adaptaba a las funciones de control posterior que le fueron conferidas mediante normas de carácter constitucional.

Es menester, igualmente, hacer constar que el autor está consciente que en toda Fiscalización de tributos nacionales llevada a cabo por la CGR existen límites, pues éste organismo, una vez realizada la determinación y fiscalización en sus dos fases (fiscalización y sumario), y después de decidido el recurso jerárquico, (en caso de quedar firme el Acto Administrativo), debe enviar la Resolución a la Administración Tributaria (SENIAT) para que se haga la liquidación y gestión de cobro, y esto es una afirmación de carácter incuestionable, el SENIAT tiene la competencia para recaudar y administrar los tributos nacionales, según veremos más adelante.

Así pues, acorde a lo establecido en el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control

Fiscal,²¹ el Contralor determinará en el reglamento interno y en las resoluciones organizativas que dicte, las direcciones, unidades, divisiones, departamentos, oficinas y servicios de conformidad con esta ley, y estos instrumentos normativos deberán ser publicados en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Conforme a lo anterior, podemos dar respuesta a la primera de las interrogantes planteadas al inicio de este trabajo:

¿Cuáles son las normas Constitucionales, y Legales que otorgan las amplias facultades de Fiscalización a la Contraloría General de la República como órgano encargado del control posterior de los ingresos nacionales a la luz del Código Orgánico Tributario?

De acuerdo a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Contraloría General de la República goza de amplias facultades de control y fiscalización, pues el artículo 287 consagra que es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos. Además conforme a dicho artículo goza de autonomía funcional para el ejercicio de sus funciones.

Igualmente, de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, puede inferirse entonces de los artículos 2 último aparte, y 9 numeral 12, y 66 *ejusdem*, que la Contraloría por función contralora pública, puede ejercer la fiscalización sobre los contribuyentes y responsables, previstos en el Código Orgánico Tributario, así como sobre los demás particulares que contraten con entes públicos. Claro está la CGR goza de amplias facultades de fiscalización pero con limitaciones de recaudación y administración de tributos nacionales.

²¹ República Bolivariana De Venezuela Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de Diciembre de 2001. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal

Por tanto, en razón de las normas referidas, y de las reglamentarias antes citadas se concibe a la Contraloría General de la República (CGR) como un órgano de control, más no de recaudación y administración de tributos nacionales. Por consiguiente, lo planteado anteriormente, prueba que es válido el argumento que el órgano contralor debería tener un procedimiento propio, breve (como lo tuvo en el pasado), además incluir en su tramitación elementos modernos de fiscalización, pues dispone de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control.

CAPÍTULO III

FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN DE INGRESOS NACIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dado que el derecho tributario tiene por objeto el estudio del aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, es menester desarrollar este capítulo, a partir de la potestad tributaria de las diversas personas jurídicas territoriales y de los principios que rigen la referida tributación.²²

En este orden de ideas, la concepción de poder financiero emerge de la facultad que tiene el Estado de exigir tributos, ya que es necesario para los entes públicos organizar su sistema de ingresos a los fines de erogar recursos, vale decir, capacidad que tiene el Estado para cumplir con los gastos y sus fines a través de una serie de actividades²³.

Así pues, derivado de lo anterior surge la concepción del poder tributario que atiende a la facultad que gozan las personas jurídicas territoriales que componen el Poder Público para demandar tributos con el objeto de cubrir los gastos que demanda el colectividad.

Jurídicamente hablando, ese poder emana de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pues la actuación del Estado debe regirse por normas de derecho con arreglo a ciertos procedimientos que tiene su base constitucional en el referido Texto Fundamental y a normas de rango legal y sublegal que se desarrollan para llevar a cabo el ejercicio de la potestad. Para la doctrina mencionada potestad y poder son sinónimos.

²² Giuliani Fonrouge, C. Derecho Financiero Volumen I 5ta Edición Ediciones Depalma, Buenos Aires 1993. pp 40 y ss.

²³ Giuliani Fonrouge, C. Derecho Financiero Volumen I. op.cit. 308 y ss.

Bajo la premisa mencionada en el párrafo anterior, la estructura del Poder Público del Estado Venezolano tiene origen en el artículo 136 de la República Bolivariana de Venezuela:

Artículo 136. El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Del artículo transcrito se evidencia la existencia de varios poderes conforme a la distribución vertical (Municipal, Estatal y República) del Poder Público. Además se origina el poder tributario, que repartido y concatenado con los artículos 156 numeral 12; 167 numerales 2 y 3; y 179 de nuestro texto constitucional hace surgir la Potestad Tributaria Originaria de cada ente.²⁴

Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional

Omissis

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

²⁴ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Gaceta Oficial 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.

Artículo 167. Son ingresos de los Estados.

Omissis

2. Las tasas por el uso de sus bienes y servicios, multas y sanciones, y las que les sean atribuidas.
3. El producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales.

Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.
- 2.- Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.
- 3.- El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
- 4.- Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
- 5.- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.
- 6.- Los demás que determine la ley.

El reconocimiento expreso de autonomía y descentralización incita a cada persona jurídico territorial a exigir tributos que son de su competencia para cumplir con los fines (gastos) que le demanda cada localidad.

Expresa Romero-Muci Humberto, que esta clasificación permite precisar las distintas fuentes del poder tributario para cada grado constitucional, comenzando por aquellos tributos propios que son competencia exclusiva

Constitucional de cada nivel, esto es, de los que están reservados en el rango constitucional y que constituyen un poder tributario originario²⁵.

De seguidas, expresa que aquellos tributos cuya creación incumbe al Poder Nacional, pero que son cedidos mediante leyes desde el propio texto constitucional a favor de los Estados y Municipios constituye el Poder Derivado, es decir, aquellos tributos que son trasladados en ayuda o beneficio de los Estados y Municipios.

Por otro lado Giuliani Fonrouge²⁶, hace distinción entre Poder y Competencia. El poder tributario -según el destacado autor- consiste en la facultad de aplicar o exigir tributos, o sea, el poder de sancionar normas jurídicas de la cuales derive o pueda derivar a cargo de determinados individuos la obligación de pagar tributos o de respetar un límite tributario. El ejercicio de dicha potestad en el plano material, se denomina Competencia Tributaria, en otras palabras, la capacidad para recaudar el tributo.

Aclarado lo anterior, es preciso explicar que el Poder Tributario, surge del concepto de soberanía, el cual es concebido como la facultad de que disponen los entes públicos de organizar su sistema de ingresos y gastos. Por consiguiente, se infiere que el Estado tiene poder de imperio para imponer contribuciones, con el objeto de dar cumplimiento a sus fines²⁷.

En Venezuela, la doctrina patria (Romero Muci), expresa que esta clasificación permite precisar las distintas fuentes del poder tributario (Nacional, Estatal y Municipal), es decir para cada grado o persona jurídica territorial, comenzando por aquellos tributos propios que son

²⁵ Romero-Muci, Humberto. La Distribución del Poder en la Nueva Constitución. Revista de Derecho Tributario N° 89. 4to trimestre año 2000. AVDT Legis Editores Caracas Venezuela p. 83 y ss.

²⁶ Giuliani Fonrouge, C. *Derecho Financiero Volumen I*. op.cit. p 308 y ss.

²⁷ Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense de Madrid. España Madrid 1993. pp 75 y ss.

competencia exclusiva de cada nivel, esto es, de los que están reservados en el rango constitucional.

Si bien lo anterior confirma que la facultad es el poder para sancionar y crear tributos, en Venezuela esa facultad es conferida al Poder Nacional (Poder Legislativo) según lo consagrado en nuestro Texto Fundamental en su artículo 156, numeral 12. Simultáneamente, la competencia es otorgada al Poder Ejecutivo, y consiste en organizar, recaudar, administrar y controlar los impuestos, tasas y contribuciones mencionados en la reseñada norma. La competencia, se refiere a la facultad para recaudar los tributos, es decir, ejercitar o realizar dicha potestad en el plano material.

Conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del artículo 317, emerge el Principio de Legalidad Tributaria, el cual expresa lo siguiente:

Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o

Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

Además, lo consagrado en los numerales 10 y 20 artículo 236 de la Constitución de la República de Venezuela nos permite inferir que la competencia de ingresos nacionales es otorgada al Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas:

Artículo 236: Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República:

Omissis

10. Reglamentar total o parcialmente las leyes, sin violar espíritu, propósito y razón.

Omissis

20. Fijar el número, organización y competencia de los ministerios y otros organismos de la Administración Pública Nacional, así como también la organización del Consejo de Ministros, dentro de los principios y lineamientos señalados en la correspondiente Ley Orgánica.

Omissis

En efecto, el Decreto 6.670, sobre la organización y funcionamiento de la Administración Pública Central, estatuye en su artículo 9 numeral 11 que es competencia del Ministerio de Finanzas, la recaudación, control y la Administración de todos los tributos nacionales y aduaneros²⁸.

Evidentemente, que la creación de los tributos mediante Ley mencionados *supra* le corresponde al Poder Legislativo (Asamblea Nacional), y la organización, recaudación, administración y control de dichos tributos atañe al Poder Ejecutivo. Por ende, la base legal para conceder tal competencias para recaudar tiene su pilar en la Ley Orgánica de la Administración Pública en su artículo 61 estatuye que las competencias

²⁸ Decreto N° 6.670 sobre Funcionamiento de la Administración Pública. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.890 del 31 de julio de 2008. Para el momento de elaboración de este trabajo de grado, tenía vigencia el mencionado Decreto.

específicas y las actividades de cada ministerio serán las establecidas en el reglamento respectivo²⁹.

Para el año de 1994 el entonces Ministerio de Hacienda (Hoy Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas), mediante Decreto 310 de fecha 10-08-1994, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.525 de fecha 16 de agosto del mismo año, estableció la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). El SENIAT es un servicio autónomo adscrito a dicho Ministerio, forma parte de la Administración Pública Central y no tiene personalidad jurídica propia, sino que sus actos constituyen una manifestación de la República Bolivariana de Venezuela como persona jurídica.

El SENIAT, fue regulado posteriormente, por la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), concediéndole al referido servicio en su artículo 4 facultades de fiscalización y recaudación. Dichas facultades ya estaban previamente, especificadas para la Administración Tributaria por el COT.

El referido Código Orgánico Tributario, por su parte, estatuye en el encabezamiento del artículo 1 lo siguiente: las disposiciones de este Código, serán aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos.

Ahora bien, en cuanto a las amplias facultades de Fiscalización y Determinación, éstas son detalladas en el artículo 127 del referido Código, entre las cuales mencionaremos a los fines de esta investigación los numerales 1 y 2:

²⁹ Decreto N° 6.217 con Rango y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Central. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.890 del 31 de julio de 2008. (Para el momento de elaboración de este trabajo está en vigencia este Decreto)

1.- Practicar fiscalizaciones las cuales se autorizarán mediante providencia administrativa. Estas fiscalizaciones podrán efectuarse de manera general sobre uno o varios períodos fiscales, o de manera selectiva sobre uno o varios períodos fiscales, o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible.

2.- Realizar fiscalizaciones en sus oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

Una vez señaladas las competencias constitucionales y legales que justifican las amplias facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, es menester hacer un alto para analizar la naturaleza jurídica del acto de determinación tributaria.

Para Giuliani Fonrouge la naturaleza jurídica de la determinación ha atormentado a la doctrina europea, especialmente a los autores italianos, pudiendo agruparse las diferentes interpretaciones en dos grupos:

a) las que pretenden que la obligación nace con el presupuesto del tributo (carácter declarativo), y en consecuencia es exigible, de modo tal que la determinación nace con el presupuesto del tributo (hecho imponible). Por consiguiente, nacido el hecho imponible el contribuyente, por sí solo debe determinar la cuantía de la obligación.

b) las que le atribuyen carácter constitutivo de la obligación, es decir no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por la ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de

la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, es decir, que el impuesto no puede exigirse y ni siquiera pagarse voluntariamente, antes que el Estado practique y emplace al sujeto pasivo a pagar esto es, fijando el *an debeat* y *quantum debeat*.³⁰

En nuestro ordenamiento jurídico la naturaleza jurídica del acto de determinación es constitutiva, pues el artículo 130 del Código Orgánico Tributario establece que los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información a la Administración Tributaria según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

El Código Orgánico Tributario vigente no define expresamente el acto de determinación como lo hizo el legislador con el Código de 1994, sin embargo para los efectos de nuestro trabajo es preciso definirla. Según Dino Jarach, determinación es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva³¹.

Giuliani Fonrouge cita la doctrina italiana y sostiene que determinación debe ser entendida en sentido amplio, comprendiendo actos de la administración y de los particulares y en sentido restringido puede ser entendida por actos de la administración exclusivamente.³²

Finalmente, afirma que la determinación es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos

³⁰ Giuliani Fonrouge, C. *Derecho Financiero. volumen I*. pp. 493.y ss.

³¹ Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I. Buenos Aires. Editorial Linceo Profesional Cima. p.402

³² Giuliani Fonrouge, C. Derecho Financiero Op cit. p.492.

coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

Dado que el procedimiento de fiscalización y determinación circunda la teoría del acto administrativo, es menester igualmente, hacer las consideraciones siguientes:

El profesor Allan Brewer-Carías, considera que el acto administrativo es toda manifestación de voluntad de carácter sublegal, realizada, primero por los órganos del Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial, Ciudadano y Electoral, actuando en ejercicio de la función administrativa.

Expresa el mencionado autor, que en estos casos, la declaración de voluntad constituye un acto administrativo cuando tiende a producir efectos jurídicos determinados, que pueden ser de creación, modificación o extinción de una situación jurídica determinada.

Por su parte el artículo 7 de la Ley de Orgánica de Procedimientos Administrativos define como acto administrativo, toda declaración de carácter general o particular emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley por los órganos de la Administración Pública.

Atiende este aserto a una expresión que el acto administrativo, sólo emana de la Administración Pública, sin embargo, como se mencionó, a criterio del profesor Brewer-Carías la actividad administrativa no es exclusiva de ésta, sino que también de la Asamblea Nacional o del Poder Judicial, en consecuencia tal definición a criterio de la doctrina es incompleta, pues debería comprender el carácter administrativo de los poderes mencionados.

Para los ilustres tratadistas Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández³³, el acto administrativo sería la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.

El insigne maestro Eloy Lares Martínez³⁴, expresa que el Acto Administrativo surge, históricamente como una noción de cierto modo opuesta al derecho, por cuanto comprende una categoría de actos que escapan totalmente a la intervención judicial.

Sin embargo, expresa el referido autor, que en la propia Francia, se advirtió en someter esos actos a algún control de derecho, ejercido inicialmente por la misma administración activa, y después por tribunales creados en el seno de la administración. Varios siguieron el modelo Francés; en Venezuela, adoptó el sistema judicialista, esto es, la sumisión de los actos administrativos al control de la legalidad ejercido por los órganos del poder judicial; y otros, en fin han adoptado sistemas mixtos.

No obstante, hoy se reconoce universalmente que el acto administrativo es un acto de ejecución de la ley, que ha de estar en su forma y en su fondo completamente ceñido al ordenamiento jurídico y que la legalidad del mismo ha de estar asegurada por órganos estatales aptos para declarar su nulidad en caso de que adolezca de inconformidad con el derecho³⁵.

En consecuencia, en un sentido amplio se considera como acto administrativo a todas las declaraciones emanadas de los órganos del

³³ García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón. Curso de Derecho Administrativo,. Editorial Civitas, S.A.Q.España 1975. pp. 342 y ss.

³⁴ Martínez Eloy Lares. Manual de Derecho Administrativo. Facultad de Ciencias Jurídicas de la UCV Caracas-Venezuela 2001. pp 593 y ss.

³⁵ Martínez Eloy Lares. Manual de Derecho Administrativo,. *op cit.* pp. 129 y ss.

Estado (ya sean del Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial, Ciudadano Electoral) actuando en ejercicio de la función administrativa, productores de efectos jurídicos, los cuales están sometidos al control jurisdiccional.

Ahora bien es necesario, referirnos a la relación que existe entre acto administrativo, al procedimiento de fiscalización previsto en Código Orgánico Tributario, y a la duración de dicho procedimiento, pues el objeto de este trabajo, es analizar dicho sistema para justificar su inconveniencia para ser incorporado a la LOCGRySCF. Sin embargo es necesario examinar el ámbito de aplicación del COT a los fines de ampliar nuestra investigación.

El primer COT, tiene inspiración en el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado bajo el Programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, (Modelo OEA/BID), pues el legislador venezolano siguió el ejemplar referido cuando aprobó el Primer Código 1982, el cual fue reformado en dos oportunidades (1992 y 1994), antes de la promulgación del Código vigente en el año 2001.

El Código Orgánico Tributario vigente, sirve de marco normativo al sistema tributario y fue publicado en la Gaceta Oficial N^o 37.305 del 17 de Octubre de 2001, tiene fundamento en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y según los especialistas en materia tributaria no es una reforma parcial del Código anterior, sino un nuevo texto legal.

El ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario vigente reza en su artículo primero lo siguiente:

Artículo 1.- Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos.

Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los estados y municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.

Para los tributos y sus accesorios determinados por administraciones tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo.

Parágrafo Único: Los procedimientos amistosos previstos en los tratados para evitar la doble tributación son optativos, y podrán ser solicitados por el interesado con independencia de los recursos administrativos y judiciales previstos en este Código.

En el encabezamiento del artículo 1 del Código Orgánico Tributario se distingue el siguiente texto: “Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos”.

Obsérvese que la aplicación es directa sobre los impuestos, tasas y contribuciones, que son competencia del Poder Nacional, los cuales están enumerados en el artículo 156, numeral 12 de nuestra Constitución.

Además, conforme al referido texto contiene aplicación directa sobre las

relaciones jurídicas derivadas de esos tributos, es decir, los vínculos nacidos entre la República y los sujetos pasivos en cuanto ocurra en el presupuesto de hecho contenido en la Leyes Nacionales que crean los tributos.

En materia de aduanas, la aplicación de sus normas es supletoria en lo referente a los medios de extinción de las obligaciones, recursos administrativos y judiciales, intereses y administración de tributos. Las normas del COT también se aplican en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial³⁶.

En lo que respecta a las fuentes del Derecho Tributario el Código de 2001 mantiene las fuentes establecidas del Código de 1994, es decir la Constitución, los tratados internacionales, las leyes y los actos con fuerza de ley y las reglamentaciones de carácter general, sin embargo, agrega una nueva fuente: los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales³⁷.

En este mismo orden de ideas, otro instrumento legal que está relacionada con el procedimiento de fiscalización es la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativos artículos 30, 31, 32, 33, 34, 35 ,47, 60 y siguientes, por ende, son aplicadas éstas normas con carácter supletorio, no obstante, seguiremos las normas contenidas en Código Orgánico Tributario por ser la Ley especial tributaria.

Ahora bien, el procedimiento de fiscalización y determinación establecido en el COT, se divide en dos (2) fases: a) Fiscalización, y b) Sumario Administrativo. Este procedimiento es un sistema o método de actuación

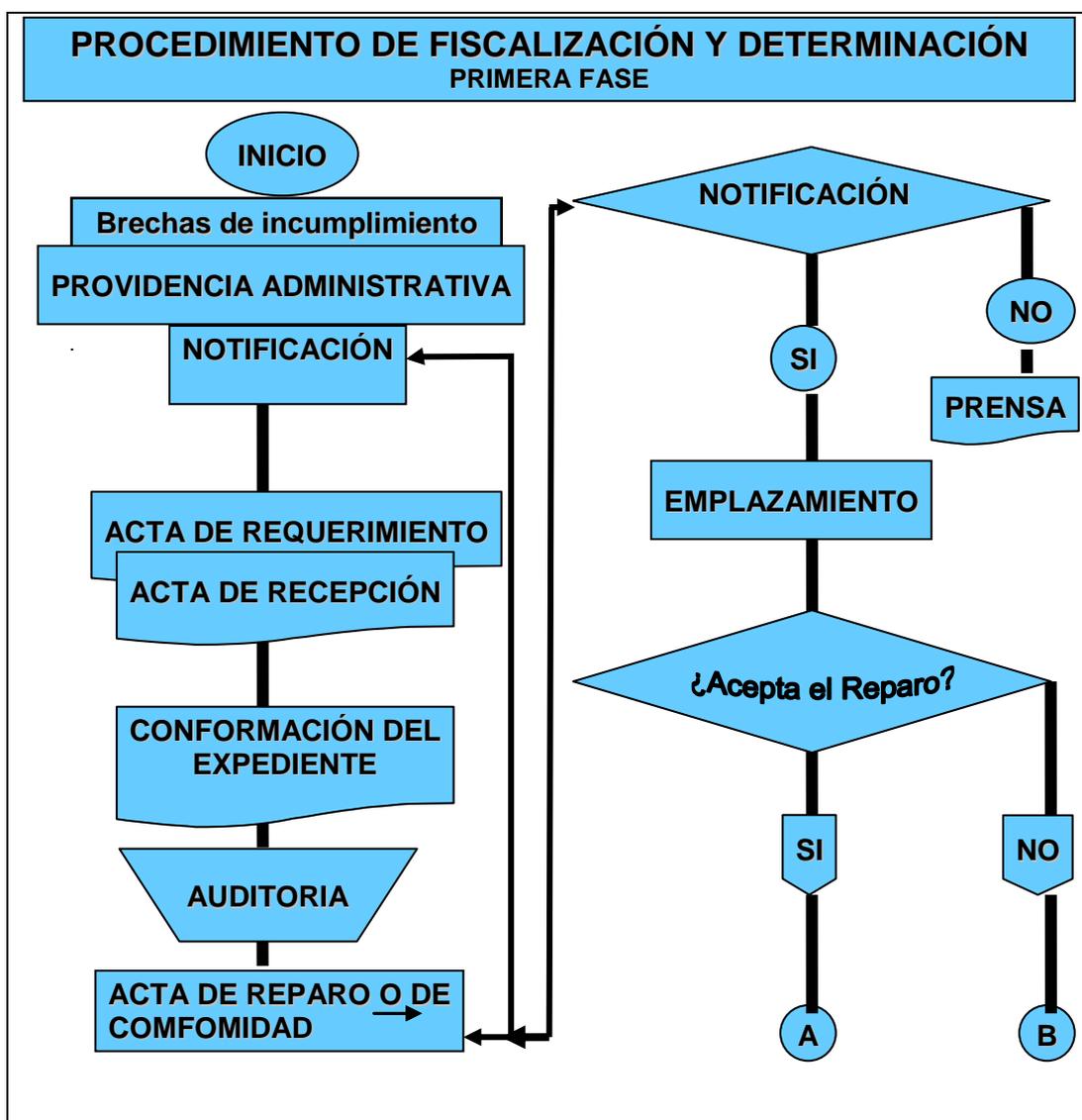
³⁶ Roche Emilio. Observaciones Generales a la Reforma del Código Orgánico Tributario. Revista de Derecho Tributario N° 93. Órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de derecho tributario, último trimestre año 2001. Legis Editores.

³⁷ El objeto de estos contratos es atraer y estimular la inversión y el desarrollo del parque empresarial y los podemos encontrar, por ejemplo, en los artículos 17 y 18 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Promoción y Protección de Inversiones, de fecha 03-10-1999, Gaceta Oficial Extraordinaria del 22-10-1999.

que persigue un fin determinado, y en el campo jurídico, en primera fase, este procedimiento constituye una secuencia de actos de trámites y formalidades. Trata, pues del orden sistematizado y ordenado, donde surge un Acta de Reparación o Acta de Conformidad.

Este procedimiento en la segunda fase, constituye una serie ordenada de actos, que persigue la emisión del acto administrativo definitivo, el cual es el pronunciamiento de la Administración Tributaria respecto de los hechos o situaciones sometidas a su juicio en la fase de investigación.

CUADRO N° 1.



Fuente: El autor.

En el grafico N°1, de este capítulo y que se muestra *supra*, contiene el procedimiento de Fiscalización y Determinación, en su primera fase, donde se conforman los actos administrativos de trámite o preparatorios.

El procedimiento surge principalmente del análisis de las brechas de incumplimiento voluntario,³⁸ detectadas por la Gerencia de Fiscalización como parte del nivel normativo del SENIAT, la cual dicta las políticas de fiscalización, sin dilación sigue el mencionado procedimiento conforme a lo previsto en los artículos 177 y siguiente del Código Orgánico Tributario.

Luego se desarrolla todo el sistema en un nivel operativo donde se inicia el procedimiento con la Providencia Administrativa (artículo 178 del COT), la cual debe hacer mención a los artículos 121, 127, 130, 131, 132 y 133 del mismo Código, posterior a ésta sigue el acta de requerimiento (artículo 127 numerales 3 y 4 del mencionado COT).

Notificada la Providencia Administrativa, le sigue el acta de recepción, de seguidas se conforma el expediente, y se realiza la auditoria. Finalmente, en esta primera fase surge el acta de reparo o de conformidad (actos de trámite), según lo establece los artículos 184, 185 y 187, debidamente notificados. Así pues, se evidencia en el gráfico mostrado, el emplazamiento para el pago dentro del plazo establecido en el 185 COT.

Debe destacarse para efectos de este trabajo, la sentencia emanada del Tribunal Primero de la Contencioso Tributario, N° 1049 de fecha 29 de marzo de 2006, Caso **“ZARAMELLA Y PAVAN CONSTRUCCION COMPANY, S.A., VERSUS Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”**, sostuvo lo siguiente:

³⁸ Dado un universo de sujetos pasivos, suele definirse como brechas de incumplimiento voluntario, aquellos nichos donde se ocultan los infractores tributarios y se enuncian así: Brecha de no registrados, los que sub-declaran, Brecha de los que no pagan y no declaran.

(...) **Como se ve esta primera fase es netamente investigativa**, sin que el codificador prevea que el administrado pueda incorporar al expediente, formalmente, sus alegatos y defensas, simplemente “*contribuir con los funcionarios autorizados en la relación de las inspecciones y fiscalizaciones...*” como reza el numeral 4 del artículo 145 del Código Orgánico Tributario. (Subrayado y resaltado nuestro)

Ahora bien, el Código Orgánico Tributario no señala el tiempo que puede durar esta investigación, esta primera fase, pues se limita a establecer que, “finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación, la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos”... (Artículo 183); pudiendo también finalizar la fiscalización mediante un Acta de Conformidad, en caso de que la actuación fiscal considere correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable (AR. 187).(...)

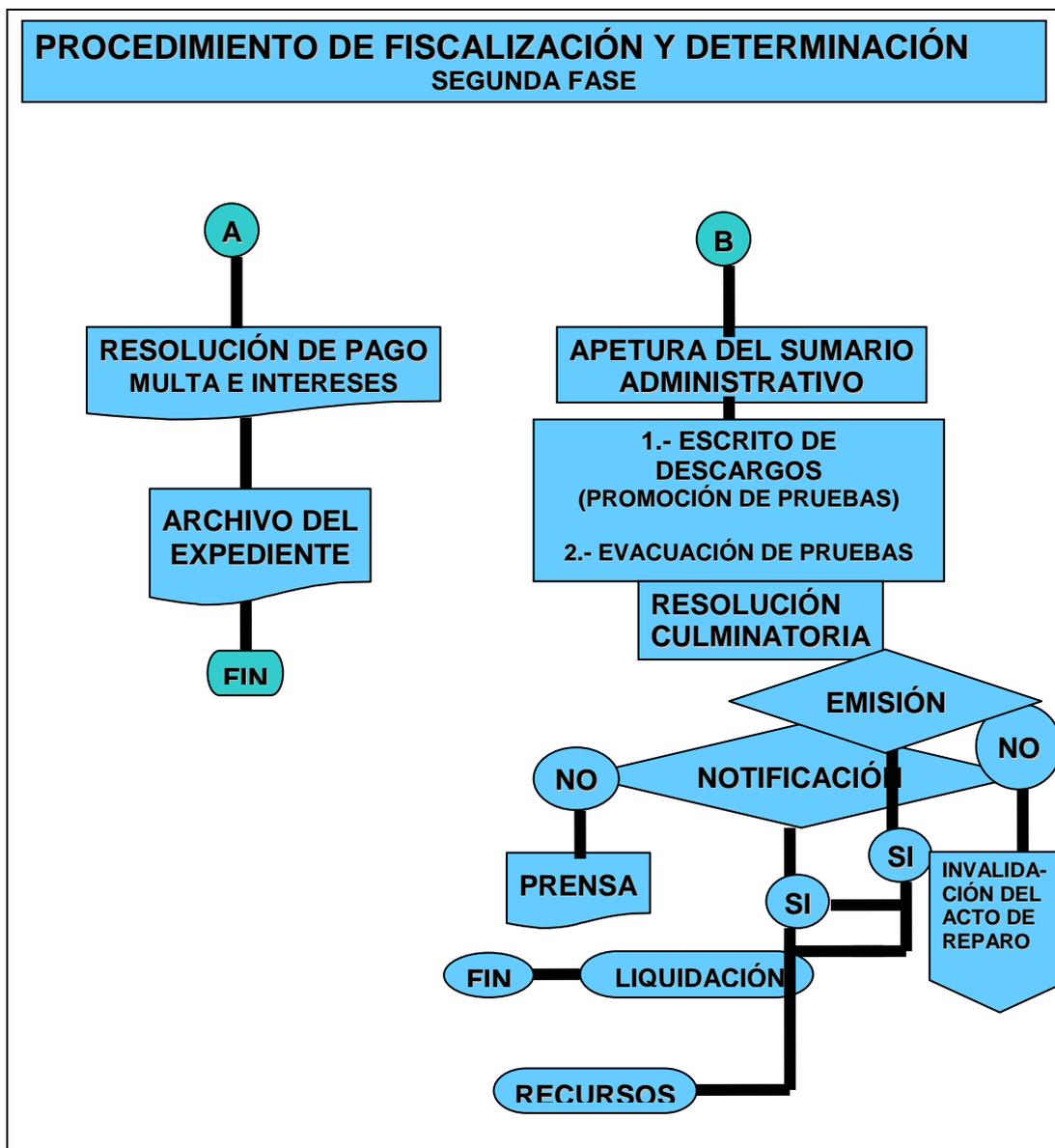
En ausencia de norma específica en el Código Tributario que regule el tiempo que tiene la Administración para dictar el Acta de Reparación o el Acta de conformidad, el Tribunal considera necesario hacer uso de la analogía prevista en el artículo 6 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con lo señalado en los artículos 7 y 148 del mismo Código (...)

Artículo 192. La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la resolución culminatoria de sumario...(...)

En el siguiente gráfico mostrado *supra*, se refiere al Procedimiento de Fiscalización y Determinación, en su segunda fase. Conforme al COT, si el contribuyente o responsable acepta el reparo finaliza el procedimiento y se determina los intereses moratorios y la multa del 10% conforme al artículo 111 del COT párrafo segundo.

Es menester destacar que generalmente, el procedimiento administrativo de fiscalización abarca uno o conjunto de actos preparatorios o de trámite que han de culminar en la un acto administrativo definitivo que contiene la decisión de la autoridad administrativa competente sobre la cuestión de fondo que le haya sido planteada. El pronunciamiento emitido como resultado de un procedimiento administrativo es el acto administrativo principal, llamado también definitivo, resolutorio o decisorio, expresiones equivalentes a la de *provvedimento amministrativo*, usada por la doctrina italiana.

CUADRO N° 2



Fuente: El autor.

En el segundo gráfico mostrado arriba, (como se mencionó) se observa la segunda fase del Procedimiento de Fiscalización y Determinación, al lado izquierdo (“A”), es notificada el Acta de Reparación, si el sujeto pasivo acepta el reparo, culmina el procedimiento y elabora la Resolución en la División de fiscalización y se calcula la multa del 10% y los intereses.

En cambio, si el sujeto pasivo no acepta el reparo (“B”), se abre la segunda fase, “el sumario administrativo”, el sujeto pasivo tiene un plazo de 25 días, según se evidencia en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario.

El sumario administrativo es la oportunidad procedimental para probar la solidez del acta de reparo, y se brinda al sujeto pasivo la oportunidad promover y evacuar pruebas que le favorezcan, el resultado será un acto administrativo definitivo denominado Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo que podrá confirmar total o parcialmente el contenido del acta de reparo, subsanarla conforme al COT o declararla nula, si los vicios que contiene fueron de tal gravedad que no puedan subsanarse.

Dicho Acto Administrativo pone fin al procedimiento, debe ser emitido en el lapso de un año, y contado a partir de éste plazo se deben presentar los descargos, conforme al artículo 192 del COT. La Resolución debe ser igualmente notificada según los artículos 162 y siguientes del mencionado COT.

De quedar confirmado el reparo mediante Resolución Culminatoria del Sumario se aplica la sanción prevista en el encabezamiento del referido artículo 111, es decir 112% del tributo omitido. Por tanto, será en parte beneficioso (según el caso) para el sujeto pasivo pagar en la fase de fiscalización, pues la multa es atenuada sólo en 10%.

Ha sostenido la doctrina que los efectos probatorios del Acta de Reparación son absolutamente temporales, toda vez que los mismos existirán mientras no sea dictada y notificada válidamente la resolución culminatoria del sumario, lo cual debe suceder antes del transcurso de un (1) año, contado a partir del vencimiento del lapso procedimental para la presentación de los descargos, puesto que de no ser así, quedaría concluido el sumario e invalidada el acta de reparo y sin efecto legal alguno.³⁹

Es interesante destacar que la sentencia anuncia que la fase de investigación en el procedimiento de fiscalización, carece de un lapso de duración, y en ausencia de una norma específica en el Código Orgánico Tributario considera procedente acudir en primer lugar al artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, con el fin de establecer la duración para dicha fase.

En materia administrativa general, dictado el acto administrativo definitivo, los interesados podrán interponer contra esa medida determinados recursos, que podrán ser tramitados y decididos en el seno de la propia Administración o en el seno de los tribunales competentes: el recurso de reconsideración, del cual conoce el propio autor del acto; otro es el recurso jerárquico, del cual conoce el superior jerárquico. Igualmente el recurso extraordinario de revisión, que lo decide el Ministro respectivo, conforme al procedimiento previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Agotadas las instancias administrativas, procederá el recurso contencioso administrativo. Esto es el esquema general en materia de impugnación de los actos administrativos.

³⁹ Olivero Pérez, William E. El Valor Probatorio del "Acta de Reparación Fiscal" contemplada en el artículo 144 (1944) . Revista de Derecho Probatorio. Editorial Jurídica Avila. Caracas-Venezuela 1997. p 111.

En cambio, para la materia tributaria los medios de impugnación serán el recurso jerárquico, que lo conocerá la más alta jerarquía, el recurso de revisión, el cual constituye un recurso extraordinario y el recurso contencioso tributario. En esta materia, se obvia el recurso de reconsideración y no es necesario agotar la vía administrativa para llegar a la vía judicial. No obstante, el mencionado recurso de revisión, podrá intentarse ante los funcionarios competentes para conocer el recurso jerárquico.

Debe destacarse en este Trabajo Especial de Grado, la diferencia en cuanto al acta de reparo, la resolución culminatoria de sumario y a la planilla de liquidación, pues conforme a lo planteado, tanto la CGR como el SENIAT, tienen funciones propias y dichas funciones de fiscalización y liquidación, ya habían sido advertidas por la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia en su jurisprudencia, pues el procedimiento de determinación y fiscalización es diferente y anterior al proceso de liquidación.

En efecto, mediante sentencia N° 29 del 07/02/91, caso: Savoy Candy, S.A., se sostuvo lo siguiente:

“Después de 1983, con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, se precisan las diferencias materiales y jurídicas que existen entre el ‘Acta Fiscal’, la ‘Resolución Administrativa’, que contiene el ‘Reparo Tributario’, y la ‘Planilla de Liquidación’, en el proceso de determinación del Tributo, particularmente en los artículos 135, 138, 139 y 141 de la Sección Cuarta, Capítulo IV del Título IV.

(1) Conforme a estas disposiciones el Acta Fiscal, es una actuación administrativa que marca el inicio del proceso de determinación del tributo por la Administración Tributaria y que abre el Sumario Administrativo; y el cual debe ser firmada por el funcionario fiscal competente y notificada al contribuyente. (Art. 135 ejusdem)

Es un 'acto de mero trámite administrativo; irrecurrible'... porque la impugnación solo podrá formularse después de dictarse las respectivas Resoluciones y/o liquidarse las correlativas Planillas de Impuesto y/o Multas, pues no existe recurso inmediato o directo contra las Actas Fiscales; como lo ha indicado la jurisprudencia de esta Sala, en sentencia de 24/01/85 (Inversiones Agrícolas-Residenciales G.F. No. 127. Vol I Pag. 184 193) (sic).

(2) La Resolución Tributaria por el contrario es la actuación administrativa que culmina el sumario administrativo, donde se determina la obligación tributaria, se consigna en forma circunstanciada la infracción que se imputa, se señala la sanción que corresponde y se intiman los pagos que fueren procedentes (Art. 139 ejusdem).- En resumen, pues, la Resolución Tributaria es el acto administrativo que contiene el Reparo Fiscal o Tributario.

Es contra esta Resolución, dice el Art. 141 de dicho Código, que el contribuyente puede interponer "los recursos administrativos y jurisprudenciales que este Código consagra".

(...omissis...).

Finalmente las Planillas de Liquidación son el instrumento de cobro que emite y utiliza la Administración para hacer efectivo el tributo, y por tanto para hacer posible y facilitar su pago ante la Oficina receptora de fondos nacionales. Es consecuencia del reparo, se fundamenta y se deriva de él, no lo causa, ni condiciona en forma alguna su validez. Por el contrario, la legitimidad de la Planilla de Liquidación depende de la legalidad del reparo.

La Planilla de Liquidación debe sin embargo ser emitida por un funcionario competente, conforme a las reglamentaciones administrativas que se han dictado al efecto (Reglamento Orgánico de la Administrativa (sic) del Impuesto sobre la Renta de 1960 y Reglamento sobre Liquidación de Impuestos, Multas e Intereses por concepto de Impuesto sobre la Renta de 1980); pero su nulidad no comporta la nulidad del reparo, a menos que se haya emitido por el mismo funcionario que dictó la Resolución que ordena el reparo; o que el texto de dicha Resolución esté incorporado a la propia

planilla, como durante algún tiempo acostumbró hacerlo la Administración Tributaria, en materia de impuesto sobre la renta.”. (Destacado de la Sala)⁴⁰.

Es evidente cada fase en el procedimiento de fiscalización según se lee en la sentencia: fiscalización, sumario administrativo y la liquidación del acto administrativo que contiene la determinación. En la práctica administrativa y conforme al ordenamiento jurídico, una vez fiscalizado y determinado de oficio el tributo por la CGR, siguiendo el procedimiento conforme al Código Orgánico Tributario, aquella podrá promover y notificar el acta de reparo y el acto definitivo de determinación, pero no tiene competencia para liquidar el acto administrativo.

Si el contribuyente interpone el Recurso Jerárquico contra el acto administrativo emanado de la CGR, la Dirección de Servicios Jurídicos del Órgano Contralor podrá declararlo “Sin Lugar”, por consiguiente se remite el acto de determinación a la Administración Tributaria (SENIAT) a lo fines que se emita la planilla de liquidación y se realicen las gestiones de cobro, en virtud del carácter definitivo del Acto Administrativo de determinación y Fiscalización emanado de ese Ente. Aun cuando la CGR, puede fiscalizar a los sujetos pasivos no podrá liquidar el acto administrativo, pues la competencia para recaudar y liquidar la tiene el SENIAT.

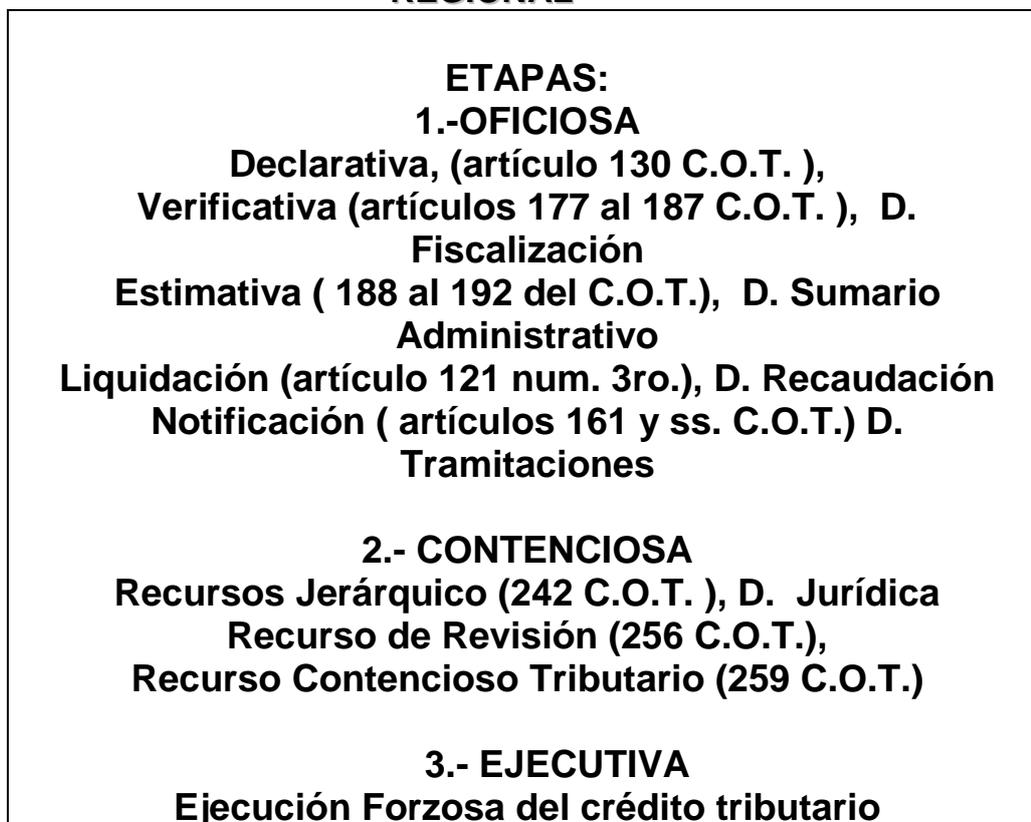
En este mismo orden de ideas, y a los fines de resaltar las funciones de determinación, fiscalización, recaudación y liquidación del SENIAT, es necesario mencionar el artículo 74 de la Resolución 32 sobre la Organización, Atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.881 Extraordinario de fecha 29 de marzo de 1.995. El referido artículo, estatuye como estará ordenado el nivel operativo, conforme a cada Región Administrativa:

⁴⁰ Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa Sentencia N° 01059 del 20 de junio del año 2007 (Caso Savoy Candy)

Artículo 74.- Las Gerencias Regionales de Tributos Internos de las Regiones: Región Capital, Región Central, Región Centro Occidental, Región Zuliana, Región Los Andes y la Región NorOriental, tendrán cada una las siguientes áreas funcionales: el Despacho del Gerente Regional de Tributos Internos, la División de Asistencia al Contribuyente, la División de Administración, la División de Recaudación, la División de Fiscalización, la División de Sumario Administrativo, la División Jurídico Tributaria, la División de Tramitaciones, la División de Contribuyentes Especiales y el Comité Regional de Coordinación y planificación; los Sectores y las Unidades.

El grafico mostrado *Infra*, señala el proceso con sus diferentes etapas que van desde la oficiosa hasta la ejecutiva:

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN, ETAPAS Y FASES EN UNA GERENCIA REGIONAL



Fuente: tomado de Hernández César. El SENIAT y la Determinación Tributaria. Editorial Vadell Hermanos. Caracas 1998.

Planteado y desarrollado lo anterior, podemos dar respuesta a la segunda de las interrogantes planteadas al inicio de trabajo:

¿Cuáles son las normas Constitucionales y Legales que otorgan las amplias facultades de Fiscalización a la Administración Tributaria, que sugieren el resguardo de las facultades de control externo?

El Poder Originario es conferido al Poder Nacional mediante el dispositivo constitucional consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en concordancia con el artículo 156 numeral 12, de seguidas las atribuciones de fiscalización son conferidas por el mismo instrumento constitucional, en los artículos 136, 236 numerales 10 y 20 de dicha Carta Magna.

En segundo término, los instrumentos legales que conceden la competencia para controlar, fiscalizar y recaudar, están previstos en el Código Orgánico Tributario en sus artículos 1, 3, 121, 127, 130, 131, 132, 133, 177 y siguientes, además de las normas establecidas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos 30, 31, 32, 33, 34, 35, 47, 60 y siguientes, Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), según los artículos señalados *ut supra*.

En tercer término tenemos otras normas de rango sublegal entre las que se destacan el Decreto 6.670 sobre la organización y funcionamiento de la Administración Pública Central, el estatuye en su artículo 9 numeral 11 que es competencia del Ministerio de Finanzas, la recaudación, control y la Administración de todos los tributos nacionales y aduaneros. Igualmente, el Decreto 310 mediante el cual se crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Es menester mencionar la Resolución 32, mediante la cual se establecen las funciones de cada unidad administrativa del referido órgano, pues cada División debe cumplir con sus funciones atribuidas a los fines de fiscalizar, determinar, liquidar, recaudar y notificar el acto administrativo tanto de trámite como definitivo.

En efecto, se puede observar que todas esas funciones, son facultades concedidas a la Administración Activa conforme al ordenamiento jurídico citado y deben seguir el orden lógico para no menoscabar los derechos y garantías de los sujetos pasivos, sin embargo las facultades para determinar y fiscalizar ingresos nacionales atribuidos a las Administración Contralora devienen de la misma Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y de otras normas ya citadas en el capítulo anterior. Cada Administración tiene facultades y funciones propias, por lo que se infiere que la Contraloría General de la República no tiene competencia para liquidar, recaudar y administrar tributos.

En consecuencia, para cada actividad de control externo o tributario, se deben seguir procedimientos que más se adapten a cada proceso. Dichos técnicas deben fusionarse en la fase de Fiscalización y determinación para cada organismo, pero con normas que ofrezcan seguridad jurídica al sujeto activo y pasivo, con disposiciones que establezcan procedimientos rápidos y modernos que coadyuven a la función de control externo y a la recaudación eficiente.

CAPÍTULO IV

PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Antes de referirnos al procedimiento de inspección tributaria aplicado por los órganos competentes de España, es menester señalar que en ese país existe toda una tradición en materia tributaria y de control fiscal externo, por lo que resulta comprensivo y pedagógico tomar su doctrina y legislación, como marco de referencia, para propiciar una reforma de nuestra legislación que coadyuve al sistema fiscal a disponer de un procedimiento breve y a obtener los recursos necesarios para cubrir la necesidades que el Estado demanda.

Es necesario, pues, enfocar sus antecedentes y marco jurídico para tenerlo presente en esta investigación y partir de las competencias atribuidas a los órganos de control, para aplicar el procedimiento de inspección tributaria, toda vez que el mismo es detallado con normas de rango legal y sublegal que permite percibir lo adecuado del procedimiento en todas sus etapas.

En efecto, es requisito partir de este capítulo del Texto Fundamental que regula la potestad y competencia de los órganos de control en España. En este sentido, el artículo 136 de la Constitución Española, ubicado en el Título VII, Economía y Hacienda, ha instituido al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción⁴¹.

⁴¹ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Aprobada por Las Cortes en sesiones plenarios del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978. Ratificada por el pueblo español en referéndum de 6 de diciembre de 1978 Sancionada por S. M. el Rey ante Las Cortes el 27 de diciembre de 1978. Artículo 136.

Es único en su orden, extiende sus competencias a todo el territorio nacional -a pesar de la existencia de órganos de control externo en las Comunidades Autónomas-, depende directamente de las Cortes Generales y ejerce sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.⁴²

Por otra parte, el Tribunal de Cuentas tiene competencia exclusiva para todo lo concerniente a su gobierno, régimen interior y personal a su servicio, ejerce sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico, elabora su propio presupuesto, que se integra en los Generales del Estado y una sección independiente y es aprobado por las Cortes Generales. Los conflictos que se pueden suscitar sobre sus competencias o atribuciones son resueltos por el Tribunal Constitucional.⁴³

Los antecedentes más remotos del Tribunal de Cuentas se sitúan en la Edad Media. Hay que comenzar mencionando la existencia, ya en 1.388, de Contadores Mayores en la Corte castellana, la creación de la «Casa de Cuentas» de Valladolid por las Cortes de Toledo en 1.436 y las Ordenanzas dadas por Juan II en los años 1.437 y 1.442 a la Contaduría Mayor de Cuentas, consideradas pieza clave en el origen del Tribunal de Cuentas. Mención especial merecen las Ordenanzas de los Reyes Católicos, que dan lugar a la separación de las Contadurías Mayores de Hacienda y de Cuentas.

En el reinado de los Reyes Católicos se aprueban varios ordenamientos de Cortes para perfeccionar la regulación de la Contaduría Mayor de Cuentas.

⁴² Lagarón Comba Manuel, Tribunal de Cuentas del Estado. Revista de Auditoria Pública N° 34 (2004) pp. 69-74.

⁴³ Lagarón Comba Manuel, Tribunal de Cuentas del Estado. Ob cit. pp.69-74

Felipe II, en el siglo XVI, creó un Tribunal de Contaduría para solventar los contenciosos que se planteaban en relación con la gestión económica y financiera y su reflejo contable.

Durante el resto del período de los Austrias se van aprobando diversas Ordenanzas relativas a la institución, llegándose así hasta el siglo XVIII y la instauración de la dinastía borbónica con Felipe V, que prosigue el desarrollo normativo tanto de la gestión como del control de la Hacienda Pública. A él se debe la creación de la Secretaría de Estado de Hacienda, origen del Ministerio de Hacienda, y la creación de las Contadurías Generales de Millones.

Durante el régimen establecido por la Constitución de 1.845 se abordaron una serie de importantes reformas en la Administración financiera del Estado, aprobándose la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1.851, que inaugura una nueva perspectiva funcional y estructural de la institución, consagrándose con ella la fiscalización financiera de la Administración Pública.

En 1.870 se aprobó una nueva Ley sobre Organización del Tribunal de Cuentas del Reino, que estuvo en vigor hasta que en 1.924 fue creado el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, en el que quedaban integradas tanto las funciones de control externo como las de control interno del sector público.

La Constitución de 1.931 estableció el Tribunal de Cuentas como órgano fiscalizador de la gestión económica, aprobándose su Ley en 1.934.

Posteriormente, se fueron estableciendo normas de adaptación del Tribunal de Cuentas a las nuevas coordenadas políticas, aprobándose una Ley de organización, funciones y procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino en 1.953, modificada en 1.961, que definía al Tribunal de Cuentas como Órgano de control externo con función de informar al Jefe del Estado y a las Cortes. La Constitución de 1.978 contempla al

Tribunal de Cuentas como un importante elemento del sistema político de la monarquía parlamentaria.

El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo, en su caso, tan sólo pueden valorar y opinar acerca de la calidad del control interno ejercido por los gestores tributarios con el fin de evitar tales situaciones. Lógicamente, si a lo largo del proceso de fiscalización los órganos de control detectasen actos negligentes, culposos o fraudulentos realizados por quienes tuviesen a su cargo el manejo y gestión de fondos públicos, y que pudiesen suponer, entre otras cosas, alteraciones de la información contable con el objeto de malversarlos, tales situaciones debieran ser investigadas por dichos órganos y trasladadas a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas del Estado, así como a la jurisdicción ordinaria.⁴⁴ (Subrayado nuestro)

En cuanto a la potestad tributaria originaria conferida a los órganos del control y fiscalización de España, el artículo 133 de la Constitución regula la potestad en los siguientes términos:

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.⁴⁵

⁴⁴ Lagarón Comba Manuel, Tribunal de Cuentas del Estado. Ob cit. pp.69-74

⁴⁵ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Aprobada por Las Cortes en sesiones plenarios del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978. Ratificada por el pueblo español en referéndum de 6 de diciembre de 1978 Sancionada por S. M. el Rey ante Las Cortes el 27 de diciembre de 1978. Artículo 133.

En España, el órgano encargado de inspeccionar a los obligados tributarios es la Agencia Estatal Administraciones Tributarias (AEAT), éste pues, es el competente de la gestión del sistema tributario estatal y del aduanero, así como de los recursos de otras administraciones y entes públicos, nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende. Los administradores de la AEAT han de tener en cuenta de forma especial las siguientes tareas: ⁴⁶

- La aprobación de un organigrama de la Agencia, así como de los manuales de procedimientos en los que estén descritas las funciones, tareas, interrelaciones, responsabilidades de todos y cada uno de los miembros de la plantilla; y todo ello puesto en conocimiento de éstos.
- La actualización sistemática de dichos manuales, sobre todo al tratarse de una institución tan particular como aquélla cuya misión es recaudar fondos procedentes de los contribuyentes.
- La adopción de medidas adecuadas para identificar y minimizar posibles áreas de riesgo en el desarrollo de su actividad.
- El establecimiento de medidas que fortalezcan el control interno, tales como incentivos y sanciones.
- La utilización y custodia de las recaudaciones de tributos, de modo que no se produzca detrimento en el patrimonio público.
- El establecimiento de medidas de gestión de acuerdo con los principios de economía, eficacia y eficiencia.
- La regulación de los procedimientos de desgravación y devolución de tributos.
- El proceso de inspección tributaria de acuerdo con las normas establecidas y bajo un código de ética. Tales responsabilidades, que serían las mismas para los gestores tributarios de las distintas comunidades autónomas, también constituyen para el auditor factores a considerar en el desarrollo de la planificación y programación de los

⁴⁶ En España la calificación dada al contribuyente y responsable, es la de obligado tributario.

trabajos de campo, por tanto, también se pueden convertir en objetivos de fiscalización⁴⁷.

Al igual que en Venezuela, España contempla legislación para realizar planes para fiscalizar las brechas de incumplimiento voluntario, así se observa que conforme al artículo 116 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de 2.003 (Ley General Tributaria), prevé que la Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

Igualmente, la Agencia Estatal Administraciones Tributarias debe propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales mediante la mejora de la información y asistencia a los contribuyentes.

Por otro lado, el artículo 170 numeral 1 del Reglamento General Tributaria, establece que la planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2.003, del 17 de diciembre de 2.003, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes. Así, además del Plan de Control Tributario que elabora anualmente la Agencia Tributaria, podemos señalar los aprobados por

⁴⁷ Lagarón Comba Manuel, Tribunal de Cuentas del Estado. Op cit. pp. 69-74.

otras Administraciones, como por ejemplo, los de algunas de las Comunidades Autónomas⁴⁸

Así pues, como parte de las actuaciones, la Legislación Española prevé un procedimiento de inspección a petición del contribuyente. El inicio de actuaciones inspectoras es a instancia del obligado tributario y, por tanto, su inclusión en plan de Inspección, se ha relegado a figura excepcional para los casos en que la Ley de un tributo así lo establezca.

En este sentido la Ley General Tributaria ya mencionada, en su artículo 149, establece la posibilidad de que el obligado tributario solicite actuaciones de comprobación de su situación tributaria, pero solamente para ampliar el alcance de las actuaciones de parcial a general. Es decir, tienen que existir unas actuaciones de carácter parcial iniciadas.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre de 2003, establece el plazo de las actuaciones inspectoras. Dicho artículo estatuye que las actuaciones deberán finalizar la determinación de oficio en un plazo no mayor de 12 meses contados a partir de notificación, prorrogables por 12 meses más. Es importante acotar esta diferencia, pues en Venezuela, en la fase inicial de fiscalización no existe, tal lapso de caducidad.

El artículo 150 comentado, prevé lo siguiente:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las

⁴⁸ La Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, entró en vigor desde 1 de julio de 2004, ha establecido los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, a dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo y aplicación de dicha ley. En consecuencia se ha dictado el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio del mismo año, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley. (Subrayado nuestro)

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: (Subrayado nuestro)

1. Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

2. Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

En cuanto al lugar de las inspecciones el artículo 151 de la Ley 58/2.003, del 17 de diciembre de 2.003, prevé el lugar de las actuaciones inspectoras.

Artículo 151 Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

1. En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
2. En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
3. En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
4. En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta Ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c del apartado 2 del artículo 136 de esta Ley, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.

Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo.

El Real Decreto 1065/2.007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de Inspección:

Por ejemplo el artículo 184 del referido Reglamento establece la Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150 numeral 1, de la Ley General Tributaria 58/2.003, cuando el caso de que se investiga sea de complejidad y concurra en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo

sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

Cuando el procedimiento sea interrumpido por un lapso superior a seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150 numeral 2 de la Ley General Tributaria 58/2003 se iniciará de nuevo la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.

En cuanto a la terminación de las actuaciones inspectoras, establece el artículo 153 de la Ley 58/2003 (al igual que el artículo 183 de nuestro Código Orgánico Tributario), lo siguiente:.

Artículo 153. Contenido de las actas.

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

1. El lugar y fecha de su formalización.
2. El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
3. Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
4. En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.

5. La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
6. Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
7. La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
8. Las demás que se establezcan reglamentariamente.

Existe otra semejanza entre la Legislación Española y la de Venezuela, es en cuanto a los tipos de actas. El artículo 154 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre de 2003, establece las clases de actas fiscales según su tramitación⁴⁹.

Artículo 154

1. A efectos de su tramitación, las actas de inspección pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.
2. Cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad.

La Determinación de Oficio sobre base Presuntiva hace surgir el Acta Fiscal con Acuerdo, a tal efecto el artículo 155 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre de 2003, establece lo siguiente:

Artículo 155. Actas con Acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de

⁴⁹ El Código Orgánico Tributario establece en los artículos 185, 186 y 187 los tipos de actas, en cuanto a la aceptación o no del reparo por parte del contribuyente, y en cuanto a la estimación “de correcta”, de la situación fiscal del contribuyente. En este último caso se levantará acta de conformidad. Sólo existe diferencia en cuanto a las Actas Fiscales con Acuerdo

conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta Ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

1. El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.

2. Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.

3. Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta Ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador. Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

1. Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

2. La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Redacción según Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.
6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.
7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

En cuanto a las Actas Fiscales de Acuerdo el artículo 156 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre de 2003 establece lo siguiente:

Artículo 156 Son Actas de conformidad.

1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.
2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.
3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado

al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

1. Rectificando errores materiales.
 - 2..Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
 - 3 . Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
 - 4 Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.
- Para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta Ley.
5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta Ley.

En España un sector de la doctrina y de la jurisprudencia ha sostenido que el acta de conformidad dada por el contribuyente constituye una declaración de voluntad, que unida a la de Inspección genera un acuerdo o negocio transaccional en virtud del cual ambas partes convienen sobre extremos del acta fijando definitivamente los datos necesarios para la aplicación del tributo.⁵⁰

Por su parte las Actas de Disconformidad están reguladas en el artículo 157 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre de 2003: Tal efecto se emplazará el sujeto pasivo para que dentro de los quince (15) días siguientes presente los descargos, y finalmente proceder a la liquidación:⁵¹

⁵⁰ Martínez de Pisón, Juan Arrieta. Las Actas de Inspección de los Tributos. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas , S.A. 1.994. pp 367 y ss.

⁵¹ El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio del año 2007, aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En su artículo 188 establece que la tramitación de las actas de disconformidad:

1. Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de

Artículo 157 Son Actas de disconformidad.

1. Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

2. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar. (subrayado y resaltado nuestro)

4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente. (subrayado y resaltado nuestro)

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado. (subrayado y resaltado nuestro)

El Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria establece la formalización de la Actas Fiscales en su artículo 185. Tal

disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

2. En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. Los fundamentos de derecho serán además objeto de desarrollo en un informe ampliatorio que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta.

artículo expresa que concluido el caso (Procedimiento de Inspección) se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección.

Igualmente prevé que las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate⁵².

La General Tributaria y el Reglamento General de Inspección, establecen en forma categórica, que a la hora de exigir el tributo, se consignen en el acta todos aquellos datos que sirvan para identificar claramente al obligado tributario o sujetos de las obligaciones reflejadas.⁵³

Además se entregará un ejemplar del Acta Fiscal al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma. Si aquel no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la Ley General Tributaria 58/2003, y se considerará como dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde la fecha fijada para la firma de las actas hasta la fecha de notificación de las mismas. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha ley.

Finalmente, dicho Reglamento prevé que en caso de negarse a suscribir las Actas Fiscales, no podrán ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas.

⁵² Martínez de Pisón, Juan Arrieta. Las Actas de Inspección de los Tributos Ob Cit. pp 240 y ss

⁵³ Ibidem.

Planteado lo anterior, podemos dar respuesta a la tercera de las interrogantes planteadas al inicio de trabajo:

¿Qué aspectos de la legislación extranjera (Española), referida al sistema de fiscalización, puedan adaptarse a la función de control externo?

Quien suscribe el presente trabajo, considera que la Legislación Española contiene un procedimiento de Fiscalización y Determinación (Procedimiento de Inspección) ajustado al Principio de Legalidad, pues la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre del mismo año) establece normas de gran alcance a los distintos procedimientos administrativos existentes en el ámbito tributario, y demás regula dichos procedimientos mediante Reglamentos de desarrollo y aplicación, así como de toda normativa de rango sublegal que atienda dichos procedimientos.

Además, se evidencia de las normas analizadas que el Procedimiento de Fiscalización y Determinación comprende un lapso de caducidad de 12 meses que abrevia el Procedimiento de Inspección, el cual es regulado con un conjunto de Actos Administrativos que atiende cada caso particular, a saber, las actas de conformidad, de Inconformidad, de acuerdo, entre otras.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo de caducidad, con cada caso que legalmente determine la Ley, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando medie complejidad en la investigación. Los acuerdos de ampliación suscritos entre sujetos pasivos y Administración Tributaria son, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

CAPÍTULO V

CONVENIENCIA DE PROPONER UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN PARA LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

En el marco de la autonomía la norma Constitucional consagra el Principio de Independencia de los órganos de control. Este principio, es la piedra angular del sistema de control fiscal, pues constituye una de las bases constitucionales que garantiza su efectividad y se sostiene en la separación de la función de control de las demás ramas del Poder Público⁵⁴

Esa debida separación implica que el órgano de control no depende de los otros órganos del Estado ni por vínculos administrativos, ni presupuestarios, ni de control de sus actos, a excepción del control jurisdiccional. El artículo 287 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como se mencionó *supra*, consagra la autonomía en sentido amplio, reiterando así lo dispuesto en el artículo 273 *ejusdem*, respecto de todos los órganos del Poder Ciudadano.

En este sentido el artículo 3 de la Ley del Poder Ciudadano establece, el contenido de la independencia del referido Poder respecto de los demás Poderes Públicos, pues éste Poder no podrá ser impedido ni coartado en el ejercicio de sus funciones por ninguna autoridad.

La Contraloría General de la República ejerce sus funciones sujeta exclusivamente a la Constitución, a la Ley y a las demás normas que

⁵⁴ Correa de B. María Alejandra. El sistema de Control Fiscal en la Nueva Ley Orgánica de la Contraloría General de República y del Sistema de Control Fiscal. Leyes Orgánicas del Poder Ciudadano. Colección Textos Legislativos N° 30. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas-Venezuela, 2006. pp259 y ss.

rigen su funcionamiento, sus actos no están sujetos a control alguno por el Ejecutivo, ni el Legislativo.

El artículo 25 numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal,⁵⁵ (LOCGRySCF), establece que son manifestaciones específicas del principio general de independencia, la autonomía presupuestaria, administrativa y de funcionamiento y que son el fundamento de las potestades organizativas de la Contraloría, del Régimen presupuestario y del personal especial.

Así pues, conforme a lo establecido en el artículo 13 de la LOCGRySCF, el Contralor determinará en el reglamento interno y en las resoluciones organizativas que dicte, las direcciones, unidades, divisiones, departamentos, oficinas y servicios de conformidad con esta ley, y estos instrumentos normativos deberán ser publicados en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

En efecto, la Administración Contralora tiene amplísimas facultades de control sobre un número excesivo de Entes y de personas tanto naturales como jurídicas, lo cual indica que debe someter a planificación sus actividades de conformidad con la Ley. Asimismo, tomar en cuenta los planteamientos y solicitudes de los órganos del poder público, las denuncias recibidas, los resultados de la gestión de control anterior, así como la situación administrativa, las áreas de interés estratégico nacional y la dimensión y áreas críticas de los entes sometidos a su control (artículo 5 de la LOCGRySNCF).

La Ley Orgánica de Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, otorga a la CGR facultad para controlar y

⁵⁵ República Bolivariana de Venezuela Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de Diciembre de 2001. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal

fiscalizar a los contribuyentes y responsables mencionados en el Código Orgánico Tributario, que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualesquiera de los organismos, o que reciban aportes, subsidios, otras transferencias o incentivos fiscales, o que en cualquier forma intervengan en la administración, manejo o custodia de recursos públicos.

Es decir, conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la CGR ejerce control externo sobre los órganos del Poder Público, y además podrá ejercer control sobre otros entes con instrumentos jurídicos que otorgan competencia para recaudar, a saber: (por ejemplo), el Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, y la Administración Tributaria tienen competencia, para controlar, fiscalizar, recaudar y administrar tributos nacionales. Otros Ministerios tienen competencia para recaudar y administrar los APORTES que conforme a la Ley correspondiente sean titulares de tal competencia, así lo prevé la Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología e Innovación.

Ahora bien resulta forzoso analizar Disposiciones contenidas en nuestro Código Orgánico Tributario a fin de resolver la tercera de las interrogantes planteadas al inicio del presente trabajo y por ello, es imperioso invocar el artículo 148 contenido en dicho instrumento legal:

Artículo 148.- Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. 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. (subrayado nuestro)

Se advierte de la norma transcrita que el procedimiento tributario puede estar contenido en otras leyes, es decir, normas de contenido tributario, y de otros Entes con facultades para fiscalizar, según lo establezca su normativa legal, en consecuencia, la Contraloría General de la República, goza de autonomía funcional y podrá aplicar un procedimiento propio, regulado por la LOCGRySCF, y por el Reglamento de funcionamiento del Órgano Contralor.

Otras investigaciones en el área de control externo y tributario, vinculadas con este tema, han precisado lo siguiente ⁵⁶:

(...) “la Constitución prevé funciones de altísima responsabilidad para la Contraloría general de la República. En su artículo 234, el constituyente atribuyó a la Contraloría el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos; esta amplísima área de gestión se complementa con la responsabilidad del ente máximo de control, de cumplir funciones auxiliares del Congreso en el control sobre la Hacienda Pública, en los términos allí contemplados, lo cual debe entenderse en el sentido de cooperación, ayuda o socorro de este Organismo Contralor en la función de control de la Hacienda Pública que primigenia y constitucionalmente le corresponde al Congreso, pero sin perjuicio de su autonomía e independencia como órgano con funciones propias.

Como órgano constitucional, la Contraloría está dotada de autonomía funcional, esta afirmación nos obliga a detenernos en el análisis de la verdadera intención del constituyente de 1961 al dotarla de tal atributo. Autonomía es, en opinión de Enrique Silva Cimma, (1) jurídica y técnicamente la facultad de determinados órganos para dirigirse y gobernarse a

⁵⁶ Colmenares Zuleta, Juan Carlos Trabajo Especial de Grado: ESTUDIO SOBRE LA APLICACIÓN DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO A LOS REPAROS FORMULADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Para la fecha de su elaboración (1993) estaba aún vigente, tanto la Constitución de 1961 como la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1975, reformada parcialmente en el año 1984.

sí mismos, dándose sus propias normas sin perjuicio de aquellas que constitucional e institucionalmente se establezcan dentro de un Estado; ese sistema y régimen debe ser consustancial a los organismos de control y, en consecuencia, permite a éstos dirigirse en todo su manejo y conjunto de atribuciones con absoluta independencia y darse aquellas modalidades de estructura que mejor cuadren con el más adecuado ejercicio de sus atribuciones y facultades.

La Contraloría goza de autonomía funcional en el pleno ejercicio de sus atribuciones especialísimas; esto significa, que el Órgano Contralor ejerce esas funciones con entera independencia y sin subordinación jerárquica respecto a otros órganos de los poderes públicos. Por ello, no está sujeto a recibir órdenes o instrucciones provenientes de tales órganos y menos aún de los entes de la administración activa sometidos a su control, ni sus actos podrán ser revisados por autoridades distintas a los órganos jurisdiccionales". (Subrayado nuestro)

Conforme a lo anterior, podemos dar respuesta a la cuarta de las interrogantes planteadas al inicio del trabajo:

¿Qué normas son las más convenientes para la Contraloría General de la República y para el control externo, que propicien eficientemente el procedimiento de fiscalización y determinación por parte de la CGR?

La Contraloría General de la República es un órgano encargado de controlar los ingresos públicos, entre ellos los tributarios, y no tiene competencia para recaudar y liquidar estos tributos, de allí deviene su inconveniencia de imponer su actuación al procedimiento especial para Entes Recaudadores según lo previsto el Código Orgánico Tributario, pues en caso de que la Contraloría General de la República haga un reparo tributario, la remisión del Acto Administrativo firme es enviado a la

Gerencia Regional de Tributos Internos para que se emita la “planilla de liquidación y gestione el cobro.

Es por ello, que quien suscribe este trabajo, argumenta que la reforma de la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema Nacional de Control Fiscal, es para que el Organismo Contralor realice sus actuaciones conforme a un procedimiento con normas breves y modernas, que se ajuste a su función de control.

Además el Código Orgánico Tributario abre un abanico de opciones para que otras leyes no especiales contengan un procedimiento de fiscalización que se adapte a la estructura de cada organización.

En tal sentido y en virtud de los razonamientos expuestos, es conveniente modificar el artículo 66 de la LOCGRySCF y los siguientes, a los fines de regular el procedimiento de fiscalización y determinación, en su primera y segunda fase.

Dicha reforma podrá ser del siguiente tenor:

Artículo 66: En ejercicio de sus atribuciones, los órganos de control fiscal externo podrán efectuar las fiscalizaciones que consideren necesarias a los contribuyentes y responsables mencionados en el Código Orgánico Tributario, que en cualquiera forma contraten, negocien, o celebren operaciones con las entidades sujetas a su control.

Los reparos formulados en materia de ingresos nacionales, se seguirán conforme al procedimiento previsto en este Capítulo (o Sección).

Artículo XX Toda Fiscalización se iniciará con autorización emanada de la **Dirección de Control del Sector de la Economía de los Poderes Nacionales** de la Contraloría General de República.

A tal efecto, las actuaciones surgidas con ocasión del procedimiento de fiscalización deberán concluir en el plazo de 12 meses, contados desde la fecha de

notificación de la autorización al sujeto pasivo. Dicho plazo podrá ser prorrogado por seis (6) meses cuando la complejidad del caso lo amerite y justificado por la Administración Contralora.

Artículo XX: En caso de reparo, el Acta debe ser notificada conforme al Código Orgánico Tributario al sujeto pasivo y lo emplazará para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

Parágrafo Único: Si el sujeto pasivo acepta el reparo y paga dentro del lapso señalado en el encabezamiento de este artículo, se levantará Resolución, la cual debe contener intereses moratorios y la multa del 10%. Ésta Resolución debe ser notificada conforme al Código Orgánico Tributario por la Contraloría General de la República al sujeto pasivo.

En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Contralora, la Resolución sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario sobre la parte no aceptada.

Artículo XX Se levantará Acta de Conformidad, si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, elementos de la base imponible de los periodos fiscalizados o conceptos objeto de comprobación. Ésta Acta de Conformidad debe ser notificada al sujeto pasivo por la Contraloría General de la República.

Artículo XX, El Acta de Conformidad y Resolución que pone fin a la fase investigativa de fiscalización, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización y determinación de la Contraloría General de la República ni de la Administración Tributaria respecto de tributos, periodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización, o cuando se trate de hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado hubieren producido un resultado distinto.

Artículo XX , En caso de reparo, si el contribuyente no procede a pagar el tributo omitido dentro del lapso establecido en el artículo XX, se dará por iniciada la instrucción del sumario, teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. Vencido el lapso previsto en este artículo, será fijado el término de prueba mediante auto, según la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles.

En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el sumario, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

Artículo XX. La Contraloría General de la República dispondrá de un plazo máximo de seis (6) meses contados a partir del vencimiento del lapso para dictar la resolución, que finalice el sumario administrativo. Dicha resolución determinará los intereses y multa establecida en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario.

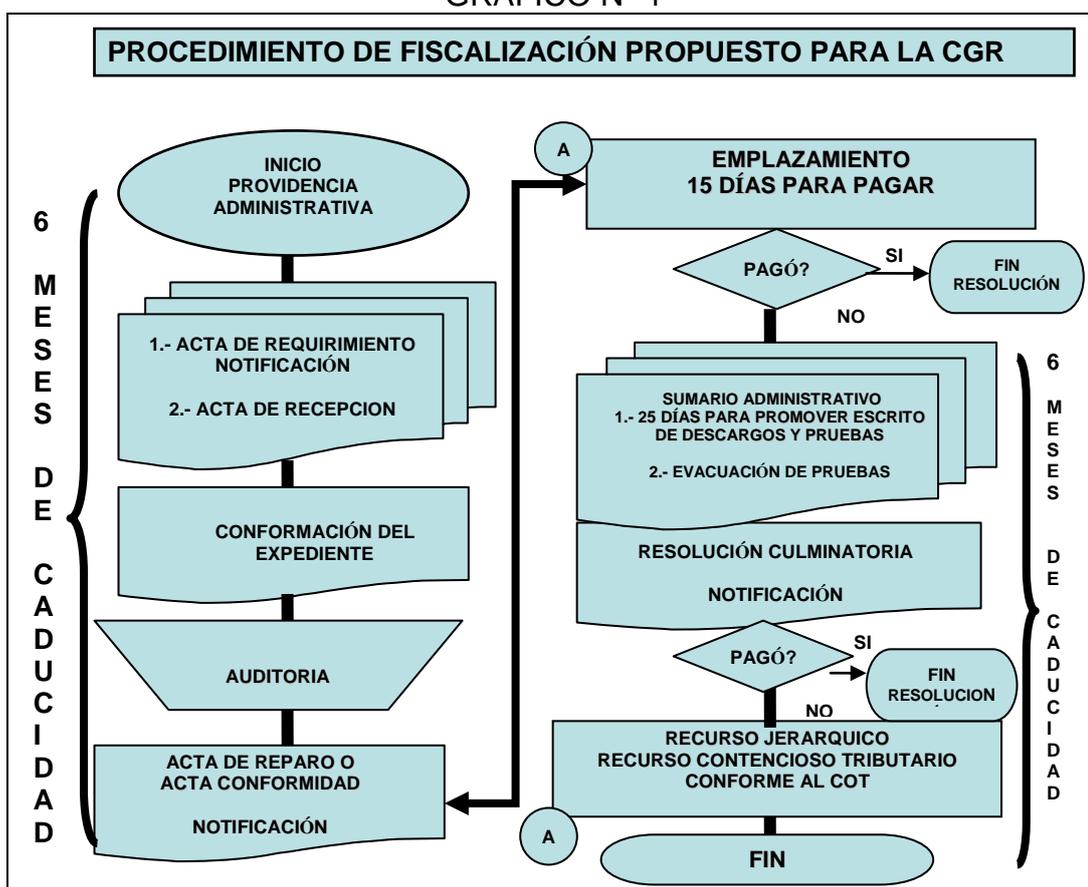
Si la Contraloría General de la República no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto en el encabezamiento de este artículo, quedará concluido el Sumario y el Acta invalidada y sin efecto legal alguno.

Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro, siempre que se haga constar en el Acta que inicia el nuevo Sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes.

Artículo XX En caso de recursos administrativos o judiciales y de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos contenidos en el Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y los Previstos el Código de Procedimiento Civil, que más se avengan a su naturaleza y fines.

De seguidas podemos observar esquemáticamente (GRÁFICO N° 1), el Procedimiento de Fiscalización que se ha propuesto en este capítulo en el beneficio del órgano Contralor. En efecto, se visualizan ambas fases: 1.- investigación que se inicia con la providencia administrativa y culmina con el acta de reparo o conformidad, el cual tiene una duración de seis (6) meses y puede ser prorrogable; 2.- luego le sigue el sumario administrativo, igualmente con un lapso de caducidad de seis (6) meses, la cual se inicia con la promoción de pruebas y escrito de descargos, finaliza con la Resolución Culminatoria. Sin embargo, el procedimiento en su ejecución no menoscaba los derechos del sujeto pasivo, por consiguiente, en nada se opone a lo previsto al COT como Ley rectora.

GRAFICO N° 1



FUENTE: EL AUTOR

CONCLUSIONES

Según lo consagrado en el artículo 287 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Contraloría General de la República (CGR) goza de amplias facultades de control y fiscalización.

Es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y nacionales. Igualmente dispone de autonomía funcional, administrativa y organizativa, para orientar su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control

En efecto, la Contraloría General de la República (CGR) es un órgano de control externo de los órganos del Poder Público en las ramas de ingresos, gastos y bienes, más no tiene competencia para recaudar, liquidar y administrar tributos nacionales.

Dado que la CGR, goza de autonomía funcional, ésta podrá establecer mediante el Reglamento Interno una estructura organizativa que más se adapte a su función de control externo, en los términos de fiscalización y determinación de los sujetos mencionado en el artículo 9 numeral 12 de LOCGRySCF.

Por consiguiente, este argumento prueba que es cierto que el órgano contralor debe tener un procedimiento propio de fiscalización, pues dispone de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control.

En consecuencia, según lo previsto en el artículo 148 del Código Orgánico Tributario, el procedimiento de fiscalización y determinación puede estar contenido en otras normas de contenido tributario, así que la

Contraloría General de la República, en principio, podría aplicar un procedimiento propio y regulado por la LOCGRySCF, la cual rige las funciones y atribuciones del Órgano Contralor.

La creación de los tributos nacionales le corresponde al Poder Legislativo (Asamblea Nacional), y la organización, recaudación, administración y control de dichos tributos atañe al Poder Ejecutivo, pues según lo consagrado en el numeral 20 artículo 236 de nuestra Carta Magna. Sin embargo, a la Contraría General de República corresponden funciones de Control Fiscal Externo.

Quien suscribe el presente trabajo, aprecia que la Legislación Española contiene un procedimiento de Inspección que concede seguridad jurídica al sujeto pasivo, y por consiguiente es ajustado al Principio de Legalidad, pues la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) establece normas de gran alcance a los distintos procedimientos administrativos existentes en el ámbito tributario o fiscal, y además regula dichos procedimientos mediante Reglamentos de desarrollo y aplicación.

Además de las normas analizadas se evidencia que existe un lapso de caducidad de 12 meses que abrevia el Procedimiento de Inspección, el cual es regulado con un conjunto de Actos Administrativos que atiende cada caso particular, a saber, las actas de conformidad, de Inconformidad, de acuerdo, entre otras.

Para finalizar es menester traer a colación la reflexión del Dr. Juan Carlos Colmenares Zuleta en cuanto al tema objeto de este trabajo:

“La Constitución prevé funciones de altísima responsabilidad para la Contraloría general de la República. En su artículo 234 (hoy 287), el constituyente atribuyó a la Contraloría el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes nacionales, así como

de las operaciones relativas a los mismos; esta amplísima área de gestión se complementa con la responsabilidad del ente máximo de control, de cumplir funciones auxiliares del Congreso en el control sobre la Hacienda Pública, en los términos allí contemplados, lo cual debe entenderse en el sentido de cooperación, ayuda o socorro de este Organismo Contralor en la función de control de la Hacienda Pública que primigenia y constitucionalmente le corresponde al Congreso, pero sin perjuicio de su autonomía e independencia como órgano con funciones propias”.

RECOMENDACIONES

En base a los argumentos expuestos el autor del presente trabajo sugiere una reforma a la Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal, en su Título II, Capítulo VI, De los Reparos, a los fines de proponer un procedimiento de fiscalización y determinación de tributos nacionales, que se adapte a las funciones de control externo, que sea expedito y moderno que pueda adecuarse a la estructura organizativa de la Administración Contralora, conforme a lo planteado y propuesto *Ut Supra* en el Capítulo V de este Trabajo Especial de Grado, titulado **“CONVENIENCIA DE PROPONER UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN PARA LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA”**

BIBLIOGRAFÍA

1. Arias, Fideas G. El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología Científica. 5ta. Edición. Editorial Episteme. Caracas-Venezuela.
2. Cabrera Elery. Historia de la Contraloría General de la República. Fondo Editorial 60 años de la Contraloría General de la República. Volumen I. Caracas Venezuela. 1998.
3. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.
4. Constitución de la República de Venezuela, Gaceta Oficial N° 662 Extraordinario de 23 de Enero de 1961.
5. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.
6. Constitución Española, Aprobada por Las Cortes en sesiones plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978. Ratificada por el pueblo español en referéndum de 6 de diciembre de 1978 Sancionada por S. M. el Rey ante Las Cortes el 27 de diciembre de 1978.
7. Córdova Vásquez Jesús A. Revista de Derecho Tributario N° 104. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Julio-Agosto-Septiembre 2004.
8. Colmenares Zuleta, Juan Carlos Trabajo Especial de Grado: Estudio sobre la Aplicación del Código Orgánico Tributario a los Reparos Formulados por la Contraloría General de la República.
9. Correa de B. María Alejandra. El sistema de Control Fiscal en la Nueva Ley Orgánica de la Contraloría General de República y del Sistema de Control Fiscal. . Leyes Orgánicas del Poder Ciudadano. Colección Textos Legislativos N° 30. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas-Venezuela, 2006.

10. Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Promoción y Protección de Inversiones. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinaria N° 5.390 de fecha 22-10-1999.

11. Decreto sobre Funcionamiento de la Administración Pública Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.163 del 22-04-2009.

12. Fernández Paves, María J. La autoliquidación Tributaria, Monografías Jurídicos-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid España 1995.

13. García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomás. Curso de Derecho Administrativo Editorial Civitas, S.AQ. España 1975.

14. Giuliani Fonrouge, C. (1993), *Derecho Financiero. Ediciones Depalma*, Buenos Aires, Volumen I.

15. Hernández B. César J. El Seniat y la Determinación Tributaria. Vadel Hermanos Editores. Caracas-Venezuela 1998.

16. Jarach, Dino. (1957) *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I. Buenos Aires. Editorial Liceo Profesional Cima.

17. La Tributación en la Constitución de 1999. Academia Nacional de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas-Venezuela 2001.

18. Lagarón Comba Manuel, Tribunal de Cuentas del Estado. Revista de Auditoria Pública N° 34 (2004) Madrid- España. 2004.

19. Ley General Tributaria de España Ley 58/2003, del 17 de diciembre de 2003 .

20. Ley Orgánica de Administración Central. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinaria 5.890 del 31-07.2008.

21. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 1.712 de fecha 06 de enero 1975.

22.Ley Orgánica de la Contraloría General de la República Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 3.482 de fecha 14 de diciembre 1984.

23.Ley Orgánica de la Contraloría General de la República Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 5.017 de fecha 13 de diciembre 1995

24.Ley Orgánica de la Contraloría General y del Sistema de Control Fiscal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 37.347 del 17 de diciembre de 2001.

25.Martínez, Eloy Lares. Manual de Derecho Administrativo. 12° Edición. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas Universidad Central de Venezuela. Caracas 2001.

26.Martínez de Pisón, Juan Arrieta. Las Actas de Inspección de los Tributos Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas, S.A. Madrid España. 1.994

27. Olivero Pérez, William E. El Valor Probatorio del “Acta de Reparación Fiscal” contemplada en el artículo 144 (1944) . Revista de Derecho Probatorio. Editorial Jurídica Avila. Caracas-Venezuela 1997.

28.Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, contiene el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

29.Reglamento Interno de la Contraloría General de la República, Gaceta Oficial N° 37.881 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 17 de febrero de 2.004

30.Resolución Organizativa N° 4 de la Contraloría General de la República, Gaceta Oficial N° 38.178 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 03 de marzo de 2.005

31. Resolución 32 sobre la Organización, Atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.881 Extraordinario de fecha 29 de marzo de 1.995.

32. Revista de Control Fiscal N° 36 Edición Especial dedicada al 5to. Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras. Contraloría General de la República Junio-Julio 1965.

33. Roche Emilio. Observaciones Generales a la Reforma del Código Orgánico Tributario. Revista de Derecho Tributario N° 93. Órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de derecho tributario, último trimestre año 2001. Legis Editores

34. Romero-Muci, Humberto. La Distribución del Poder en la Nueva Constitución. Revista de Derecho Tributario N° 89. 4to trimestre año 2000. AVDT Legis Editores Caracas Venezuela p. 83 y ss.

35. Ruan Santos, Gabriel. Las Garantías Tributarias de Fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999. La Tributación en la Constitución de 1999. Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2001. Caraca-Venezuela

36. Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Sentencia N° 00123 de fecha 29 de enero de 2009, Caso: ZARAMELLA & PAVAN CONSTRUCTION COMPANY, S.A.

37. Sánchez González, Salvador. El Procedimiento de Fiscalización y de Determinación de la Obligación Tributaria.

38. Sala Política Administrativa Sala Especial Tributaria. Extinta Corte de Suprema de Justicia Sentencia N° 231, de fecha 17-03-1999.

39. Silva Cimma, Enrique. Control Público. Publicaciones de la Contraloría General de la República. Caracas 1976.

40. Villegas Héctor, Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma , Buenos Aires. 1992.