

El control fiscal dentro del marco de la potestad y poder tributario y principio de legalidad

Tax control within the framework of the taxation power and authority and the principle of legality

Navas Rivero, José Gregorio

Centro de Desarrollo Profesional en Administración (CENPROAD)

Ciudad Bolívar, Venezuela

Correo: tributum13@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-6299-1094>



Resumen

El presente trabajo investigativo está orientado a establecer las diferencias entre los procedimientos de control fiscal que el Código Orgánico Tributario le crea a la Administración Tributaria, para el aseguramiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias: hacer, no hacer y dar; de manera tal poder asegurar que, el tributo creado a través de una norma, pueda materializarse en un tributo efectivamente ingresado a la cuenta corriente de ésta, con el objeto de que el mismo cumpla con su rol social. Con esta investigación documental tipo monografía, se desarrollaron cada uno de ellos, de acuerdo con el Código Orgánico Tributario, demostrando que aun cuando presentan similitudes en cuanto al inicio, el desarrollo y acto administrativo definitivo, es diferente, con lo cual se concluye que ambos procedimientos pueden instaurarse paralelamente; mas no bajo el amparo de una misma providencia administrativa, ni mucho menos plasmar sus resultados en un mismo acto administrativo definitivo, esto con el objeto de salvaguardar los principios de Certeza y Seguridad Jurídica, y por supuesto de la Tutela Judicial Efectiva en sede administrativa.

Palabras clave: Procedimiento, Control Fiscal, Certeza, Seguridad Jurídica.

Abstract

This research work is oriented to establish the differences between the tax control procedures that the Organic Tax Code creates for the Tax Administration, to ensure compliance with tax obligations: to do, not to do and to give; so as to ensure that the tax created through a rule, may materialize in a tax effectively entered into the current account of the same, in order for the same to fulfill its social role. With this documentary research monograph type, each of them were developed, according to the Organic Tax Code, showing that even when they have similarities in terms of the beginning, the development and final administrative act, is different, with which it is concluded that both procedures can be established in parallel; But not under the protection of the same administrative ruling, and much less to translate their results into the same final administrative act, in order to safeguard the principles of certainty and legal certainty, and of course the effective judicial protection in administrative proceedings.

Key words: Procedure, Fiscal Control, Certainty, Legal Certainty.

Introducción

Las administraciones tributarias ante el cambio geopolítico de los Estados, se han visto en la necesidad de innovar, y no solamente ante esta decisión de mucha influencia económica y por supuesto política a nivel internacional, sino también ante el avasallante avance de la globalización, la cual, aunque los llamados países pobres se oponen, las grandes potencias cada día la impulsan más, y se presenta la titánica y desigual lucha tradicional entre una clase poderosa y la clase menos poderosa.

En la República Bolivariana de Venezuela, el fenómeno de la globalización también ha marcado su presencia en nuestra economía, y las nuevas estrategias geopolíticas que han llevado a nuestro país a sentarse en una mesa de negociación con nuevos aliados, como toda negociación han de llevar algo que ofrecer; y a nuestro país las riquezas naturales le son benevolentes.

Para el año 1991, en la llamada IV República, ya se proyectaba a un país con ingresos fiscales necesariamente distintos a la

tradicional renta petrolera, y hacia donde apuntaron los grandes capitalistas financieros (desangradores financieros), a la REFORMA TRIBUTARIA, y tal como lo señaló el entonces Ministro de Hacienda en mi acto de graduación como Funcionario CADIR, “Venezuela ya no dependerá de la renta petrolera sino de los ingresos tributarios”¹, hoy 31 años más tarde, el tiempo le dio la razón.

A partir del año 1999, cuando los venezolanos aprobamos una nueva Constitución Nacional, no solamente cambió el nombre del país de “República de Venezuela” a “República Bolivariana de Venezuela”, ni tampoco de un “Estado Federal”² de gobierno, a un “Estado Democrático de Derecho y Justicia”³, sino que el ordenamiento jurídico y la distribución de poder cambió en un sentido Horizontal basado en el principio de Separación de Poderes y un sentido Vertical basado en el principio de Descentralización, el cual a su vez se rige por los principios de: Integridad Territorial, Cooperación, Solidaridad,

¹ Pedro Rosas Bravo, ministro de Hacienda, 30 de julio de 1992, Teatro Teresa Carreño. Graduación Cohorte CADIR II.

² Artículo 2 de la Constitución Nacional de 1961: “La República de Venezuela es un Estado Federal, en los términos consagrados por esta Constitución”.

³ Artículo 2, Constitución Nacional de 1999: “Venezuela se constituye en un Estado Democrático de Derecho y Justicia...”.

Corresponsabilidad y Concurrencia.

Sin confundir con politiquería, el Poder ha sido y se mantiene como el eje sobre el cual giran las políticas de las grandes potencias del mundo, y por supuesto de los países que no forman parte del Grupo 8. Y es que el Estado requiere del poder para desarrollar sus planes, establecer un modelo económico orientado a la satisfacción de las necesidades del soberano, pero debe amoldar conductas; Aguilera (2010: 29), al tratar el tema de la biopolítica y el biopoder, cita a Foucault, “...*el cuerpo sufre una inscripción disciplinaria en la sociedad moderna, en nombre de la racionalidad organizada, una inclusión forzada e institucional que inaugura un nuevo modelo de sociedad: la sociedad disciplinaria*”.

Pero ese ejercicio del poder debe necesariamente estar sujeto al control del principio de legalidad, sobre la base de la supremacía constitucional, como señala Gavara (2007: 103): “*El control de la ley se debe realizar desde los límites constitucionales, no en base a un examen interno y exclusivamente basado en la finalidad y en la justificación de la ley*”.

El objetivo de esta investigación doctrinaria y jurisprudencial está orientado a demostrar

que, aun cuando las Administraciones Tributarias cuentan con facultades otorgadas por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), y bajo el marco normativo del Código Orgánico Tributario (COT), la ejecución de los procedimientos de control fiscal debe desarrollarse tal como está contenido en la norma orgánica. Las normas que se vayan a crear, deben estar ajustadas a estas bases normativas (CRBV Y COT).

1. El sistema tributario venezolano en la Constitución de 1999

De la Constitución de 1999 se desprenden dos sistemas de distribución del poder Público al establecer en su Artículo 136 la distribución del Poder Público entre el Poder Municipal, Estatal y Nacional, distribución ésta que responde a una distribución vertical de Poder, y la distribución horizontal del Poder al establecer que el Poder Público Nacional se divide en los Poderes Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

La forma Federal es compleja y demanda buenos mecanismos de coordinación; de allí que se establezcan principios como la integridad territorial, la cooperación, la

solidaridad interinstitucional, la concurrencia y la corresponsabilidad. Sin estos principios, la acción del Estado podría terminar en un caos.

El principio de la integridad territorial busca mantener la unidad nacional y evitar las tendencias desintegradoras. El de la cooperación propone que los fines del Estado se logren mediante el trabajo conjunto de los tres niveles territoriales de gobierno y con todos los entes públicos en forma planificada. Para ello la propia Constitución creó varios órganos de coordinación en forma piramidal: El Consejo Federal de Gobierno, los Consejos Estadales de Políticas Públicas y los Consejos Locales de Planificación Pública.

Mediante el principio de la solidaridad interinstitucional se impone el auxilio de unas instituciones a otras, de modo que, respetando el principio de la competencia, puedan atender servicios o programas de manera conjunta cuando al ente que les compete no esté en capacidad de atenderlos en forma eficiente, bien por debilidad institucional o carecer de recursos humanos o financieros. Un buen ejemplo podría ser la disposición y tratamiento de residuos cuya atención normalmente supera la capacidad de

un municipio, entonces en virtud del principio de la solidaridad interinstitucional, es auxiliado por el gobierno del Estado o por un ente nacional. La concurrencia y la corresponsabilidad se dan cuando una determinada competencia o actividad pública está atribuida por igual a distintos órganos, como en materia de policía de seguridad ciudadana. En este caso deben delimitarse los campos de actuación de cada nivel territorial, pero todos son corresponsables de la protección de los ciudadanos y de sus bienes.

2. La potestad y el poder tributario

Pero vamos a retornar al tema referido a la Potestad y Poder Tributario Nacional, Estatal y Municipal; entendiéndose la Potestad Tributaria como esa facultad de la Administración Tributaria para crear normas de contenido tributario dentro del marco normativo de la Constitución, respetando principios y garantías a los efectos de generar una fuente de ingreso para cubrir el gasto público, tal como lo ordena el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En cuanto al Poder Tributario, constituye la facultad de exigir y perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias,

cuya actuación debe cumplir con los principios contenidos en el artículo 141 del texto constitucional: 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 (Principio de Legalidad).

Y es que la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela en su Disposición Transitoria Quinta, establece:

En el término no mayor de un año, a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos:

1. *La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades*
2. *...Omissis...*
8. *La ampliación de las facultades de la administración tributaria en materia de fiscalización.*

El 17 de Octubre de 2001 se dio la reforma del Código Orgánico Tributario, y posteriormente surgieron dos posteriores reformas que dieron un gran giro a la

actividad de control de la Administración Tributaria: 2014 con la transferencia de los procedimientos de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares a sede administrativa, y 2020 con la implementación de una nueva unidad de medida tributaria, la cual sería implementada principalmente para el ajuste de las sanciones, y el ejercicio de las acciones judiciales.

El Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario de fecha 29 de enero de 2020 (en lo sucesivo Código Orgánico Tributario), de aplicación a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas que se deriven de estos tributos; y de forma supletoria a los tributos de los estados y municipios y demás entes de la división político territorial. No obstante, es importante destacar que este carácter de supletoriedad no desmerita la jerarquía del COT con respecto a los Decretos u Ordenanzas, en cuanto a las normas de procedimiento contenidas en el mismo, las cuales sirven de base para que los estados y municipios puedan dictar sus normas sin entrar en colisión con el mismo; tal como lo está referido a los procedimientos de control fiscal.

Y en agosto de 2023 se promulga la Ley Orgánica para la Coordinación y

Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios (LOCAPTEM), la cual en su artículo 3° establece:

El ejercicio de las potestades tributarias de los estados y municipios se rige por los principios de legalidad, justicia, equidad, integridad territorial, coordinación, armonización, cooperación, solidaridad, concurrencia, corresponsabilidad, progresividad, generalidad, buena fe, productividad, capacidad contributiva, no retroactividad, no confiscación, eficiencia, eficacia, celeridad, transparencia, simplicidad y seguridad jurídica.

Retomando el concepto de Poder Tributario, es la facultad que permite a la Administración Tributaria el ejercicio de las herramientas de control fiscal a los efectos de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se desprenden de una relación jurídico-tributaria, la cual a su vez nace con ocasión a la implementación de normas de contenido impositivo, en el cual se crean impuestos, tasas o contribuciones, donde el sujeto pasivo se encuentra en la situación de satisfacer las pretensiones contenidas en tales normas: hacer, no hacer o dar.

3. De las herramientas de control fiscal

El Código Orgánico Tributario de 2020 en el Título IV De la Administración Tributaria, Capítulo I Facultades, Atribuciones, Funciones y Deberes de la Administración Tributaria, numeral 2 del artículo 131 establece:

Artículo 131. La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

- 1. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.*
- 2. Ejecutar los procedimientos de **verificación, y fiscalización y determinación**, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo”.*

Es de hacer notar la separación efectuada por el legislador en cuanto a las herramientas de control fiscal en:

- Verificación,
- Fiscalización y Determinación.

En este sentido, es pertinente definir cada uno de estos procedimientos, los cuales están desarrollados en el Código Orgánico

Tributario, y para ello es pertinente acudir a las fuentes del mismo Derecho como lo son la Doctrina y la Jurisprudencia.

3.1 El procedimiento de Verificación

En cuanto a la Verificación, el Dr. Emilio Calvo Baca la define como: “Demostrar que algo que ofrece dudas es cierto” (2010: 910). Para Vera (2017: 27) “Es comprendida como una tarea de vigilancia de la verdad expuesta por el contribuyente”; y para el suscrito: “Constituye una actividad pública, efectuada por funcionario competente, la cual está orientada a comprobar el cumplimiento de las prestaciones de Hacer y no Hacer”. En cuanto al TSJ, la SPA en sentencia N° 00055 de 17-03-2021, caso: Agro Repuestos M.M, C.A, efectuó las siguientes consideraciones sobre este procedimiento:

“... este procedimiento de “verificación” tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de constatar la correcta determinación del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

En el procedimiento de verificación, la Administración Tributaria puede,

además, examinar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el citado Texto Orgánico y en las demás disposiciones de carácter tributario, así como también, los deberes de los agentes de retención y percepción. Cuando se constate algún incumplimiento de esos deberes, el órgano recaudador procederá a imponer las sanciones correspondientes.

...se evidencia que la “verificación” es un procedimiento sencillo y expedito, en el cual se otorga a la autoridad tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los deberes formales a los que están obligados los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) de la obligación tributaria con base a los datos aportados por ellos mismos, y en caso de incumplimiento, imponer las sanciones a que haya lugar, mediante Resolución, no previendo oportunidad para la presentación de descargo ni lapso para emitir la respectiva Resolución de Imposición de Sanción, como consecuencia de dicho procedimiento” (Artículo 184).

Este procedimiento de Verificación, de acuerdo con lo desarrollado en el Código

Orgánico Tributario, abarca tres actividades específicas:

1. Verificación de la Información Contenida en las Declaraciones, a los efectos de comprobar la correcta autoliquidación del tributo, con fundamento exclusivo en los datos contenidos en el formulario y en los documentos que se hubieren acompañado (como en el caso de la Declaración Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos), sin perjuicio de la utilización de las herramientas electrónicas (portal web) implementada por la Administración Tributaria a los efectos del control fiscal, las cuales le sirvan para comprobar la veracidad de la información y legalidad de los documentos recibidos. En el supuesto de constatar diferencias en los tributos autoliquidados, se efectuarán los ajustes correspondientes y mediante Resolución se notificará al contribuyente, en la cual se ordenará la liquidación de: los tributos resultantes del ajuste, intereses moratorios y se impondrá multa del 20% del tributo

omitido, sin perjuicio de la aplicación de la actualización de la unidad de medida, y en este caso por tratarse de un procedimiento de Verificación, de constarse incumplimiento de deberes formales, se ordenará liquidar la sanción correspondiente (Artículo 185).

2. Los Deberes de los Agentes de Retención y Percepción, en la actualidad esta actividad se efectúa en apoyo con los sistemas electrónicos implementados por la Administración Tributaria los cuales le permiten en primera instancia comparar la fecha de enteramiento con la fecha en que debió enterar; en caso de requerir una mayor profundidad en este caso de aplicación de porcentaje, es necesario recurrir al procedimiento de Fiscalización y Determinación. En los casos del Portal SENIAT, contiene aplicativos para verificar las retenciones del ISLR y las del IVA. Esta actividad puede efectuar en sede para lo cual no requiere Providencia Administrativa (Autorización), requisito esencial en los casos de que se efectúe en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

3. El cumplimiento de los Deberes Formales por parte del sujeto pasivo, actividad esta que constituye la principal actividad verificador de la Administración Tributaria, la cual, de acuerdo con los programas de control fiscal, se efectúan en el domicilio fiscal del contribuyente, y para ello requiere de previa autorización (Artículo 182, Parágrafo Único); en el caso de efectuarse en sede con los elementos propios de la Administración Tributaria, no requiere de autorización (Providencia Administrativa).

El procedimiento de Verificación presenta las siguientes características:

1. Es un procedimiento que puede desarrollarse tanto en sede de la Administración Tributaria, como en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.
2. La actividad es más limitada, y debe circunscribirse a los Tributos cuya competencia corresponde a la Administración Tributaria.
3. Son objeto de Verificación, los hechos ciertos, no sujetos a investigación.
4. Las sanciones son de aplicación inmediata y no dan lugar a la

instrucción del Sumario Administrativo.

5. El Acto Administrativo que pone fin al procedimiento de Verificación es objeto de Recurso, por ser de carácter definitivo, mas no de cosa juzgada.

El Procedimiento de Verificación, en el supuesto de efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente o responsable, debe iniciarse mediante la notificación de una Autorización (Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario G.O.N° 6.507 de fecha 20-01-2020, Parágrafo Único artículo 182), la cual dará inicio a la actuación, dentro del marco de la modernización de las Administraciones Tributarias, se han implementado sistemas, mediante el cual se ha creado el buzón electrónico, donde cada contribuyente al tener acceso a su sitio en el Portal Web, recibe la notificación; no es que esté en desacuerdo con este sistema de notificación, pero es necesario y en aras de garantizar la Tutela Judicial Efectiva en sede administrativa, debe incorporarse en los mismos una señal donde se señala a la Administración Tributaria, la fecha en la cual el contribuyente abrió ese mensaje, de manera tal pueda activarse el término establecido en el artículo 172 del

Código Orgánico Tributario (5 días) para que surta efecto la notificación.

Una vez estando en Derecho el contribuyente, e iniciado el procedimiento de Verificación, es que debe notificarse personalmente el Acta de Requerimiento, aun cuando no quiero señalar con esto se impida la notificación mediante el “buzón electrónico”, y mis razones atienden a la naturaleza del procedimiento de Verificación, dar 5 días al contribuyente para tener listos los recaudos, los cuales serán objeto de una revisión, mediante una actuación cuya dinámica exige la prontitud, a mi criterio crearía un círculo vicioso, donde el contribuyente incumple en ausencia y cumple en presencia.

Desde la Providencia Administrativa hasta el Acta de Infracción, el funcionario actuante va cumpliendo cada una de las etapas de la Verificación en el domicilio del contribuyente o responsable, y para dejar constancia se emplean los actos administrativos de trámite, los cuales no son objeto de recurso, debido a que los mismos constituyen elementos cuyo objetivo es configurar el Acto Administrativo Definitivo, el cual sería la Resolución de Imposición de Sanciones, tal como lo señala el artículo 183

del Código Orgánico Tributario.

Los Actos Administrativos Definitivos en un procedimiento de Verificación, estarán constituidos por las Resoluciones: de Imposición de Sanción, y/o de Clausura conjuntamente con el Acta de Apertura, contra las cuales sí se podrían interponer los recursos contenidos en la norma: Jerárquico y Contencioso Tributario. Mención especial el artículo 186 del COT, el cual señala: *“Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta Sección no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de Fiscalización y Determinación atribuidas a la Administración Tributaria”*. Con esto el Legislador deja un mensaje, tanto al Contribuyente o Responsable, como a la Administración Tributaria: para el primero, el hecho de haber sido objeto de un procedimiento de Verificación no implica que la Administración Tributaria pueda profundizar en su actuación; claro, y aquí va el mensaje para el ente exactor, puede hacerlo mediante el PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION Y DETERMINACION (juntos, pero no revueltos).

3.2 Procedimiento de Fiscalización y Determinación

En cuanto al Procedimiento de Fiscalización y Determinación, el objeto del mismo atiende a la comprobar la prestación de dar, examinar el *quantum* de la autoliquidación efectuada por el contribuyente o responsable; de ahí la definición del mismo.

Consiste en una serie de actos administrativos cumpliendo normas de auditoría, orientados a CORROBORAR, INVESTIGAR y VERIFICAR la determinación del QUANTUM DEL TRIBUTO, previamente presentada por el sujeto pasivo mediante autoliquidación a través de Declaración con carácter de Jurada, y cuya fase final culmina en: Una Resolución de Allanamiento, un Acta de Conformidad o en una Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo.

Este procedimiento se caracteriza por:

1. Ser un procedimiento que debe desarrollarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo e Implica dos fases: Fiscalización y Determinación.
2. La actividad se amplía en cuanto a las facultades investigativas orientadas a la determinación del *Quantum* del Tributo.

3. La Actividad implica un examen de cada uno de los rubros que componen la base de imposición objeto del procedimiento, lo cual implica el uso de técnicas de Auditoría.
4. Las sanciones se determinan en la fase del Sumario Administrativo.
5. El Acto Administrativo que pone fin al procedimiento de Verificación es objeto de Recurso, por ser de carácter definitivo, más no de cosa juzgada.

Este procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario, debe iniciarse mediante la notificación de una Providencia Administrativa, cumpliendo con los siguientes parámetros:

“Toda Fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 190 de este Código, se iniciará con una Providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en el que se indicará con toda precisión, el contribuyente o responsable, tributos, períodos, y en su caso, los elementos constitutivos de la base de imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita

individualizar las actuaciones fiscales.

La Providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, se notificará al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación” (Artículo 188).

En este orden de ideas, está claro que ningún funcionario podrá iniciar en el DOMICILIO fiscal del contribuyente, ninguna FISCALIZACION, sin haber notificado previamente, el Acto Administrativo que lo faculta para ejecutar tal actuación, cualquier acción fuera de este contexto legal constituye una “Usurpación de Funciones”, delito penal tipificado en nuestra legislación.

Ahora bien, con relación al artículo 190 del COT, es pertinente citarlo para establecer la diferencia:

“La Administración Tributaria podrá aplicar fiscalizaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en sus

propias oficinas y con su propia base de datos, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos con la información suministradas por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. En tales casos se levantará acta que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 193 de este Código.” (Código Orgánico Tributario, Artículo 190).

Las diferencias en estas dos modalidades del procedimiento de Fiscalización estriban en:

1. El lugar de la actuación fiscal: en el artículo 188 se refiere a la ejecución del procedimiento en el domicilio fiscal del contribuyente o responsable, y en aras de la Tutela Judicial Efectiva en sede Administrativa, al principio de Seguridad Jurídica, a los principios consagrados en el artículo 141 del texto constitucional, debe anteceder la notificación de la Providencia que AUTORIZA a los funcionarios a representar al ente exactor. En el artículo 190, se refiere a labores propias de los funcionarios adscritos a

la División o Área de fiscalización; no obstante, es pertinente señalar, que aun cuando en el Manual Descriptivo de Cargos exista esa función, a funcionario designado para esa misión, debe generarse el acto administrativo interno, donde: se le asigna tal caso, a tal contribuyente, a tal tributo, a tal periodo o ejercicio fiscal, y bajo la supervisión de tal funcionario; todo este proceso administrativo necesario, para salvaguardar el principio de Responsabilidad en el ejercicio de las funciones.

2. En cuanto a los elementos para efectuar la actuación: en el artículo 190 del COT, el funcionario autorizado, puede valerse de TODOS los medios legales y pertinentes para cumplir con la misión delegada, esto implica: los recaudos solicitados y entregados por el contribuyente o responsable, y todos los señalados en el artículo 193 del COT; en el segundo de los casos, en sede y en cumplimiento de las funciones inherentes al cargo, el funcionario NO DEBE solicitar al contribuyente ningún tipo de

información, por cuanto se vería en la obligación de solicitar y notificar una Providencia Administrativa.

En cuanto al procedimiento desarrollado en el domicilio del contribuyente, debe notificarse válidamente la Providencia Administrativa, para lo cual debe tomarse en consideración los requisitos contenidos en el artículo 172 del Código Orgánico Tributario en cuanto al medio o forma para la misma. Por cuanto, este tipo de actuación requiere de un tiempo prudente muy superior al de la Verificación. El Manual de Fiscalización que elaboró la Gerencia de Fiscalización del SENIAT (por traer un ejemplo) establece una serie de actos administrativos de trámite, como: Actas de Requerimiento abiertas y cerradas, Actas de Recepción abiertas y cerradas, y el Acta de Reparación. Su función es la de dejar constancia de los elementos que servirán de fundamento para el Acta de Conformidad, la Resolución de Allanamiento o la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, como Actos Administrativos Definitivos, sujetos a los Recursos contenidos en las normas.

Una vez desarrollados *grosso modo* los procedimientos de control fiscal: Verificación, Fiscalización y Determinación,

se establecen las siguientes diferencias que no permiten la mezcla de ambos:

1. En Verificación el objeto es Comprobar un hecho cierto; en Fiscalización y Determinación la labor está orientada a Inspeccionar, Investigar y Controlar.
2. El objeto de la Verificación son las Prestaciones de Hacer y No Hacer, mientras que en la Fiscalización y Determinación exclusivamente está orientado a Prestaciones de Dar.
3. En un procedimiento de Verificación, la actuación del funcionario está limitada al Tributo cuya competencia corresponda al ente exactor; al contrario, en la Fiscalización y Determinación, el funcionario cuenta con Amplias facultades orientada al esclarecimiento de hechos, y la actuación debe regirse por las normas de Auditoría.
4. En el procedimiento de Verificación NO apertura del Sumario; en Fiscalización y Determinación en caso de no haber ALLANAMIENTO debe instruirse el Sumario, lo cual crea unos lapsos no contenidos en el primero.
5. La Verificación se ejecuta en UNA sola fase; en Fiscalización y Determinación se cumple en DOS fases: Fiscalización cuyo

producto es un Acta de Reparación o de Conformidad, y Determinación desarrollada en el Sumario Administrativo cuyo Acto Administrativo Definitivo es la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo.

6. En el procedimiento de Verificación la Sanción de Imposición Inmediata; en Fiscalización y Determinación se ordena su liquidación post Sumario.
7. En el procedimiento de Verificación en caso de Conformidad, se deja constancia en el Informe Fiscal; en el procedimiento de Fiscalización y Determinación, se debe emitir el Acto Administrativo Definitivo “Acta de Conformidad”.

CONCLUSIONES

Podemos concluir que el Control Fiscal como herramienta otorgada por la norma a la Administración Tributaria, se cumple a través de DOS (2) procedimientos desarrollados por separado en el Código Orgánico Tributario: Verificación, Fiscalización y Determinación; pueden aplicarse de manera CONJUNTA cumpliendo con los pasos desarrollados en el COT, y por constituir esta una norma de mayor jerarquía jurídica, las demás deben ser redactadas sin alterar la naturaleza de cada

uno de estos procedimientos; se puede permitir la inclusión de nuevas herramientas para el control fiscal, pero sin alterar, desviar ni omitir pasos en estos procedimientos, caso contrario se incurre en el vicio del error en el procedimiento.

Cuando la Administración Tributaria incurre en este vicio, viola principios y garantías constitucionales como: Certeza, Transparencia, la Tutela Judicial Efectiva y por supuesto todo ello constituye una flagrante violación hacia el principio general del Derecho como lo es la Seguridad Jurídica, eje fundamental hacia la consecución del objetivo para el cual se instauró el proceso judicial, LA JUSTICIA, tal como lo establece el artículo 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Y es que algún motivo ha de tener el legislador para tratar por separado en el COT ambos procedimientos: Verificación (artículos 182 al 186), Fiscalización y Determinación (artículos 187 al 204); además que en ambos procedimientos establece la obligación de notificar en primera instancia la correspondiente autorización (Providencia

Administrativa) cuando la actuación se debe efectuar en el domicilio del contribuyente.

En el mismo orden de ideas, la configuración de los actos administrativos definitivos es diferente en ambos procedimientos, además que los lapsos procesales que se desprenden del ejercicio del Derecho a la Defensa también implican tiempos diferentes. Entonces, no se deben tratar ambos procedimientos bajo una misma Providencia Administrativa, ni mucho menos configurar el acto definitivo por una misma vía, por cuanto son incompatibles; como por ejemplo, los ilícitos de deberes formales generan como acto definitivo una Resolución de Imposición de Sanción, la cual surge de los actos administrativos de trámite, no es procedente llevar a un Sumario Administrativo un Acta de Infracción, ni mucho menos generar un Acta de Reparación en un procedimiento de Verificación de Deberes Formales, por cuanto desnaturaliza el procedimiento, y viola flagrantemente el principio de la Seguridad Jurídica.

Referencias bibliográficas:

- Aguilera Portales, Rafael Enrique (2020). “Biopolítica, Poder y Sujeto en Michael Foucault”. *Universitas*. Revista de Filosofía, Derecho y Política N° 11: enero.
- Calvo Baca, Emilio (2010). *Terminología Jurídica Venezolana*. Caracas: Ediciones Libra.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario G.O.N° 6.507 de fecha 20-01-2020.
- Gavara de Cara, Juan Carlos (2007). “El Control de las Omisiones del Poder Público en Materia de Derechos Fundamentales”.. *Revista de Derecho Político*, UNED N° 69.
- Ley Orgánica para la Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios*. Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.755 10-08-2023.
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. *Sentencia 01996 de fecha 25 de septiembre de 2001, caso Inversiones Branfema*.
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. *Sentencia N° 00055 de 17-03-2021, caso: Agro Repuestos M.M, C.A.*
- Vera Alfaro, Milton André (2017). *El Procedimiento de Fiscalización es el único Procedimiento regular previo para la Válida Emisión de la Resolución de Determinación*. Tesis para Optar al Grado de Magister en Derecho Tributario. Pontificia Universidad Católica del Perú. Escuela de Posgrado.

Autor:

José Gregorio Navas Rivero: Abogado egresado de la UGMA (2006). Especialista en Gestión Aduanera y Comercio Exterior (ENAHF). Facilitador en Diplomados en CENPROAD. Experiencia laboral: Ministerio de Hacienda, SENIAT, actualmente Juez Superior Contencioso Tributario Región Guayana.