





**UNIVERSIDAD MONTEÁVILA  
COMITÉ DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL**

**EL DEBIDO PROCESO CONSTITUCIONAL  
EN EL CONTROL POSTERIOR TRIBUTARIO**

**Autora: Abg. Sulirma S. Vallenilla C.  
Tutor: Prof. Gonzalo Pérez S.**

Caracas, febrero de 2024



**UNIVERSIDAD MONTEÁVILA  
COMITÉ DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL**

**EL DEBIDO PROCESO CONSTITUCIONAL  
EN EL CONTROL POSTERIOR TRIBUTARIO**

Trabajo Especial de Grado para optar al título de  
Especialista en Derecho Procesal Constitucional

**Línea de trabajo:** El debido proceso como derecho

**Autora: Abg. Sulirma S. Vallenilla C.  
Tutor: Prof. Gonzalo Pérez S.**

Caracas, febrero de 2024

**Señores**  
**Comité Académico de la Coordinación de Estudios de Postgrado**  
**Especialización en Derecho Procesal Constitucional**  
**Presente. -**

Por la presente hago constar que he leído y avalado el Trabajo Especial de Grado presentado por la ciudadana **SULIRMA SOLEDAD VALLENILLA CORRO**, titular de la cédula de identidad número V-5.577.808, para optar al Grado de Especialista en Derecho Procesal Constitucional, cuyo título es: El debido proceso constitucional en el control posterior tributario; asimismo que he guiado a la aspirante durante las fases del desarrollo del Trabajo Especial de Grado, el cual es requisito indispensable para optar al título de Especialista en Derecho Procesal Constitucional.



Prof. Gonzalo Pérez

En la ciudad de Caracas, en febrero de 2024.

## TABLA DE CONTENIDO

	pp.
<b>DEDICATORIA</b> .....	vi
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	vii
<b>ACTA DE PRESENTACIÓN</b> .....	viii
<b>RESUMEN</b> .....	ix
<b>SUMMARY</b> .....	x
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Planteamiento del problema.....	3
1.1 Objetivos de la investigación.....	9
1.1.1 General.....	9
1.1.2 Específicos.....	9
1.2 Justificación.....	10
2. Debido proceso constitucional.....	11
2.1 Garantía procesal del juez natural.....	16
2.2 Garantía procesal del <i>non bis in ídem</i> .....	19
3. La cosa decidida administrativa.....	26
3.1 Definición y fundamento legal.....	26
3.2 Breves apreciaciones jurisprudenciales.....	32
3.3 La cosa juzgada vs. la cosa decidida administrativa.....	35
4. El control posterior tributario.....	38
4.1 Origen y evolución .....	38
4.2 Concepto y características .....	42
4.3 Fundamento legal y supuestos de procedencia.....	46
4.4 Órgano competente.....	57
<b>CAPÍTULO II</b>	
5. La manifestación de las garantías constitucionales del debido proceso en los actos de la Administración Tributaria.....	67
5.1 Resultas del procedimiento de verificación, fiscalización y determinación.....	71
5.2 Consideraciones jurisprudenciales.....	77
<b>CAPÍTULO III</b>	
6. Efectos del control posterior tributario en las garantías del debido proceso constitucional.....	82
6.1 Autotutela de la Administración Tributaria.....	86
6.2 Justificación jurisprudencial.....	91
<b>CONCLUSIONES</b> .....	99
<b>REFERENCIAS</b> .....	102

## **DEDICATORIA**

*A Dios por su inmensa generosidad.*

*A mis hijos Ricardo Arturo y Samuel por ser mi norte y mi sol.*

*A mi esposo Ricardo por ser mi otra mitad, mi equilibrio perfecto,  
mi motivación cada día.*

## **AGRADECIMIENTOS**

A mis profesores de esta Especialidad, por compartir sin reservas sus conocimientos y vivencias: Cecilia Sosa Gómez, Gonzalo Pérez, Luis Alberto Petit Guerra, Richard Rodríguez Vlaisé, María Elena Toro D., Antonio Barrios Abad, Armando Blanco, Marcela Prince, Nelly Méndez, Andrés Méndez Carvallo y Guillermo Blanco Vásquez de quienes resalta su profundo conocimiento procesal, además de lo maravilloso de la pureza y la fidelidad con la que lo transmiten sin desperdicios para sus alumnos.

Agradezco muy especialmente a Beatriz Martínez, quien con paciencia y eficiencia se encargó de la culminación de este Trabajo Especial de Grado, sin Beatriz esto no sería posible.

Especial agradecimiento a mi Tutor y también Profesor Gonzalo Pérez Salazar por guiarme y acompañarme en esta labor, por creer que el tema abordado merece ser investigado. De igual manera, quiero agradecerle por dirigir esta Especialidad, por su dedicación y empeño, por su idea inequívoca de que el estudio del Derecho Procesal Constitucional marca un antes y un después en el ejercicio de la profesión de Abogado.

***¡Gracias!***

**Comité de Estudios de Postgrado  
Especialización en Derecho Procesal Constitucional**

Quienes suscriben, profesores evaluadores nombrados por la Coordinación de la Especialización en Derecho Procesal Constitucional de la Universidad Monteávila, para evaluar el Trabajo Especial de Grado titulado: "EL DEBIDO PROCESO CONSTITUCIONAL EN EL CONTROL POSTERIOR TRIBUTARIO", presentado por la ciudadana: VALLENILLA CORRO SULIRMA, cédula de identidad N° V- 5.577.808, para optar al título de Especialista en Derecho Procesal Constitucional, dejan constancia de lo siguiente:

1. Su presentación se realizó, previa convocatoria, en los lapsos establecidos por el Comité de Estudios de Postgrado, el día **15 de febrero de 2024**, de forma presencial en la sede de la Universidad.
2. La presentación consistió en un resumen oral del Trabajo Especial de Grado por parte de su autor, en los lapsos señalados al efecto por el Comité de Estudios de Postgrado; seguido de una discusión de su contenido, a partir de las preguntas y observaciones formuladas por los profesores evaluadores, una vez finalizada la exposición.
3. Concluida la presentación del citado trabajo, los profesores evaluadores decidieron otorgar la calificación de Aprobado "A" por considerar que reúne todos los requisitos formales y de fondo exigidos para un Trabajo Especial de Grado, sin que ello signifique solidaridad con las ideas y conclusiones expuestas.

Acta que se expide en Caracas, el día 15 del mes de febrero de 2024.



Prof. Gonzalo Pérez  
C.I. 6.749.604



Prof. Beatriz Martínez  
C.I. 6.533.113



**UNIVERSIDAD MONTEÁVILA  
COMITÉ DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL**

**EL DEBIDO PROCESO CONSTITUCIONAL  
EN EL CONTROL POSTERIOR TRIBUTARIO**

**Autora:** Abg. Sulirma S. Vallenilla C.

**Tutor:** Prof. Gonzalo Pérez S.

**Fecha:** Febrero, 2024.

**RESUMEN**

La presente investigación jurídica de carácter documental, pretendió analizar el debido proceso constitucional en el control posterior tributario, para estudiar la manifestación de sus garantías en los actos de la Administración Tributaria y los efectos de la novedosa potestad revisora concedida al SENIAT a través de control posterior tributario que versa sobre actos que han sido declarados firmes en sede administrativa, por lo que ya son considerados cosa decidida administrativa que, lejos de ser similar a la cosa juzgada, es una figura que ha sido paulatinamente relativizada tanto por la Ley como por la jurisprudencia venezolana. A tales efectos, se procedió a recolectar la información de la doctrina, la legislación, la jurisprudencia tanto nacional como extranjera, que fue procesada con el método sistemático auspiciado por Kelsen, y desarrollada en virtud de la presentación resumida, el resumen analítico y el análisis crítico. Su principal conclusión residió en que el control posterior tributario resultaría lesivo de las garantías constitucionales del juez natural y del *non bis in ídem*, por lo que en consecuencia también atentaría contra la seguridad jurídica, la economía procesal, el derecho a la defensa, y hasta la presunción de inocencia, dejando a los contribuyentes en una posición de absoluta vulnerabilidad frente al órgano fiscal.

**Palabras claves:** Debido proceso constitucional, cosa decidida administrativa, control posterior tributario.

**UNIVERSIDAD MONTEÁVILA  
COMITÉ DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL**

**EL DEBIDO PROCESO CONSTITUCIONAL  
EN EL CONTROL POSTERIOR TRIBUTARIO**

**Autora:** Abg. Sulirma S. Vallenilla C.

**Tutor:** Prof. Gonzalo Pérez S.

**Fecha:** Febrero, 2024.

**SUMMARY**

The present legal research, of a documentary nature, sought to analyze the constitutional due process in posterior tax control in order to study the expression of its guarantees in the acts of the Tax Administration. This research also includes the effects of the new review power granted to the SENIAT through posterior tax control over acts that have been already declared final by the Administration. Those administrative decisions which, far from being similar to *res judicata*, are a figure that has been gradually relativized both by the Law and by Venezuelan jurisprudence. For this purpose, we collected, processed and evaluated information on doctrine, legislation and jurisprudence, both national and foreign, using the systematic method, expounded by Kelsen, of summary presentation, analytical brief and critical analysis. The main conclusion was that the posterior tax control could be harmful to the constitutional guarantees of the natural judge, the *non bis in idem* principle, legal security, procedural economy, the right of defense as well as the right to be tried by a natural judge and even the presumption of innocence, leaving taxpayers in a position of absolute vulnerability to the fiscal body.

**Keywords:** Due Constitutional process, final administrative decision, posterior tax control.

## INTRODUCCIÓN

En el contexto del Estado de Derecho, todo acto administrativo tiene relación directa con las potestades que, bajo mandato constitucional y la observancia de los derechos fundamentales, ostenta la Administración Pública en la que se incluye a la Tributaria, ya que debe existir una vinculación irrestricta entre el respeto de estas prerrogativas en el ámbito procesal con base en la legalidad, la razonabilidad y la proporcionalidad en cada caso.

Entonces, aunque se reconoce que la Administración Tributaria ejerce facultades de interés público, todo procedimiento llevado a cabo por ella está sujeto a valores constitucionales, de manera que no debe vulnerar la seguridad jurídica ni los derechos de los contribuyentes, especialmente cuando existe la posibilidad de que se lleve a cabo procedimientos administrativo más de una vez por distintas instancias o de imponer una doble sanción por los mismos hechos, lo que redundaría en la inobservancia e irrespeto de garantías procesales como la del juez natural y la del *non bis in ídem*, siendo que esta última concibe la noción de la cosa decidida administrativa que, a diferencia de la cosa juzgada, ha sido relativizada por vía jurisprudencial en los últimos años partiendo de preceptos legales que han sido empleados para profundizar la noción de autotutela del órgano fiscal.

A tales efectos, la última reforma del Código Orgánico Tributario de 2020 junto a la Providencia Administrativa N° 0015 del año 2009, instituyeron la figura del control posterior como una especie de nueva versión del recurso de revisión con el que cuentan los ciudadanos para asegurar la permanencia de

los actos administrativos o su anulabilidad por causales previstas en la Ley. Sin embargo, se trata de una figura que atenta contra la cosa decidida administrativa porque permite que la Administración Tributaria a partir de dos instancias diferentes fiscalice actos que han sido declarados firmes en sede administrativa, superponiendo facultades de una y otra Gerencia del Servicio de Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT, en adelante).

En virtud de ello, se presenta una investigación documental centrada en el análisis e interpretación de normas, doctrina y jurisprudencia, para dar cuenta de la naturaleza de esa novedosa potestad revisora basada en el control posterior que el órgano fiscal se habría adjudicado en la práctica antes de su regulación legal, y que se ha conformado en una herramienta que atenta contra los derechos de los administrados quienes se han convertido en verdaderos débiles jurídicos en contextos de incertidumbre en los que la Administración Tributaria ha sido secundada por el Tribunal Supremo de Justicia, cuyos criterios distan de la lógica jurídica pero reafirman y justifican la actuación arbitraria de esta Administración contra los ciudadanos.

## CAPÍTULO I

### 1. Planteamiento del problema

Las potestades inherentes al ejercicio de las funciones del Estado deben llevarse a cabo con sujeción a la Ley, previniendo la arbitrariedad en protección del interés general y con miras a salvaguardar el orden público, de manera que sus actuaciones tienen que regirse por las garantías del debido proceso constitucional entre las que resaltan la del juez natural y la del *non bis in ídem* (“no dos veces lo mismo”) o de la cosa juzgada (*res iudicata*). Así, mientras que la finalidad de la primera no es otra que asegurar que el funcionario que instruye los actos sea predeterminado por la Ley, es decir, que sus atribuciones hayan sido creadas previamente por la norma jurídica; la de la segunda garantía consiste en evitar la duplicidad de consecuencias jurídicas sobre un mismo hecho para un mismo sujeto.

En consecuencia, resulta inadmisibles que a cualquier persona se le someta a doble enjuiciamiento, o se le amenace constantemente con distintas sanciones paralelas o repetidas en el tiempo y por un mismo suceso, ya que ello se constituiría en una forma de trato inhumano que sólo puede prevenirse a través de la inalterabilidad de las decisiones judiciales o administrativas que sobreviene luego de ser declaradas firmes.

A tales efectos, Ossandón (2018) sostiene que, particularmente, la garantía del *non bis in ídem* comprende una doble prohibición: una de naturaleza

material, basada en que un mismo aspecto o circunstancia no sea ponderado o castigado dos veces; y una de tipo procesal, que impide someter a alguien a juzgamientos simultáneos o sucesivos que recaen sobre un mismo hecho. Para esto, es necesario que se cumplan requisitos indispensables como la identidad del sujeto, la identidad del hecho (objeto, fundamento o causa material) y la identidad de la calificación jurídica (lo demandado o solicitado), ya que a fin de cuentas se trata de la certeza para el individuo de que unos hechos idénticos no se valorarán doblemente, ni de forma desproporcionada.

Conforme a ello, la máxima del *non bis in ídem* se impregna del principio de seguridad jurídica en cuanto a la convicción del individuo de que aquellos hechos por lo que haya sido castigado conforme a la Ley, no serán tratados nuevamente por la misma jurisdicción u otro órgano del Estado. Dicho de otro modo, en palabras de Ramírez (2008), esa seguridad jurídica atribuye la fuerza de cosa juzgada material a las decisiones, a la vez que extiende sus efectos fuera del procedimiento dando firmeza a lo declarado tanto en el presente como en el futuro, impidiendo así la exposición del individuo a un nuevo proceso por el mismo suceso.

Por su parte, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su Sentencia N° 3180 del 15 de diciembre de 2004, dispuso que la finalidad del principio de seguridad jurídica no es otra que el conocimiento del ordenamiento jurídico y su aplicación, por lo que las prerrogativas adquiridas no deben ser vulneradas de forma arbitraria al modificarse las leyes e

interpretarlas reiteradamente, creando confianza legítima en los ciudadanos sobre ello, por tanto, la jurisprudencia, los usos procesales o judiciales de los tribunales que creen expectativas en los usuarios del sistema de justicia, y las condiciones procesales, deben ser uniformes sin que se puedan cambiar a capricho, para que haya certeza sobre su contenido y aplicación.

Al trasladar esas nociones al ámbito de la Administración Tributaria representada en Venezuela por el SENIAT, el postulado constitucional del *non bis in ídem* pasa a identificarse con la “cosa decidida administrativa” o con que el acto “causó estado” que, según la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2004) en sentencia N° 01744, supone que “debe mediar una decisión administrativa de carácter definitivo que no haya sido sometida a revocatoria o anulación, en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos” (Documento en línea), es decir, requiere de la existencia de un acto definitivo que ya se ha pronunciado sobre unos determinados hechos, por tanto, no puede repetirse ni modificarse de forma alguna.

De esto se infiere que, la cosa decidida administrativa admite que la intangibilidad, inmutabilidad y firmeza de los actos administrativos conduce a que un contribuyente no sea investigado y/o sancionado más de una vez por una misma conducta en el entorno tributario, de allí que su efectividad también esté vinculada al principio de legalidad, es decir, a la existencia previa de preceptos jurídicos con rango legal que definan los supuestos de fiscalización, ilícitos y/o sanciones, constituyéndose esto en un límite al

ejercicio desproporcionado e irracional del *ius puniendi* estatal.

Pese a este enfoque, la concepción práctica de la cosa decidida administrativa es tan escurridiza que, a juicio de Betancourt (2021), en el caso particular de la Administración Tributaria, ésta suele aplicar sus potestades bajo la premisa del desconocimiento de la permanencia de los actos administrativos, siendo la evidencia más clara de ello lo dispuesto en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario promulgado en el año 2020, según el cual la potestad de control posterior del SENIAT sobre las resultas de un procedimiento de verificación, fiscalización y determinación, es decir, las Actas de Reparación o de Conformidad, se extiende a la posibilidad de que sean anuladas aunque se hallen firmes en sede administrativa, lo que además ha sido secundado por sentencias del Tribunal Supremo de Justicia.

A todas luces, esa disposición contraviene el principio constitucional del *non bis in ídem* pues, a criterio de la autora, la aceptación de un Acta de Reparación o de Conformidad supone el reconocimiento de la legalidad de la actuación, lo que equivale a un consentimiento que produce la firmeza del acto administrativo, es decir, cualquiera de esas resultas daría lugar a la cosa decidida administrativa, por consiguiente, no debería proceder ningún otro acto que las altere.

Asimismo, el hecho de que el Tribunal Supremo de Justicia respalde tal facultad de la Administración Tributaria, responde a lo que Betancourt (2021) ha señalado como la adopción de la tesis del control objetivo del acto y de la preeminencia de la potestad administrativa de autotutela, que ha edificado

una idea de la cosa decidida administrativa enfocada en el poder de la Administración Pública para satisfacer sus intereses, en detrimento de los ciudadanos que se hallan en una posición de incertidumbre.

Sumado a ello, la Administración Tributaria nacional goza de una autonomía técnica, funcional y financiera establecida constitucionalmente, en virtud de la cual creó, a través de la Providencia Administrativa 0015 (2009), la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, dentro de la cual reside la Gerencia de Control Tributario conformada entre otras por la División de Control Posterior Tributario; ello basado en el argumento de adecuar su estructura organizativa para el desarrollo de funciones destinadas al control posterior, obedeciendo a la necesidad de verificar “la legalidad, exactitud, sinceridad, eficacia, economía, eficiencia, calidad e impacto de la gestión fiscalizadora y de sus resultados” (p. 2).

Precisamente, a esa Gerencia General de Control Aduanero y Tributario es a quien corresponde llevar a cabo lo dispuesto en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), pero las competencias que le han sido atribuidas por medio de la prenombrada Providencia Administrativa 0015, usurpan las que corresponden a las Gerencias Regionales de Tributos Internos, a la vez que atentan contra la garantía constitucional del juez natural, razón por la que tanto la propia Gerencia General de Control Aduanero y Tributario como los contribuyentes, se han dirigido a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT para solicitar se establezca con claridad el alcance de las competencias de verificación, fiscalización y determinación que le fueron

asignadas a esa unidad de control tributario.

En respuesta, el criterio reiterado de esa Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT ha sido que no es posible que la Gerencia de Control Tributario actúe directamente sobre un contribuyente sin que medie antes una actuación de las Divisiones de Fiscalización del domicilio del mismo, cuyo alcance y resultados servirán tanto de punto de partida como de marco delimitador de las labores de control posterior; así como tampoco que fiscalice tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en el proceso de fiscalización previa, ya que ello excedería el objetivo de su creación, contradeciría la naturaleza de las funciones que le han sido atribuidas, y asumiría competencias de primer nivel ostentadas por las Gerencias Regionales de Tributos Internos.

Con todo, hay que reconocer que la duplicidad fiscalizadora y sancionadora puede producirse, irrespetándose así la vocación de estabilidad de los actos administrativos como supuesto de la seguridad jurídica que debe prevalecer en la relación del Estado con los ciudadanos, quienes frente a esto se hallan en una situación de vulnerabilidad con resultados injustos y carentes de lógica, por los que se verían obligados a acudir al órgano correspondiente para que éste, con fundamento en la decisión previa que absuelve o condena, anule lo dictaminado a *posteriori*.

Por supuesto, cualquier “solución” conllevará ciertos inconvenientes contrarios a la economía procesal, y representará un ataque a otras garantías fundamentales como la presunción de inocencia, por ejemplo, así como

también un mayor desgaste para quien se ve forzado a recurrir a diversas instancias estatales para hacer valer sus derechos.

A partir de lo expuesto, se justifica la necesidad de desentrañar los entresijos del debido proceso constitucional en los actos enmarcados en el control posterior tributario, concebido tanto en los términos del nuevo Código Orgánico Tributario venezolano de 2020 como de la Providencia Administrativa 0015 de 2009; por lo que se formulan las siguientes interrogantes:

¿Cómo opera el debido proceso constitucional en el control posterior tributario?

¿De qué manera se manifiestan los principios constitucionales del debido proceso en los actos de la Administración Tributaria?

¿Cuáles son los efectos del control posterior tributario en las garantías del debido proceso constitucional?

Las respuestas a estas preguntas se constituyeron en los objetivos de la presente investigación.

## **1.1 Objetivos de la investigación**

### **1.1.1 General**

Analizar el debido proceso constitucional en el control posterior tributario.

### **1.1.2 Específicos**

Estudiar la manifestación de los principios constitucionales del debido proceso en los actos de la Administración Tributaria.

Determinar los efectos del control posterior tributario en las garantías del debido proceso constitucional.

## **1.2 Justificación**

La presente investigación se justifica en la necesidad de definir la preeminencia del debido proceso constitucional sobre lo previsto en el Código Orgánico Tributario venezolano vigente desde 2020 acerca de las facultades de control posterior, con la finalidad de dar a conocer la naturaleza jurídica que lo rige y condiciona las actuaciones administrativas tributarias, para que a todo ciudadano le sean asegurados sus derechos fundamentales.

En tal sentido, este estudio pretende generar aportes teóricos, prácticos, metodológicos, académicos y sociales, que podrían resultar útiles para futuras investigaciones en el ámbito del Derecho Procesal Constitucional aplicado al área específica del Derecho Tributario, puesto que examina la confluencia de los principios esenciales que establece la Carta Magna nacional con la legislación especializada por medio de un análisis que conjuga practicidad con profundo conocimiento teórico-técnico, de forma tal que facilitará a los investigadores la tarea de contrastar las normas con la práctica diaria de los actos procedentes de la Administración Tributaria para determinar las posibles transgresiones constitucionales de éstos.

Igualmente, contribuiría a la construcción de un conjunto sistematizado de conceptos explicativos sobre la aplicabilidad de garantías constitucionales como la del juez natural y la del *non bis in ídem*, expuestas a través de un tipo de investigación documental basada en una hemerobibliografía histórica y de

años recientes, tanto nacional como internacional, que podría brindar respuestas a las diversas concepciones de quienes se ven afectados por las fiscalizaciones de la Administración Tributaria nacional, a la vez que serviría de paradigma para aquellos profesionales del Derecho que se dedican a la defensa de los intereses de los contribuyentes.

En definitiva, este trabajo especial de grado goza de relevancia contemporánea, ya que su contenido desarrolla ideas vinculadas a hechos tributarios actuales de reciente regulación normativa, que además están causando polémica no sólo entre doctrinarios y contribuyentes sino también en la propia Administración Pública Tributaria, de cuyos dictámenes se desprenden los verdaderos alcances de las facultades que les han sido adjudicadas constitucional y legalmente.

## **2. Debido proceso constitucional**

El debido proceso es un derecho inherente a la dignidad humana que ha evolucionado desde el absolutismo, cuando a través de la tiranía se privaba a los ciudadanos de todo privilegio al ser juzgados, por lo que en sí mismo comprende un conjunto de garantías que habrán de materializarse en prerrogativas favorables para las personas. A su vez, es considerado un mecanismo que asegura la resolución de controversias independientemente de su naturaleza, limitando la intervención del poder estatal al supeditarla a una serie de derechos destinados a proteger la posición de vulnerabilidad de los particulares frente a un procedimiento legalmente establecido. Por consiguiente, es además un principio elemental para la organización de la

sociedad basada en un Estado social, democrático y de Derecho.

Conforme a la historia, el debido proceso o *due process of law* adquirió valor constitucional en la Carta Magna inglesa de 1215, mejor conocida como la Carta de Juan Sin Tierra, en la que se desarrollaron los derechos de los barones normandos frente al Rey Juan a no ser detenidos ni hechos prisioneros arbitrariamente y a no ser molestados ni despojados de sus propiedades, sin que mediase un juicio legal llevado a cabo por sus pares a través de un debido proceso legal.

No obstante, su antecedente más remoto se puede ubicar en la Carta de Coronación de Enrique I, también llamada Carta de las Libertades, concedida por el monarca inglés en el año 1100 cuando accedió al trono y en la cual se estableció la prohibición del arresto arbitrario, el despojo de propiedades, entre otras garantías primarias, salvo que se diera el juzgamiento legal de los pares de acuerdo a la Ley del país.

Evidentemente, tales regulaciones se configuraron en una especie de alivio ante los excesos de la monarquía mediante la preservación del derecho a la libertad personal y a la propiedad privada, a la vez que aseguraban el derecho a un juicio justo en un entorno de justicia digna, de allí que se convirtieran en los documentos más importantes de la historia constitucional.

A medida que evolucionó, el debido proceso se volvió una garantía *per se* que encierra una serie de derechos y principios cuyo objetivo es proteger a los individuos de la arbitrariedad, el silencio e incluso del error tanto de los operadores de justicia como del propio legislador; pero fue más allá hasta

convertirse en un debido sustantivo ideado por la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica en 1886, y que luego fue institucionalizado a nivel universal mediante su estipulación en tratados de derechos humanos de mediados del siglo XX.

Ahora bien, la concepción moderna del debido proceso contiene, a decir de Picard y Useche (2007), una doble naturaleza: es un derecho fundamental autónomo que actúa como factor protector de las facultades del individuo al ser este considerado partícipe del Estado constitucional democrático; y es una garantía o derecho fundamental indirecto que preserva otros derechos como la libertad, la igualdad, sociales o políticos.

Con base en ambas acepciones, esa figura se halla regulada en la Carta Magna donde establece un catálogo de las garantías que acoge, entre las que interesan a nivel de la presente investigación, la del juez natural y la del *non bis in ídem*, cuyo fundamento establecido en el artículo 49, numerales 4 y 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, dispone que:

El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

4. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la Ley. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio sin conocer la identidad de quien la juzga, ni podrá ser procesada por tribunales de excepción o por comisiones creadas para tal efecto.

7. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente” (p. 41).

Es evidente que la norma instituye esas garantías desde la perspectiva estrictamente procesal para el juzgamiento de una conducta reprobable tipificada como antijurídica por el ordenamiento legal, pero también las extiende a las actuaciones administrativas lo que, por supuesto, incluye las que lleva a cabo la Administración Tributaria nacional, de manera que queda establecido que los actos de esa institución tienen que encuadrarse en los principios del debido proceso por disposición constitucional, el cual se origina en la noción de la igualdad ante la Ley de que todo ciudadano cuenta con las mismas oportunidades para defender sus derechos.

En virtud de ello, se entiende que el debido proceso prescribe las reglas mínimas tanto sustantivas como procedimentales a las que deben sujetarse las autoridades administrativas para asegurar los intereses y derechos de los particulares, de forma tal que la interacción entre la Administración Pública y los individuos sea justa, razonable y confiable. A tales efectos, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su Sentencia N° 789 del 19 de febrero de 2002 cita una decisión anterior de su propia autoría que dispuso lo siguiente:

El derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 49 de la Constitución a favor de todo habitante de la República, comprende el derecho a defenderse ante los órganos competentes, que serán los tribunales o los órganos administrativos, según el caso. Este derecho implica notificación adecuada de los hechos imputados, disponibilidad de medios que permitan ejercer la defensa adecuadamente, acceso a los órganos de administración de justicia, acceso a pruebas, previsión legal de lapsos adecuados para ejercer la defensa, preestablecimiento de medios que permitan recurrir contra los fallos condenatorios (de conformidad con las previsiones legales), derecho a ser presumido inocente mientras no se demuestre lo contrario, derecho de ser oído,

derecho de ser juzgado por el juez natural, derecho a no ser condenado por un hecho no previsto en la ley como delito o falta, derecho a no ser juzgado dos veces por los mismos hechos, derecho a no ser obligado a declararse culpable ni a declarar contra sí mismo, su cónyuge, ni sus parientes dentro del segundo grado de afinidad y cuarto de consanguinidad, entre otros (Documento en línea).

De igual manera, la Sala Político-Administrativa del máximo tribunal de la República en su Sentencia N° 1604 del 26 de noviembre de 2014 refiere que:

...todos los órganos y entes que integran la Administración Pública, en cualquiera de sus niveles político-territoriales, tienen el deber de respetar y garantizar los derechos constitucionales de los particulares, entre ellos, el derecho al debido procedimiento administrativo, el cual comprende las siguientes garantías: tener conocimiento del inicio de un procedimiento que involucre los derechos subjetivos o intereses del particular, tener acceso a las actas que conforman el expediente que habrá de formarse para dejar constancia escrita de las actuaciones en las que se soportará la voluntad administrativa, la posibilidad de ser oído por la autoridad competente y de participar activamente en la fase de instrucción del procedimiento, la libertad de alegar y contradecir, probar y controlar las pruebas aportadas al proceso; que se adopte una decisión expresa, oportuna, que tome en cuenta las pruebas y defensas aportadas, incluso para su desestimación, y que sea ejecutable; así como el derecho a recurrir de esa decisión (Documento en línea).

Con ello se confirma que el debido proceso es un derecho complejo que atañe a las actuaciones de los órganos administrativos que incluyen al SENIAT como máximo representante de la Administración Tributaria nacional, por lo que en el ejercicio de sus atribuciones tiene la obligación de acatar esas garantías en pro de los contribuyentes respecto a quienes se producirán los efectos de los actos administrativos. Dicho de otro modo, se trata de cumplir un conjunto de garantías que ubiquen al administrado en una situación apropiada para hacer valer sus intereses frente aquello a lo que se les

opongan, pudiendo ejercer su derecho a la defensa.

## **2.1 Garantía procesal del juez natural**

La figura del juez natural se remonta a la Grecia clásica y a la Roma primitiva, no obstante, es una característica moderna propia de los sistemas democráticos descentralizados que, a juicio de Martínez (2013), dan origen a la administración de la justicia mediante una serie de garantías entre las que destacan las del juez natural, que al igual que la noción del debido proceso se remonta a la Carta Magna inglesa de 1215, o Carta de Juan Sin Tierra, la cual establecía el juzgamiento de los ciudadanos por sus “pares”.

Por tanto, ser juzgado por un juez natural es un derecho enmarcado en el debido proceso constitucional que supone que sea un funcionario preestablecido por la Ley con competencias prescritas en ésta, quien conduzca el procedimiento judicial. Sin embargo, a tenor de la Administración Pública, ello sería equiparable a que el ente que ejecute el acto administrativo haya sido autorizado para ello por la norma jurídica, con miras a asegurar su imparcialidad e independencia, evitando así que se nombren órganos o funcionarios para casos específicos.

En este sentido, sostienen Picard y Useche (2007) que entre las características que reúne la competencia derivada de esta garantía están la legalidad, que supone que haya sido fijada por la Ley; la imperatividad, en el entendido de que no es derogable a voluntad de las partes; la inmodificabilidad, por cuanto no puede cambiar en el curso del proceso; la indelegabilidad, en virtud de que no puede ser delegada por quien la ostenta;

y su fundamento en el orden público, es decir, en el interés de la colectividad.

Por ende, la configuración del juez natural se da en la medida en que por su previsión normativa se concreten los principios de seguridad jurídica y legalidad, es decir, no responde a razonamientos volubles sino a la necesidad de asegurar al justiciable la realización de actividades destinadas a obtener la verdad a través de vías, medios y garantías legales establecidas a favor de los ciudadanos.

Ello es reforzado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su Sentencia N° 701 del 29 de abril de 2008 que refiere lo siguiente:

El derecho al juez natural consiste, básicamente, en la necesidad de que el proceso sea decidido por el juez ordinario predeterminado en la ley. Esto es, aquél al que le corresponde el conocimiento según las normas vigentes con anterioridad. Esto supone, en primer lugar, que el órgano judicial haya sido creado previamente por la norma jurídica; en segundo lugar, que ésta lo haya investido de autoridad con anterioridad al hecho motivador de la actuación y proceso judicial; en tercer lugar, que su régimen orgánico y procesal no permita calificarlo de órgano especial o excepcional para el caso; y, en cuarto lugar, que la composición del órgano jurisdiccional sea determinado en la Ley, siguiéndose en cada caso concreto el procedimiento legalmente establecido para la designación de sus miembros, vale decir, que el Tribunal esté correctamente constituido. En síntesis, la garantía del juez natural puede expresarse diciendo que es la garantía de que la causa sea resuelta por el juez competente o por quien funcionalmente haga sus veces (Documento en línea).

Entonces, si bien *a priori* es una garantía propia de los procesos judiciales, especialmente de aquellos encausados en el ámbito penal, dado que forma parte de un principio más complejo como el debido proceso que es aplicable a todas las actuaciones incluidas las administrativas, los actos llevados a cabo

por el órgano tributario tienen que conducirse por las Gerencias competentes para cada caso y de acuerdo a las atribuciones legales que les han sido adjudicadas, lo cual se corresponde absolutamente con la noción del derecho a un juez natural.

En consecuencia, se sigue el criterio de Silva (2011) de que esta garantía tiene por finalidad preservar la legitimidad del proceso y evitar que el Estado haga un uso abusivo de su poder empleando los procedimientos como mecanismos para obtener sus fines, sobre todo a nivel punitivo, de modo que al trasladar esas nociones al campo administrativo tributario implica que los funcionarios hayan sido nombrados con anterioridad a los hechos y sus atribuciones previstas por la Ley, para delimitar así su margen de acción.

Dicho de otra forma, el juez natural es equivalente al funcionario competente para dirimir el proceso administrativo en orden, es decir, que tiene la capacidad legal para ejercer una actuación conforme a la naturaleza de los hechos, lo que también está ligado a que goce de idoneidad, es decir, que cuente con la formación profesional necesaria para conducir los procesos en función de sus atribuciones legales y de las formalidades sustanciales que afectan el núcleo esencial del debido proceso, en particular, el del derecho a la defensa de los contribuyentes.

Vale denotar que, por ejemplo, cuando la Administración Tributaria faculta a más de una de sus dependencias para el ejercicio de sus potestades revisoras, sancionatorias y anulatorias, incide negativamente en la garantía del juez natural, de allí que prevalezca el impedimento jurídico dispuesto a su

vez por el *non bis in ídem* ante tan excesiva posibilidad, con el fin de prevenir que se produzcan decisiones contradictorias como resultado de dos mecanismos distintos de conocimiento de la identidad de sujeto, hechos, fundamento, objeto jurídico tutelado y tipo específico de responsabilidad; lo que a su vez se relaciona con la imposibilidad de duplicidad sancionatoria, puesto que al darse la primera sanción sería razonablemente inviable la segunda.

## **2.2 Garantía procesal del *non bis in ídem***

El *non bis in ídem* es un aforismo latino que, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2023), ha adoptado otras inscripciones como *ne bis in ídem* y *bona fides non patitur ut bis ídem exigatur* (la buena fe no consiente que se exija dos veces lo mismo); siendo su origen muy antiguo, probablemente en el derecho ateniense del siglo IV A.C, aunque la regla *per se* proviene del jurista romano Gayo, Digesto 50-17-57, que refiere la segunda acepción mencionada, pero que con la práctica forense medieval se vio reducido a tan sólo *non bis in ídem*, que Ossorio (2000) define como:

Principio de derecho con arreglo al cual nadie puede ser perseguido ni condenado dos veces por un mismo hecho delictivo o infracción; lo que no impide la revisión de la causa si después de la condena apareciesen hechos reveladores de la inexistencia del delito o de la inocencia del condenado (p. 488).

De esta concepción se deriva que, más allá de la imposibilidad de la doble sanción, existe la excepción de volver a revisar la cosa juzgada cuando elementos manifiestos, que incluso pudieran ser sobrevenidos ya que si se

hubieren conocido antes probablemente habrían incitado a un resultado distinto, revelan que no hubo delito o que el individuo en cuestión es inocente, lo que se vincula inevitablemente con el *in dubio pro reo*, o en el caso que nos ocupa, el *in dubio pro contribuyente*, de modo que analizado por *argumentum a contrario* supondría que el quebrantamiento de los efectos de la garantía del *non bis in ídem* no sería posible si ello comportara una lesión mayor para el penado o sujeto pasivo de la relación tributaria para este estudio concreto.

En virtud de ello, el *non bis in ídem* consiste en la garantía de que no se aplique una doble sanción cuando se evidencie idéntico sujeto, hecho y fundamento, tal como lo ha previsto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su Sentencia N° 1632 del 2 de noviembre de 2011, al sostener que este principio:

...constituye un límite al ejercicio del poder punitivo del Estado o *ius puniendi*. Se trata de una prohibición, cuyo contenido se traduce del siguiente modo: nadie puede ser penado ni procesado dos veces por el mismo hecho y con el mismo fundamento (Documento en línea).

De ello se desprende que, si una conducta antijurídica ha recibido ya el castigo necesario y proporcionado, cualquier sanción que se adicione supondría un derroche exacerbado e inútil de coacción, vetado en un Estado social, democrático y de Derecho.

También, queda claro que el *non bis in ídem* se centra en la identidad de sujeto, hecho y fundamento, siendo ello apoyado por Trayter (1991) quien expone que ese principio engloba una regla general del Derecho con doble sentido: por un lado, su aplicación imposibilita que un individuo sea

sancionado o castigado dos veces por la misma infracción, cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento; por el otro, es un principio procesal en razón del cual un mismo hecho no puede ser objeto de dos procesos distintos, es decir, no es posible que se produzcan dos procedimientos simultáneos con el mismo objeto en razón de la cosa juzgada.

A tenor de ello, la identidad de sujeto implica que sobre una misma persona no recaigan dos o más sanciones ulteriores cuando ya ha sido castigada con anterioridad por ese suceso, así como tampoco sería posible que se le sigan dos procedimientos paralelos (penal y administrativo a la vez); mientras que la identidad de hecho, no es más que éste sea el mismo por el que un sujeto ha recibido una sanción previamente, pudiendo tratarse de un delito, falta o infracción, pues el vocablo “hecho” abarca cualquier manifestación en virtud de la permeabilidad del *non bis in ídem* que no sólo es aplicable al campo penal.

En lo referente a la identidad de fundamento, Canchari (2009) sostiene que es el elemento más importante del comentado principio, ya que tiene que ver con el bien jurídico o interés que busca preservar la norma. Por ende, hay que reconocer que, dado que toda regla tiene por objetivo proteger un bien jurídico específico, el Estado tendría sólo una oportunidad de perseguir o sancionar la vulneración del mismo, aunque puede suceder que hechos determinados lesionen más de un bien jurídico, en cuyo caso probablemente estaría tutelado por diferentes ordenamientos.

Frente a ello, lo que se pretende es que, si un mismo hecho se persigue o sanciona más de una vez sea a causa de la protección de diferentes bienes jurídicos, nunca por los mismos, es decir, será plausible la acumulación de sanciones provenientes de diferentes órdenes, administrativo y penal, por ejemplo, pero no su aplicación simultánea.

Tomando esto en consideración, se secunda a Betancourt (2021) en cuanto a que dicho principio-garantía opera contra la voluntad de la Administración Tributaria de modificar, anular o revisar un acto administrativo cuando ejerce sus potestades, lo que es lógico al observar que esa institución, como el resto de la Administración Pública, no puede simplemente desconocer sus propias decisiones.

En consecuencia, el concepto y fundamento constitucional del *non bis in ídem* conduce a que a ninguna persona se le pueda aperturar más de un procedimiento administrativo por hechos idénticos, así como tampoco que se le imponga más de una vez la sanción tipificada en el ordenamiento jurídico por los eventos ya fiscalizados y de los cuales conste un Acta o Resolución que dé cuenta de ello.

No obstante, es de hacer notar que, a decir de Carrillo (2022) la Constitución venezolana no hace referencia al otro significado material o sustantivo del *non bis in ídem*, vinculado a la premisa de que a un sujeto no se le podría sancionar dos veces por el mismo hecho dentro de un mismo tipo de responsabilidad subjetiva, cuando se afecte un bien jurídico tutelado con base en idéntico fundamento legal que persiga la misma finalidad pública.

Aunado a ello, en la práctica es posible exaltar la autonomía de responsabilidades que subyace al hecho de que puedan activarse mecanismos ulteriores a un pronunciamiento de sanción con miras a investigar el mismo hecho jurídico, porque éste eventualmente pudiera generar otra clase de responsabilidad subjetiva que provocaría un gravamen diferenciado sobre el mismo sujeto, siempre que su fundamento obedezca también a la protección de otro bien jurídico.

Esos términos han sido esclarecidos por el Tribunal Supremo de Justicia, cuya Sentencia N° 00730 emitida por la Sala Político-Administrativa el 19 de junio de 2008 dictamina que:

...si se trata de un hecho que da lugar a una sanción administrativa, está excluida la posibilidad de aplicar varias veces la misma, pero cuando se trata de un hecho que siendo susceptible de responsabilidad administrativa, además lo es penal y civil, cada una de estas responsabilidades subsisten de forma individual e independiente, sin que la existencia de una de ellas necesariamente excluya la aplicación de la otra; es decir, lo que se proscribe es que por *autoridades de un mismo orden* y a través de procedimientos distintos se sancione repetidamente una misma conducta.

En consecuencia, se reitera que la decisión penal es una y la administrativa otra, con procedimientos diferentes y sanciones específicamente reguladas dentro del campo jurídico al cual pertenece cada una de ellas y, por tanto, independientes una de la otra (Documento en línea).

Por tales razones, el Estado venezolano está facultado para crear diversas formas de posible persecución y juzgamiento de un mismo hecho mediante la Ley, sólo cuando ello se encamine hacia el establecimiento de los distintos tipos de responsabilidad del mismo individuo, por ejemplo, a nivel civil,

disciplinario, administrativo y penal.

Sin embargo, se aclara que la persona no puede ser juzgada al mismo tiempo en múltiples procesos por la misma responsabilidad, pues a juicio de Carrillo (2022) debe existir una sola manera para determinarla, aunque se trata de un supuesto que pareciera difícil de practicar en torno a la potestad sancionadora de la Administración debido a que suelen existir diferentes agentes fiscalizadores de una misma actividad.

Es necesario resaltar que en Venezuela no existe el orden de prelación del proceso penal sobre el administrativo, como si sucede en España o Colombia, siendo posible el conocimiento o pronunciamiento de uno sobre otro, a tenor de que son diferentes tipos de responsabilidades y fundamentos jurídicos diferenciados además de autónomos, pese a que es probable que exista de forma excepcional la prejudicialidad para decidir el fondo de un procedimiento administrativo y emitir el correspondiente acto sancionatorio.

Sumado a ello, un sujeto no puede ser sancionado más de una vez por el mismo tipo de responsabilidad (disciplinaria, civil penal o administrativa), sino que debería imponérsele una sola sanción por cada infracción con base en el tipo concreto de responsabilidad que ha sido declarada por una misma autoridad, justamente gracias a lo previsto por el principio-garantía del *non bis in ídem*.

Por otra parte, es preciso dar cuenta de que la cosa decidida administrativa es consecuencia de la aplicación de la garantía del *non bis in ídem*, lo que también se refiere innegablemente a la estabilidad de los actos

administrativos como uno de los principios que debe regir la actuación de la Administración Tributaria. A la par de ello, la Sentencia N° 945 del 3 de agosto de 2017 emanada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, respecto a la mal llamada “cosa juzgada administrativa” establece que consiste en “la prohibición expresa de sancionar dos veces a un contribuyente por un mismo hecho, lo cual está directamente relacionado con el principio *non bis in ídem*” (Documento en línea).

Del mismo modo, el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional ya se había pronunciado sobre la relación subyacente entre el principio *non bis in ídem* y la cosa juzgada, en la Sentencia N° 1464 del 28 de julio de 2006 de cuyo contenido se desprende que: “El principio de *non bis in ídem* va ligado al de la cosa juzgada, que es uno de los postulados básicos en los cuales se ha fundado y desarrollado nuestra civilización jurídica y que le da a los fallos un carácter inmutable, intangible, definitivo, indiscutible y obligatorio” (Documento en línea).

Nótese que estas disposiciones jurisprudenciales establecen características que son adjudicables a la estabilidad de los actos administrativos que, a fin de cuentas, deben permanecer indemnes como un mecanismo de satisfacción de la seguridad jurídica, es decir, no pueden ser alterados a capricho de su autor, mucho menos cuando ello implicaría castigar doblemente a un sujeto pasivo.

No obstante, hay que recordar que la Administración Pública, dentro de la que se incluye a la Tributaria, goza de la potestad de revocar sus actos

cuando haya razones de nulidad, de allí que sea discutible la noción de inmutabilidad adjudicada a la cosa decidida administrativa, pues ella sólo pertenece a la cosa juzgada. Visto así, en definitiva, la garantía del *non bis in ídem* causa los efectos de la cosa decidida administrativa, no pudiendo la Administración Tributaria aplicar su potestad de autotutela sobre un acto por el que ya haya establecido sanciones o ha decidido no imponerlas, a menos que ello sea beneficioso para el contribuyente y/o se evidencien vicios de nulidad.

### **3. La cosa decidida administrativa**

#### **3.1 Definición y fundamento legal**

La cosa decidida administrativa es un término acuñado por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia a partir de la doctrina, para referirse a lo que se ha calificado como la mal llamada “cosa juzgada administrativa”, que implica la existencia de una decisión de carácter definitivo que no haya sido sometida a revocatoria o anulación, por tanto, se trata de un pronunciamiento de la Administración Pública sobre unos hechos que no pueden volver a ser sancionados, es decir, le está prohibido a esa institución interferir de oficio en el objeto de una resolución definitivamente firme en sede administrativa.

La noción de cosa decidida administrativa halla su origen en la seguridad jurídica de rango constitucional, y es el resultado del principio *non bis in ídem*, todo lo cual pivota alrededor de la idea de la estabilidad de los actos administrativos, constituyéndose, según Durán citado por Muci (1997), en un

obstáculo para la modificación o extinción de los mismos y sus efectos. En tal sentido, ese esfuerzo procedimental del Estado al emitir un acto administrativo, genere éste derechos subjetivos o no, es para que se mantenga en el tiempo, e incluso en honor a la economía procesal la tendencia es que esas decisiones de la Administración Pública no muten, lo que además amerita de un sólo requisito para subsistir: la inmutabilidad de las situaciones jurídico-subjetivas en razón del acto estatal.

Junto a ello, es necesario apreciar lo referente a la irretroactividad de los actos estatales pues cuando, por ejemplo, se trate de un acto sobrevenido que revoca otro previo, definitivo y creador de derechos, eso desconoce aquellas situaciones jurídico-subjetivas ya consolidadas. Entonces, pareciera incuestionable que el objetivo de la cosa juzgada o decidida administrativa (independientemente de su denominación), entendida como una figura cuyo fundamento es el mencionado principio de irretroactividad, no es otro que, como lo señala Muci (1997), salvaguardar a los ciudadanos de la superviniente expedición de actos administrativos con eficacia retroactiva que restrinjan o eliminen derechos previamente creados o reconocidos con carácter definitivo por la propia Administración.

Frente a esas consideraciones, resulta lógico que Betancourt (2021) sostenga que la cosa decidida administrativa en realidad es más compleja de lo que parece, dado que comprende una parte vital de la Administración Pública y su expresión en actos administrativos, así como también en las relaciones jurídicas de ésta respecto a los ciudadanos, ya que se refiere al

momento en que debe estimarse que un acto administrativo y sus efectos no pueden modificarse, haciéndose permanentes. Tales apreciaciones traen a colación un conjunto de nociones básicas a las que es necesario recurrir para explicar el trasfondo del asunto en cuestión.

Así, en líneas generales se tiene que tanto los actos administrativos como sus efectos deben permanecer en el orden legal como una manifestación de la actividad de la Administración Pública frente a los ciudadanos, lo que a su vez se vincula con la seguridad jurídica y la concepción de un Estado social, democrático y de Derecho en el que las personas gozan de ciertas prerrogativas fundamentales. Por estas razones, según Betancourt (2021), se presume que los actos administrativos están cubiertos de legalidad, así como también que tienen carácter ejecutivo y ejecutorio, es decir, son dictados apegándose a las normas de manera que no sólo tienen plenos efectos, sino que son eficaces hasta sus últimas consecuencias.

Entonces, cuando tales actos son declarados firmes, lo que supone que ya no pueden ser impugnados ni revocados, pasan a tener los efectos de “cosa decidida administrativa” que, a criterio de Brewer-Carías (2012) da cuenta del principio de la irrevocabilidad de aquellos, que goza de tal importancia que del artículo 19, numeral 2 de la Ley de Procedimientos Administrativos (1981) se deriva que los actos administrativos se consideran absolutamente nulos y, por ende, inválidos, cuando resuelvan un caso *precedentemente decidido con carácter definitivo* y que haya creado derechos particulares.

Con esa afirmación, no sólo queda evidenciado el fundamento legal de la cosa decidida administrativa, aunque el término no haya sido mencionado expresamente en la legislación nacional, sino que además se desprende que la Administración Pública no puede conocer ulteriormente de un asunto sobre el que ya se pronunciado y que se halle definitivamente firme en sede administrativa, lo cual es un límite a su potestad de autotutela, a la par de una expresión de la seguridad jurídica y del debido proceso constitucional.

No obstante, el prenombrado precepto legal también hace referencia a las condiciones bajo las cuales es posible alterar un acto administrativo, definiendo así el marco de lo que se asume se constituye en cosa decidida administrativa, resumido en que dicho acto: debió crear intereses subjetivos, no estar viciado de nulidad absoluta, no haber sido autorizada su modificación o extinción por la Ley, haber sido dictado por el órgano competente, y que no aparezcan nuevos elementos que alteren su decisión; todo lo cual *a priori* pareciera imposible de cumplir, relativizando la cosa decidida administrativa.

Asimismo, Brewer-Carías (2012) expone que para que un acto administrativo que crea o declara derechos subjetivos sea definitivamente firme y origine efectos de cosa decidida administrativa, por ser irrevocable e impugnable, tienen que cumplirse ciertas condiciones:

- Que sea de efectos particulares, pues los de efectos generales como los reglamentos son, en principio, reformables y revocables por otros actos administrativos de igual naturaleza, de manera que nunca pueden ser

considerados como definitivamente firmes.

- Que cree o declare derechos a favor de particulares, de lo contrario podría ser revisado y revocado por la Administración, con base en lo dispuesto por el artículo 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), que faculta a la autoridad que emitió el acto o a su superior jerárquico para la revocación del mismo cuando no origine intereses directos para una persona.

- Que sea firme, es decir, no susceptible de impugnación ni administrativa ni judicial porque ya se hayan vencido los plazos de caducidad que la norma establece para la interposición de recursos. Vale acotar que, esa cualidad de firmeza puede ser adquirida tanto por los actos administrativos regulares como por los que adolecen de vicios de nulidad relativa.

- Que sea válido y efectivo, lo que implica que no esté afectado por vicios de nulidad absoluta que pueden ser reconocidos por la misma Administración Pública de oficio o a instancia de parte. Ello es así porque se entiende que, al ser considerado un acto absolutamente nulo, entonces no tendrá ningún tipo de efecto, ni siquiera el de cosa decidida administrativa.

Lo expuesto, provee una perspectiva de que la noción de la cosa decidida administrativa es relativa, pues se halla condicionada a la existencia de esos requisitos para que una actuación sea considerada como tal, pero ello de ningún modo debería interpretarse solamente desde la representación de lo que la Administración Pública puede o no hacer, sino también a partir del enfoque de los ciudadanos en los que a fin de cuentas reside la razón de ser

de esa institución, sin embargo en la práctica sucede lo contrario.

A tenor de esto, se sigue la opinión de Betancourt (2021) de que la cosa decidida administrativa tiene que ver con los poderes de la Administración Pública, que debe ejercer observando para ello que presta un servicio mediante una gestión centrada en el bien común, y que le conceden la oportunidad de volver sobre sus actos; mientras que para los usuarios está vinculada a la posibilidad de solicitar la revisión de los mismos o de defender su permanencia, a través de principios medulares del Derecho Público. Por supuesto, para el ejercicio de cada una de estas facultades existe una forma y un tiempo, pero es posible afirmar que éstos suelen ser más amplios para la Administración Pública, por lo que los ciudadanos quedan en una situación de desventaja, especialmente, en materia sancionatoria.

Ahora bien, en el ámbito tributario la cosa decidida administrativa adquiere un matiz particular debido a los derechos subjetivos originados por la actividad administrativa, que Betancourt (2021) resume en: el derecho a la propiedad y el derecho a contribuir conforme a la capacidad económica; sumado ello al ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria por la comisión de ilícitos tributarios.

Con base eso, las notas que caracterizan a los procedimientos tributarios como el de verificación, fiscalización y determinación, aunado a la autotutela de la Administración Tributaria, hacen urgente y necesario esclarecer cómo y cuándo opera la cosa decidida administrativa, porque no se trata de una noción autocontenida, sino que goza de una relatividad que desde la

perspectiva de la Administración resulta complejo definir cuándo se constituye en virtud de sus poderes y el interés público de su actividad, por lo que termina siendo incisiva.

Frente a esto, se insiste en la pertinencia de revisar nociones básicas ya discutidas *ut supra* como la estabilidad de los actos administrativos, el respeto a las situaciones jurídicas creadoras de derechos subjetivos, el *non bis in ídem* o el principio de buena administración, para que se logre reconocer con certeza, y en honor a la seguridad jurídica, la condición de cosa decidida administrativa a un acto emanado de la Administración Tributaria con los subsiguientes deberes que ello conlleva para la institución, así como también los derechos que reviste para los contribuyentes.

### **3.2 Breves apreciaciones jurisprudenciales**

En múltiples ocasiones, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha dejado por sentado que para que pueda haber cosa decidida administrativa, debe mediar una decisión administrativa de carácter definitivo que no haya sido sometida a revocatoria o anulación, un concepto que vacía de contenido a esa figura, pues se entiende que si un caso ha sido decidido no debería ser reabierto, pero acorde al criterio jurisprudencial se elimina esa posibilidad de protegerse frente a la Administración cuando ésta ya había conocido de esos hechos. Así, la Sentencia N° 05266 de la aludida instancia, que data del 3 de agosto de 2005, dispone a tenor de la “cosa juzgada administrativa” que:

... el efecto que la inmutabilidad y permanencia que la cosa juzgada presupone no corresponde al ámbito de la Administración, la cual tiene el ejercicio de la potestad revocatoria consagrada en el artículo 82 de la Ley de Procedimientos Administrativos, cuyo único límite es la existencia de derechos subjetivos por parte de los administrados; así como la potestad anulatoria que es ejercible (sic) en cualquier tiempo cuando exista un vicio de nulidad absoluta.

Ahora bien, a pesar de la inexactitud desde el punto de vista técnico-jurídico que pudiera atribuírsele a la frase “cosa juzgada administrativa”, por considerar más cónsono con las características allí descritas la expresión “cosa decidida administrativa”, se concuerda plenamente con lo expresado, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, en el sentido de que, para que pueda haber cosa decidida administrativa, debe mediar una decisión administrativa de carácter definitivo que no haya sido sometida a revocatoria o anulación, en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Documento en línea).

Nótese que, la jurisprudencia insiste en que la denominación idónea es la de “cosa decidida administrativa” con base en lo que para ello ha dispuesto la doctrina, distanciando a esa figura de la “cosa juzgada” que se caracteriza por ser inmutable e irrevocable, contrario a aquella que a criterio del máximo Tribunal de la República está sujeta a las condiciones *ut supra* descritas para configurarse de acuerdo a lo previsto en el prenombrado artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), que aborda las causas de nulidad de los actos administrativos que impulsan su revisión y anulación luego de que adquieren firmeza, lo que confirma la relatividad de la cosa decidida administrativa.

En iguales términos, las Sentencias de la Sala Político-Administrativa N° 00091 del 19 de enero de 2006, 01080 del 20 de junio de 2007, 1227 del 12 de agosto de 2014, 01125 17 de octubre de 2017, entre otras anteriores y

posteriores, ratifican la noción de la cosa decidida administrativa y su relatividad que evidentemente ha sido apoyada con vehemencia por el Tribunal Supremo de Justicia, sosteniendo incluso que ella se viola cuando la Administración habiéndose pronunciado con anterioridad sobre los mismos hechos, pretende sancionarlos a través del acto administrativo impugnado; pero lo que más llama la atención es que en la mayoría de los casos planteados en las mencionadas decisiones se ha desestimado que se tratase efectivamente de cosa decidida administrativa, aunque el panorama del conflicto puesto a consideración sugiere lo contrario, asumiendo así el máximo Tribunal de la República diversos criterios por los cuales termina desestimando las pretensiones de los ciudadanos.

Con base en ello, las consecuencias prácticas de esa postura del Tribunal Supremo de Justicia, especialmente en el ámbito tributario, reduce en buena medida la defensa de los derechos de los administrados en sus relaciones con la Administración Tributaria, poniendo en riesgo el Estado de Derecho al darle mayor preponderancia a la autotutela de la institución ejercida a través de su potestad revocatoria y anulatoria, sumada a la revisora que ha sido incluida ahora legalmente mediante el control posterior tributario, lo que a todas luces relativiza aún más el contenido de la cosa decidida administrativa y desplaza el núcleo de la actividad administrativa de los ciudadanos hacia el poder del Estado representado en la Administración.

### **3.3 La cosa juzgada vs. la cosa decidida administrativa**

Tradicionalmente, ha persistido cierta controversia en cuanto a la inmutabilidad de los actos administrativos, pues por su propio origen no pueden ser catalogados como cosa juzgada. De hecho, ya en 1994 la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo citada por Muci (1997), había señalado que los conceptos de cosa juzgada y cosa decidida administrativa no pueden ser empleados como sinónimos, puesto que se diferencian en que la primera emana de los órganos jurisdiccionales manifestándose en sentencias que una vez firmes no pueden ser recurridas, mientras que la estabilidad y firmeza de los actos administrativos no implica que éstos estén amparados por la cosa “juzgada” administrativa, que es la expresión que ha sido empleada para catalogar la definitividad y firmeza de los mismos, sino a que no hayan sido revocados o anulados por la Administración.

Visto así, los actos administrativos que han adquirido firmeza y son creadores de derechos particulares, en realidad están revestidos de la cosa decidida administrativa que es la expresión postulada por Georges Vedel y aceptada por la doctrina venezolana representada por Araujo Juárez, para referirse al caso de que dichos actos no sean absolutamente nulos o que no exista una autorización expresa en la Ley que dé lugar a su revocación, de modo que su firmeza no se pone en entredicho.

Por ende, siguiendo el criterio del máximo Tribunal de la República, la mal empleada expresión de cosa “juzgada” administrativa supone cierto grado de inexactitud desde la perspectiva técnico-jurídica ya que la inmutabilidad y permanencia de la cosa juzgada no corresponde al campo de la

Administración Pública, que no juzga, pero sí decide. Es así como la Sentencia N° 01744 del 7 de octubre de 2004 emitida por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia diferenciaba la cosa juzgada de la cosa decidida administrativa, al establecer que la Administración:

...tiene el ejercicio de la potestad revocatoria consagrada en el artículo 82 de la Ley de Procedimientos Administrativos, cuyo único límite es la existencia de derechos subjetivos por parte de los administrados; así como la potestad anulatoria que es ejercible en cualquier tiempo cuando exista un vicio de nulidad absoluta (Documento en línea).

De ello se deriva que la cosa decidida administrativa goza de cierta relatividad que no sostiene la cosa juzgada por su carácter inmutable. Aunque en numerosas ocasiones se ha hablado de la “cosa juzgada administrativa”, ello no tiene en común con la cosa juzgada judicial el hecho de ser ambas cosas juzgadas, pues esta última en sentido estricto sólo es configurable en torno a las sentencias judiciales que no son impugnables mediante recurso alguno, no pudiendo modificarse por decisión de un tribunal.

A su vez, la “cosa juzgada administrativa”, además de ser una expresión incorrecta que debe ser sustituida por la “cosa decidida administrativa” a juicio del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, es simplemente una limitación a que la Administración Pública revoque, modifique o sustituya un acto, pero de ninguna manera impide que el mismo pueda ser impugnado y, eventualmente, anulado por una razón específica. En otras palabras, los efectos de la cosa decidida administrativa son relativos, puesto que se agotan

en el ámbito de la Administración Pública, en este caso la Administración Tributaria, a diferencia de la cosa juzgada judicial que plantea alcances absolutos.

Sin embargo, ha sido criterio reiterado de la doctrina clásica representada en Kelsen (1985), que la cosa juzgada, entendida como el principio general del Derecho conforme al cual toda controversia debe necesariamente tener un final, no puede ser ajena a la actividad administrativa en virtud de la cual legalmente se crean normas específicas para un caso individual. De ello se infiere que, a fin de cuentas, lo que ha estado en discusión es la denominación de la figura en el ámbito administrativo, así como también su capacidad de inmutabilidad condicionada a la existencia de ciertos requisitos, pero de ningún modo puede alejarse del todo la idea de la cosa juzgada de la actividad administrativa, siendo más cónsono calificarla como cosa decidida administrativa.

Tan es así, que la Sala Político-Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia en una sentencia del 21 de abril de 1971 citada por Brewer-Carías (1976) sostuvo que “en el procedimiento administrativo la cosa juzgada supone (...) el ejercicio de un recurso contra un acto administrativo que lesiona un derecho subjetivo o un interés legalmente protegido” (p. 298).

Evidentemente, el máximo Tribunal de la República entendía que podía hablarse de cosa juzgada administrativa en el caso de que la Administración Pública, por haber mediado un recurso administrativo basado en razones de legitimidad, ejerciera la función jurisdiccional de forma análoga a como lo

haría un Juez declarando el derecho aplicable al acto administrativo de efectos particulares contra el cual se propuso el recurso.

En definitiva, de lo que se trata es de un cambio en la perspectiva tanto de la doctrina como del Tribunal Supremo de Justicia que, a partir de aquella, ha resuelto que es más idóneo referirse a la cosa decidida administrativa y no “juzgada” porque el acto no proviene de un órgano jurisdiccional sino administrativo, promoviendo además su relativización que se enfrenta categóricamente a los efectos absolutos de la rememorada cosa juzgada. Tal criterio es perfectamente aceptable motivado a que la cosa decidida administrativa difiere de la cosa juzgada, no sólo por su origen sino por los efectos que conlleva cada una.

#### **4. El control posterior tributario**

##### **4.1 Origen y evolución**

En Venezuela, la primera regulación tributaria entró en vigencia en 1983, basada, según Rachadell (1986), en el modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina dispuesto por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en 1968, bajo la premisa de que sólo a través de la Ley era posible establecer, entre otras cuestiones, los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, tipificar las infracciones e instituir sanciones.

Esta norma primigenia supuso la regulación incipiente de reglas sancionadoras con penas administrativas que hacían referencia a lo previsto por las distintas leyes especiales creadoras de tributos de la época y

fundadas en los principios de la Constitución de 1961, unificando así el sistema represivo de los ilícitos tributarios mediante la reserva a sus disposiciones tanto de la tipificación como de la penalización de las transgresiones a las normas impositivas, a la vez que estableció la aplicación supletoria de los principios del Derecho Penal con un ámbito de aplicación por vía principal a todas las infracciones tributarias, a excepción de las relativas a la materia aduanera, y previó que el proceso de fiscalización debía iniciarse por medio de una resolución motivada.

Posteriormente, en 1992 y 1994 se produjeron sendas reformas del Código Orgánico Tributario, consistentes, entre otros aspectos, en procurar la concordancia de los tipos penales con los supuestos de infracción de tributos indirectos que fueron creados en esas modificaciones, fijar penas más gravosas para la mayoría de los ilícitos, anular la posibilidad de que las leyes especiales pudieran establecer sanciones, y mejorar la redacción de algunos artículos en virtud de la experiencia en su aplicación, esencialmente debido a la implementación de tributos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre la Renta (ISLR) y el Impuesto a los Activos Empresariales.

Sin embargo, mientras que en la reforma de 1992 se conservó la premisa de que en el supuesto de que la Administración Tributaria debiera iniciar una fiscalización ésta tenía que fundarse en una resolución motivada, en la de 1994 se mantuvo lo de la resolución para fiscalizar, pero se eliminó la condición de que fuese motivada. Es de hacer notar que, en ese entonces no existía el proceso de verificación con el que se cuenta hoy en día.

En aquel momento, el Estado venezolano pretendía modernizar el sistema tributario nacional a partir de la ya acumulada práctica y experiencia de las administraciones tributarias del continente americano, sumado a la necesidad de tecnificar y ampliar su estructura, lo cual inició con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) en 1994 que estableció las bases para la consolidación de una Administración Tributaria más autónoma y con recursos propios.

Después, con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela aprobada por referéndum en 1999, se ordenó la creación de una legislación tributaria apegada a los principios y normas de la nueva Carta Magna nacional. Es así como en 2001, se promulgó un Código Orgánico Tributario que fue producto de la voluntad de instaurar una política tributaria más estricta, con la formulación de una serie de medidas coercitivas y coactivas destinadas a obligar a los contribuyentes a cumplir las disposiciones tributarias, aunque éste instrumento legal en particular corrigió deficiencias que se habían perpetuado en torno a las facultades y potestades generales de la Administración Tributaria, sobre todo en lo que respecta a los procedimientos de fiscalización y determinación de los tributos.

A continuación, la primera vez que se hizo alusión al control posterior tributario fue en la Providencia Administrativa 0015 del año 2009, promulgada por el SENIAT para crear la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, aunque en esa oportunidad no se dispuso el alcance de dicha figura. Más tarde, en 2014, se llevó a cabo otra reforma del Código Orgánico

Tributario que, siguiendo la misma intención de severidad del de 2001, endureció aún más las penas para ciertas infracciones, pero en ésta tampoco se incluyó la extensión o contenido de la aludida potestad de control.

Hasta ese punto, si bien el progreso de la legislación tributaria nacional había sido extraordinario, éste se vió superado con creces en la última reforma del Código Orgánico Tributario del año 2020 que, finalmente, incorporó el control posterior tributario, calificado por Betancourt (2021) como una “nueva instancia procedimental que agrava la relativización de la cosa decidida administrativa” (p. 129), ya que opera como una excepción de ésta a través del ejercicio de una potestad revisora que antes se reservaba al derecho de petición de los contribuyentes, quienes lo podrían desplegar con el recurso de revisión, pero que ahora se perfila como una forma excepcional de autotutela administrativa.

Desde luego, es más que evidente que el origen del control posterior tributario es relativamente reciente, pero además es el resultado de la evolución de unas políticas tributarias cada vez más rigurosas, aunque también arbitrarias. De hecho, Fraga-Pittaluga (2021) ha indicado con absoluta razón que la última reforma del Código *in comento* fue “quirúrgica”, lo que da cuenta del afán del Estado venezolano de adecuar ciertas normas a los intereses particulares de la Administración Tributaria, otorgándole poderes exorbitantes que a la postre se traducirían en la opresión y persecución de los contribuyentes, quedando esto plenamente demostrado con la incorporación del control posterior tributario, que sólo había sido

abordado en términos orgánicos 11 años antes a través de una Providencia Administrativa que procuraba ampliar la estructura organizativa del SENIAT, siendo ahora cuando se expone su pretendido alcance.

#### **4.2 Concepto y características**

Generalmente, el control posterior consiste en la evaluación de los resultados de un determinado proceso para verificar que éste se ha llevado a cabo cumpliendo la normativa establecida a tal fin, lo que se asimila al control fiscal atribuido constitucionalmente a órganos como la Contraloría General de la República, que versa sobre la revisión de los resultados de la actividad administrativa; pero cuando esa concepción se traslada al ámbito tributario, pasa a ser el reexamen de actuaciones tributarias que ya han quedado firmes en sede administrativa, que a partir de ello pueden ser anuladas para dar lugar a la apertura de un nuevo procedimiento de fiscalización y determinación sobre los mismos hechos.

Visto así, se secunda el criterio de Betancourt (2021) de que el control posterior tributario se caracteriza por el ejercicio de una potestad revisora que antes estaba sujeta a instancia de parte, además de una clara excepción a la cosa decidida administrativa con consecuencias que influyen directamente en las relaciones jurídicas entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, de modo que uno de sus aspectos más relevantes debería ser la irretroactividad, es decir, la no aplicabilidad a los asuntos que se hayan decidido antes de enero de 2020 cuando entró en vigencia el nuevo Código Orgánico Tributario.

No obstante, dado que el control posterior tributario versa sobre actos que ya han sido declarados como cosa decidida administrativa, es fácil presumir que puede perfectamente ejecutarse sobre aquellos que hayan adquirido firmeza antes de la incorporación de esta figura a la normativa, más aún cuando no se establecieron los límites temporales para esa actuación de la Administración Tributaria en el reformado Código.

Con base en esto, el ejercicio de esa potestad se constituiría en una transgresión de la prohibición de retroactividad de la Ley, especialmente en los casos en que la nueva regulación resulte más lesiva, atentando así contra el principio *in dubio pro contribuyente* según el cual en la duda se favorece al sujeto pasivo de la relación tributaria.

Al respecto, la Sentencia N° 01188 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 28 de septiembre de 2011, expone que dado que la relación jurídico tributaria es de naturaleza objetiva los sujetos involucrados no pueden suponer que, por principio, se decida a favor de uno de ellos, salvo que se trate de la aplicación de una normativa específica a situaciones de hecho que hayan ocurrido antes de su entrada en vigencia, de manera que la disposición nueva resulta ineficaz para regular escenarios acaecidos en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, única y excepcionalmente, como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad *in bonus*).

Si bien ello se configura en el principio *in dubio pro reo*, resulta extrapolable al ámbito tributario por lo dispuesto en el segundo aparte del artículo 8 del

Código Orgánico Tributario (2020) que señala que: “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor” (p. 3). Por ende, partiendo del hecho de que no se fija el límite temporal para ejercer el control posterior a tenor de cuándo podría iniciarse la *refiscalización* luego de que ha culminado el procedimiento de fiscalización y determinación, se presume que esa potestad podría transgredir tanto el principio de irretroactividad de la Ley como el de *in dubio pro contribuyente*, si se aplicase a casos ya terminados antes de enero de 2020, más aún cuando de su ejercicio podría derivar la sanción del contribuyente.

En contraste, Brewer-Carías (1990) hace referencia a la irretroactividad de los actos administrativos como consecuencia del “principio general de que los derechos o situaciones jurídicas subjetivas adquiridas o nacidas de actos administrativos individuales, no pueden ser eliminados posteriormente por otros actos administrativos” (p. 122); lo que a todas luces da cuenta de la intangibilidad o irrevocabilidad de los actos administrativos de efectos particulares creadores de derechos a favor de los ciudadanos, como los emitidos por la Administración Tributaria a partir de una fiscalización.

Tales condiciones deben ser observadas en detalle cuando de ejercer el control posterior tributario se trate, especialmente si de éste resulta la anulación del acto que está siendo *refiscalizado*, a pesar de favorecer al contribuyente y de haber creado derechos para éste, pues al declararse nulo un acto que no adolece de nulidad absoluta, se sacrificaría la estabilidad de la

situación jurídica originada o reconocida por el mismo, así como también el principio de seguridad jurídica al eliminar un vicio que no ostenta mayor gravedad. Dicho de otro modo, los resultados del control posterior tributario podrían violentar principios generales del Derecho Administrativo consagrados legalmente.

En este punto, conviene recalcar que el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) señala que:

Los criterios establecidos por los distintos órganos de la Administración Pública podrán ser modificados, pero la nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados. En todo caso, la modificación de los criterios no dará derecho a la revisión de los actos definitivamente firmes (p. 1).

Por ende, el hecho de que la Administración Tributaria haya modificado sus criterios para incluir la figura del control posterior como parte de su potestad revisora, implica que no puede ejercerla sobre actos que se hallen firmes en sede administrativa antes de enero de 2020 cuando se promulgó el nuevo Código Orgánico Tributario, a menos que ello resulte en beneficio de los contribuyentes. Lo que es más, esa normativa general establece taxativamente la prohibición de revisar actos definitivamente firmes, es decir, según este precepto el control posterior tributario no debería existir pues precisamente consiste en llevar a cabo tal acción de oficio.

En definitiva, ya que el nuevo Código Orgánico Tributario no establece el límite temporal de ejecución de esa facultad revisora y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos continúa vigente a pesar de ser

preconstitucional, el SENIAT debería plegarse a esta última cuando pretenda ejecutar el control posterior tributario sobre actos definitivamente firmes por las razones que a tal fin dispone la norma.

#### **4.3 Fundamento legal y supuestos de procedencia**

En el año 2020, por medio de Decreto Constituyente, se promulgó la última reforma del Código Orgánico Tributario que dio paso a la regulación legal del control posterior tributario. Vale denotar que en la tradición legislativa venezolana anterior al año 2000, en sólo contadas ocasiones que Carmona (1999) califica de supuestos de excepción, los gobiernos venezolanos se habían atrevido a ir más allá de lo permitido para instaurar *per se* medidas tributarias mediante Decretos-Leyes, pero en los últimos años esa práctica se ha hecho cada vez más frecuente atentando contra los postulados esenciales de todo sistema tributario y una regla fundamental del derecho público: el principio de legalidad tributaria.

A tenor de ello, el Poder Ejecutivo ha adoptado la potestad de legislar en materia tributaria que corresponde a la Asamblea Nacional en numerosas ocasiones, sirviéndose de ello para dictar normativas de diversa índole que contrarían el principio de legalidad, según el cual no puede haber tributo sin Ley que lo establezca y ésta, por supuesto, debe haber sido promulgada por el órgano competente para ello. Se trata así de un supuesto que se remonta a la Carta Magna Inglesa (Carta de Juan Sin Tierra) de 1215, que se instituyó para limitar el poder absoluto del monarca.

Por su parte, el principio de legalidad tributaria no se centra únicamente en la creación de tributos sino en la regulación de todo lo concerniente a éstos, incluyendo, por tanto, los procedimientos para su fiscalización y determinación así como aquellos elementos o actos que se hallan vinculados a éstos, pues a fin de cuentas su imposición se enmarca en una especie de “invasión” del poder público a las libertades particulares, motivo por el cual resulta lógico que en un modelo de Estado de Derecho esas intervenciones y sus limitaciones sean reguladas exclusivamente por la Ley.

Volviendo al caso de la reforma del Código Orgánico Tributario venezolano de 2020, ésta fue decretada por una muy cuestionada Asamblea Nacional Constituyente instaurada en 2017 que, de acuerdo a Fraga-Pittaluga (2021), no contaba con la potestad de legislar, por lo que su actuación fue una franca violación del principio constitucional de reserva legal tributaria conforme al cual, tal como se ha expuesto *supra*, sólo la Asamblea Nacional es competente para dictar leyes tributarias.

En este orden de ideas, el artículo 347 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) dispone que: “El pueblo de Venezuela es el depositario del poder constituyente originario. En ejercicio de dicho poder, puede convocar una Asamblea Nacional Constituyente con el objeto de transformar el Estado, crear un nuevo ordenamiento jurídico y redactar una nueva Constitución” (p. 141).

De esto se deduce, en principio, que se está frente a un órgano que es convocado por el pueblo para la creación de una Carta Magna que

obviamente provocaría cambios en el orden legal del país, ya que por su carácter supremo toda norma que la contradiga debe ser derogada o reformada para ajustarla a los principios constitucionales, pero el hecho es que la Asamblea Nacional Constituyente de 2017 llevó a cabo varios actos legislativos menos el de establecer una nueva Constitución por los canales regulares que ella misma propone para tal fin.

En efecto, ese órgano procedió a dictar “leyes constitucionales” propuestas por el presidente de la República, un producto normativo cuya denominación era desconocida tanto en el ordenamiento jurídico como por la doctrina patria, debido a que, según Peña (2018), este tipo de normativa es propia de las constituciones flexibles, muy poco comunes en la actualidad. Venezuela no cuenta con esa clase de normas que, sin llegar a tocar su texto, tienden a complementar o integrar la Constitución, dado que la Carta Magna nacional es rígida, ni mucho menos existe un proceso de formación de las mismas, ambas condiciones *sine qua non* para otorgarle el carácter de “constitucional” a una Ley con base en la experiencia ofrecida por otros países como Francia (leyes de 1875) e Italia (Constitución de 1947).

Tales leyes tampoco podrían ser consideradas como un mecanismo de reforma o enmienda de la Constitución, ya que su creación, contenido y cometido distó del proceso fijado a tal fin, sumado a que parecían ser el resultado de una forma solapada de ejercer los poderes propios de una habilitante (inexistente en aquel momento), ya que se originaron en las ideas del representante del Poder Ejecutivo y fueron transmitidas a ese órgano de

mandato popular que finalmente las aprobó.

Así, entre las “leyes constitucionales” dictadas por la Asamblea Nacional Constituyente, que en realidad no son tales porque no cumplen con los requisitos que para ello ha especificado el Derecho Comparado, está el Decreto Constituyente de Reforma del Código Orgánico Tributario de 2020 que, siguiendo el criterio de Peña (2018), se podría alegar es supraconstitucional ya que no se siguió el proceso regular para su formación, sino más bien uno “simplificado” que buscó sancionar leyes a la mayor brevedad posible mediante un órgano no competente, y porque tampoco tuvo por finalidad integrar o complementar la Constitución venezolana que, se insiste, no es flexible sino rígida.

Entre los motivos que justifican ese razonamiento está que, la Asamblea Nacional Constituyente habría recurrido a una Sentencia de 1999 de la extinta Corte Suprema de Justicia que le concedió rango constitucional al Estatuto de Funcionamiento de la Asamblea Nacional Constituyente de ese año, lo que a juicio del precitado autor, habría sido un oxímoron porque en ese entonces regía el principio de supremacía constitucional que continúa en vigor hasta ahora, de manera que, desde la apreciación personal de la autora ese instrumento obviamente no podía hallarse por encima de la propia Constitución, pero en todo caso los actos que se llevaran a cabo bajo su amparo tendrían carácter constitucional.

Precisamente, fue ese el argumento empleado en la premisa de las “Normas para Garantizar el Pleno Funcionamiento de la Asamblea Nacional

Constituyente en Armonía con los Poderes Públicos Constituidos” dictadas por dicho órgano a través de un Decreto del 8 de agosto de 2017, cuyo ordinal cuarto resuelve lo siguiente:

Los actos normativos y decisiones que sobre esta materia dicte la Asamblea Nacional Constituyente, se regirán por los principios de legalidad, responsabilidad, eficiencia, eficacia, transparencia, publicidad y participación ciudadana, y a la vez, la Constitución de 1999 y el resto del ordenamiento jurídico vigente, mantendrán su vigencia en todo aquello que no colide o sea contradictorio con dichos actos, ninguno de los cuales podrán ir en contra de la progresividad de los derechos, ni de los logros alcanzados por el pueblo venezolano en materia social (p. 5).

Nótese que, la vigencia tanto de la Carta Magna como del resto de las normas del cuerpo legal venezolano, estaría sujeta a los actos emanados de la Asamblea Nacional Constituyente, de modo que lo que proviniese de ese órgano se hallaría por encima de la Constitución, lo que explica que se les adjudicara el nombre de “constitucionales” a leyes que en realidad eran “supraconstitucionales”, y que todos los actos normativos procedentes de ella sin importar su denominación e incluyendo los decretos constituyentes como el de la reforma del Código Orgánico Tributario, ostentarían un rango superior al de la Constitución de 1999, alegato éste que se podría confirmar aún más al revisar lo que a tenor del control posterior tributario dispone esta nueva normativa y que colida con los principios constitucionales del *non bis in ídem* y juez natural.

Con todo, se secundan las palabras de Peña (2018) de que la pretensión de la Asamblea Nacional Constituyente de 2017, mediante la promulgación de las mal llamadas “leyes constitucionales”, fue adjudicarse el poder para

derogar o modificar libremente la Carta Magna de 1999 sin acudir a los procedimientos regulares de enmienda o reforma, con la peculiaridad de que al hacerlo por leyes éstas tendrían una vigencia indefinida y sólo podrían ser derogadas o modificadas por otras “leyes constitucionales” que estarían fuera del control del Tribunal Supremo de Justicia.

Una vez expuesto en detalle el origen de la norma jurídica que creó el control posterior tributario, resulta pertinente abordar su fundamento legal ubicado en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), el cual establece que:

La Administración Tributaria podrá realizar actuaciones de control posterior tributario sobre las resultas de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación en los siguientes casos:

1. Cuando por causa sobrevenida tengan conocimiento de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto.
2. Cuando existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento de verificación o fiscalización y determinación, se encuentre incurso en el delito establecido en el artículo 62 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley contra la Corrupción.

**Parágrafo Único:** En ejercicio de la potestad de control posterior tributario, la Administración Tributaria podrá anular Resoluciones y Actas que se encuentren firmes en sede administrativa y ejercer las facultades que le confiere la Sección Segunda del Capítulo I del Título IV de este Decreto Constituyente, debiendo respetar en todo momento el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente (p. 26).

De este precepto se derivan los dos supuestos de procedencia del reexamen de las actuaciones tributarias o ejercicio de la potestad revisora que se lleva a cabo por intermedio del control posterior tributario, a saber:

**1. Cuando por causa sobrevenida tengan conocimiento de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto**

En primer lugar, hay que decir que causa sobrevenida es aquella que ocurre sin que haya sido previsible, es decir, es inesperada. Por ende, en este caso se trataría de un hecho, elemento o documento imprevisto que surge después de una decisión administrativa, que es suficiente para modificarla o revocarla, capaz de incidir en la atribución de un derecho o de reconocer uno ya existente.

En segundo lugar, desde la perspectiva del legislador, sostiene Betancourt (2021) que lo que se persigue con este supuesto es la consecución de pruebas esenciales a las que se hace referencia en el artículo 283 *eiusdem*, de las cuales se dispone de improviso pero que resultan útiles para que un contribuyente ejerza el recurso de revisión, sólo que en este caso la Administración Tributaria procedería de oficio a ejecutar esa potestad revisora para la cual no se establecieron límites temporales.

Ciertamente, a todo ente de la Administración Pública, incluyendo al SENIAT, le corresponde ejercer la autotutela de sus actuaciones a través de la revisión de sus propios actos para constatar sus fundamentos de hecho y de derecho, cuando de ello pueda resultar su modificación o anulación. Es allí cuando hay que reconocer lo que Araujo (2010) expone en cuanto a la revisibilidad de un acto administrativo, pues de ésta surge cierta tensión entre el principio de juridicidad y el de seguridad jurídica, es decir, entre la ilegalidad

del acto que llevaría a que se anulen sus efectos, y los límites dispuestos por los derechos declarados como una barrera que evitaría su eliminación para la protección de esas prerrogativas.

Dentro de esa idea, le correspondería a la Administración Tributaria convalidar los actos anulables para subsanar los vicios de nulidad relativa de que adolezcan, según lo previsto en el artículo 266 *eiusdem*, y reconocer de oficio o a instancia de parte la nulidad absoluta de sus actos, de acuerdo al artículo 270 *eiusdem* en concordancia con el artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), cuando: 1. así se haya determinado por vía constitucional o sean violatorios de preceptos constitucionales; 2. resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, salvo autorización expresa de la Ley; 3. su contenido sea de imposible o ilegal ejecución; y 4. al haber sido dictados por autoridades incompetentes o incumpliendo, en todo o en parte, el procedimiento legalmente establecido para ello. También, le atañe corregir los errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido para la creación del acto.

Más allá de esas facultades, se favorece la posición de Colmenares (2020) de que no es posible que la Administración Tributaria convalide actos administrativos por vía de control posterior, menos aun cuando los mismos han adquirido firmeza, pues en este caso sólo serían impugnables por la vía extraordinaria del recurso de revisión que se inicia a instancia de parte, lo cual tendría todo el sentido lógico en un sistema en el que se respetase el principio

*in dubio pro contribuyente.*

Es vital esclarecer que no puede tratarse de cualquier hecho, elemento o documento sobrevenido, sino sólo de aquel que pudiera provocar un resultado diferente al obtenido, es decir, tiene que ser decisivo, ello con fundamento en el principio de seguridad jurídica que es una garantía macro basada en la certeza de que si se afecta un derecho debe primar una razón legal para ello, restituirlo a su estado natural y/o que el contribuyente cuente con los recursos jurídicos indispensables para exigir su cumplimiento.

**2. Cuando existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento de verificación, fiscalización y determinación, se encuentre incurso en el delito establecido en el artículo 62 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Contra la Corrupción**

La Ley Contra la Corrupción sufrió una reforma en el año 2022, por lo que su antiguo artículo 62 (citado en el Código Orgánico Tributario de 2020) ahora es el artículo 67 que hace referencia al delito de concusión, de la siguiente forma:

La funcionaria pública o funcionario público que, abusando de sus funciones, constriña o induzca a alguien a que dé o prometa, para sí mismo o para otro, una suma de dinero o cualquier otra ganancia o dádiva indebida, será penada o penado con prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de hasta el cincuenta por ciento (50%) del valor de la cosa dada o prometida (p. 14).

Se desprende del contenido de la norma, que se trata de un abuso de autoridad en el cual un funcionario exige de alguna forma coercitiva a un

contribuyente que le ofrezca o entregue alguna especie de pago a cambio de prestarle un servicio que, en este caso particular, estaría vinculado a un acto dentro del procedimiento de verificación, fiscalización y determinación.

Lo que resulta más polémico de este supuesto es que el control posterior tributario se basaría en una presunción, no necesariamente en un hecho cierto, es decir, no tiene que mediar una investigación previa que lleve a un proceso penal y éste a una sentencia firme que le adjudique la responsabilidad al funcionario por el delito de concusión para dar paso a la posibilidad de reexaminar las actuaciones en las que éste haya participado, aunque éstas ya gocen de firmeza en sede administrativa, sino que aparentemente basta con que se tenga la noticia y se conjeture que hubo tal irregularidad.

Al respecto, se apoya la opinión de Betancourt (2021) de que el ejercicio de esta potestad revisora con base en el segundo supuesto comportaría una violación del *ius puniendi*, a menos que haya existido antes un procedimiento disciplinario conducido por el órgano competente de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad administrativa cierta del funcionario en cuestión y, si hubieren elementos de convicción de la comisión del delito, que éstos fuesen valorados por el Ministerio Público como titular de la acción penal; de lo contrario supondría además la transgresión de la presunción de inocencia.

Por supuesto, no puede obviarse la imagen corrupta e infame que se ha consolidado sobre la actuación de la Administración Pública venezolana en

general, especialmente en los últimos años, pero ello de ningún modo puede usarse como excusa para justificar que no se lleve a cabo el debido proceso que establezca la responsabilidad administrativa y penal de cualquier funcionario que ejecute actos en los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación antes de que se proceda en su contra por una presunción.

Aunado a los supuestos de procedencia del control posterior tributario, el precitado artículo 204 *eiusdem* incluye un Parágrafo Único en el que se especifica el ejercicio de esa potestad revisora por parte de la Administración Tributaria para anular las decisiones que se hallen firmes en sede administrativa, arguyendo que entonces podrá ejecutar las facultades dispuestas en la Sección Segunda del Capítulo I del Título IV de este Decreto Constituyente, las cuales corresponden a la fiscalización y determinación reguladas en los artículos 137 al 146 *eiusdem*, de lo que se infiere que será posible iniciar un nuevo procedimiento basado en estas facultades, es decir, el contribuyente podrá ser investigado otra vez e incluso sancionado en virtud del control posterior tributario, que se convierte a todas luces en una excepción a la cosa decidida administrativa.

#### **4.4 Órgano competente**

Tal como se ha mencionado anteriormente, el SENIAT emitió la Providencia Administrativa N° 0015 (2009) por medio de la cual creó la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario adscrita directamente al despacho del Superintendente de la institución, encargada de ejecutar la

potestad revisora aludida. Así, el artículo 4, numerales 2, 3 y 4 de la referida

Providencia, dispone lo que sigue:

La Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, sin perjuicio de las competencias asignadas a otras unidades del Servicio, tiene las siguientes atribuciones:

2. Ordenar se den inicio a las actuaciones de control posterior aduanero y tributario;

3. Ejercer investigaciones sobre las actuaciones de los funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), vinculados con las actividades de fiscalización y determinación de las obligaciones aduaneras y tributarias;

4. Ejercer el procedimiento de fiscalización y determinación dentro de los límites establecidos en el Parágrafo Único del artículo 187 del Código Orgánico Tributario, a los sujetos pasivos que hayan sido sometidos a actuaciones previas (p. 3).

Por su parte, el artículo 11, numerales 1, 5 y 6 de la misma Providencia

Administrativa, determina que:

La Gerencia de Control Tributario, sin perjuicio de las competencias asignadas a otras unidades del Servicio, tiene las siguientes atribuciones:

1. Planificar, dirigir y coordinar, bajo los lineamientos del superior jerárquico, los programas de control tributario vinculados a las actividades de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, Sectores y Unidades;

5. Realizar investigaciones sobre las actuaciones de los funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), vinculados con las actividades de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias;

6. Ejercer el procedimiento de fiscalización y determinación dentro de los límites establecidos en el Parágrafo Único del artículo 187 del Código Orgánico Tributario, a los sujetos pasivos que hayan sido sometidos a actuaciones previas (p. 5).

Mientras que, el artículo 13 *eiusdem* dispone las atribuciones específicas de la División de Control Posterior adscrita a la Gerencia de Control Tributario, entre las que destacan:

1. Aplicar y coordinar, bajo los lineamientos del superior jerárquico, los programas de control posterior tributario vinculados a las actividades de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, Sectores y Unidades;
4. Ejercer el procedimiento de fiscalización y determinación dentro de los límites establecidos en el Parágrafo Único del artículo 187 del Código Orgánico Tributario, a los sujetos pasivos que hayan sido sometidos a actuaciones previas;
9. Supervisar la determinación y el pago de los tributos que correspondan a los sujetos pasivos que sean objeto de fiscalización y determinación;
12. Determinar y aplicar sanciones de multa, de conformidad con el procedimiento establecido en las leyes y demás normas aplicadas (p. 6).

Este cúmulo de normas revela que efectivamente a la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, a través de la División de Control Posterior, le corresponde ejercer la potestad revisora dispuesta en el precitado artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), consistente en el reexamen de actuaciones tributarias que pueden ser anuladas, aunque se hallan firmes en sede administrativa, con la consecuencia de poder iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización y determinación.

Respecto a la investigación de los funcionarios inmiscuidos en procedimientos de fiscalización y determinación, ésta es una atribución que, según Colmenares (2020), concierne a la Oficina de Auditoría Interna del SENIAT que cuenta entre sus competencias con la de ejercer potestades

investigativas: abrir, sustanciar y decidir la responsabilidad administrativa de los funcionarios; por lo que el hecho de que la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario o alguna de sus dependencias pretenda llevar a cabo esa actividad, se constituye en una clara usurpación de funciones.

En lo relativo a la ejecución de los procedimientos de fiscalización y determinación por parte de esa unidad de control, el Parágrafo Único del artículo 187 del Código Orgánico Tributario (2001) que se emplea como fundamento legal, es en la actualidad el del artículo 197 del Código *in comento* (2020), que ordena lo siguiente:

Las actas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 194, no condicionan ni limitan las facultades de la Administración Tributaria respecto de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización (p. 24).

Es menester acotar que, las actas a las que se refiere este precepto son las de reparo y conformidad que resultan de los procedimientos de fiscalización y determinación. Sin embargo, lo que llama más la atención de esta norma es que establece la posibilidad de que la Administración Tributaria, sin especificar cual dependencia, pueda fiscalizar nuevamente a un contribuyente para revisar elementos que no fueron tomados en consideración en una investigación anterior, aunque se pudiera presumir que con base en lo dispuesto por la Providencia Administrativa 0015 (2009) ello se constituiría en una atribución excepcional de la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, así como de sus gerencias de línea y divisiones, la autora estima que lo no fiscalizado, siempre es revisable por el juez natural,

que en este caso es la Gerencia de Tributos internos.

A tenor de esas dudas, en varias ocasiones los contribuyentes y la propia Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, se han dirigido a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT para que ésta se pronuncie respecto a esa potestad, pues su ejercicio ha sido controversial en virtud de la garantía del juez natural, de manera que esa dependencia en respuesta a dichas solicitudes ha emitido sendos dictámenes entre los que se pueden citar unos de 2011, 2017 y 2021.

En efecto, el Memorándum N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2011/3357-0768 de 2011, prescribe que la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario es un ente supervisor de la actividad fiscalizadora que, a su vez, es una competencia de primer nivel de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, por lo que esa unidad de control se erige como un segundo nivel fiscalizador que no puede actuar directamente sobre un contribuyente sin que se dé antes la actuación de las Divisiones de Fiscalización con competencia en el domicilio del mismo, cuyos resultados serán útiles como insumo o término que delimite las labores de la Gerencia de Control.

Por tanto, dada su calificación de “segundo nivel fiscalizador” que depende del conocimiento de actuaciones previas realizadas por otras dependencias del SENIAT, la Gerencia de Control Aduanero y Tributario mediante su Gerencia de Control Tributario no puede ejercer la atribución excepcional dispuesta en el Parágrafo Único del artículo 197 *eiusdem* sobre tributos, períodos o elementos de la base imponible (ingresos, costos y deducciones)

no incluidos en la fiscalización porque al no haber sido realizado ésta con anterioridad por el órgano competente, la unidad de control posterior no puede actuar sobre un proceso que no existe ni ejecutarlo en primera fase pues estaría transgrediendo la garantía del juez natural y usurpando funciones *so pena* de incurrir en lo ordenado por el artículo 138 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que ordena que: “Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos” (p. 70).

En ese sentido, sería lógico afirmar que la Gerencia de Control Aduanero y Tributario podría *refiscalizar* a un contribuyente aún existiendo Acta de Conformidad previa, sólo cuando se manifieste alguno de los supuestos definidos por el artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), siempre que haya mediado una actuación primaria de las Divisiones de Fiscalización de las Gerencias Regionales de Tributos Internos sobre la cual se habría de aplicar el control posterior tributario.

A tal fin, es rescatable el criterio expuesto en el precitado Memorándum acerca de que, por ejemplo, cuando la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario ejecute el control posterior del cual se levante un Acta de Reparación con elementos, hechos o documentos que de haberse valorado antes habrían producido un resultado distinto, deberá referirse al Acta de Conformidad inicial emitida por el órgano de fiscalización competente para señalar que la conformidad allí plasmada sobre éstos se sustituye, partiendo de que dicha Acta adolecería de un vicio de nulidad relativa con relación a esos elementos, hechos o documentos que en principio no se apreciaron en su justa medida,

por lo que no debería desaparecer ni tampoco cuestionarse su validez en relación a los aspectos no controvertidos de la misma.

Igualmente, el Memorándum de 2011 hace referencia a las que sí son facultades de la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario dentro de ese marco de actuación condicionada, tales como abrir providencias de actuación, determinar las posibles diferencias de impuesto a favor del Fisco y plasmarlas en un Acta de Reparación, liquidar los montos por concepto de tributos y accesorios, e imponer las multas correspondientes, todo ello conforme a los procedimientos y reglas que regulan estas actividades.

Por su parte, el Memorándum N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2017/0507 de 2017, emitido con el Código Orgánico Tributario del 2015, reitera el carácter de segundo nivel fiscalizador de la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, que de ninguna manera puede suplir las funciones de las Divisiones de Fiscalización adscritas a las Gerencias Regionales de Tributos Internos. Se entiende entonces que, si bien ese órgano de control posterior no puede exceder el alcance de la fiscalización inicial, su acción debe respetar los límites impuestos por el Parágrafo Único del artículo 197 del Código Orgánico Tributario, insistiéndose en que su función fiscalizadora está limitada a la existencia de una actuación fiscal previa ejercida por las dependencias competentes.

En cuanto a los elementos, hechos o documentos sobrevenidos que pueden dar lugar al control posterior tributario, el comentado Memorándum de 2017 aclara que éstos deben estar vinculados directa e inequívocamente a la

fiscalización previa, es decir, que hayan sido abarcados por la actuación fiscal precedente pero que se presume fueron ocultados de forma voluntaria o no, culposa o no por el Contribuyente y que de haber tenido acceso a ellos en la fiscalización inicial hubiesen producido un resultado distinto. Sólo en este caso el contribuyente estaría obligado a proporcionar la documentación que le sea requerida por la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario.

Posteriormente, el Memorandum N° SNAT/GGSJ/GLS/DLAT/2021/00121 de 2021 reafirmó que, con base en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), es requisito *sine qua non* para la actuación de control posterior tributario que exista un acto de fiscalización previo cuyas resultas pudieran ser anuladas y modificadas por esa potestad revisora, siempre que ocurra alguno de los supuestos de procedencia, es decir, que se tenga conocimiento de un hecho, elemento o documento sobrevenido que hubiere producido un resultado distinto de haberse conocido, o que se presume que el funcionario actuante estuvo incurso en el delito de concusión durante el procedimiento de fiscalización y determinación.

En virtud de ello, el resultado del control posterior puede residir en la ratificación del acto administrativo resultante del primer procedimiento, o en la anulación de las resoluciones y actas que derivan de éste, con el consecuente desarrollo de otro procedimiento que recaerá sobre los tributos, períodos y elementos de la base imponible contenidos en las actuaciones anuladas.

Igualmente, quedó establecido que estas tareas corresponden a la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, que podrá ejercer las facultades de fiscalización y determinación previstas en la Sección Segunda del Capítulo I del Título IV del Código Orgánico Tributario (2020) sobre los tributos, períodos o elementos de la base imponible que fueron previamente objeto de auditoría fiscal, con lo que se confirma que el control posterior tributario no puede efectuarse sin la preexistencia de un procedimiento de verificación, fiscalización y determinación.

Asimismo, se ratificó que la atribución excepcional expuesta en el Parágrafo Único del artículo 197 *eiusdem* que confiere a la Administración Tributaria la posibilidad de fiscalizar tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la investigación que está siendo objeto de control posterior, es competencia de la Intendencia Nacional de Tributos Internos, sus Gerencias Regionales, Sectores y Unidades. Por consiguiente, cuando la precitada norma legal establece la posibilidad de que se auditen tributos, períodos o elementos de la base imponible no fiscalizados, se refiere a un nuevo procedimiento de fiscalización y determinación, quedando excluido el de control posterior.

En esa línea, el Memorándum de 2021 concluye que cuando la Gerencia de Control Aduanero y Tributario considere que es necesario iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización y determinación con base en lo previsto en el Parágrafo Único del artículo 197 *eiusdem*, ésta debe solicitarlo a las dependencias competentes, es decir, la Intendencia Nacional de Tributos

Internos o sus Gerencias Regionales, Sectores y Unidades, en cumplimiento de los principios de coordinación y cooperación que deben regir las actuaciones de la Administración Pública en general, incluida la Tributaria.

En resumidas cuentas, el órgano competente para ejercer el control posterior es efectivamente la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, a través de su Gerencia de Control Tributario de la cual forma parte la División de Control Posterior Tributario, según lo previsto en la Providencia Administrativa 0015 de 2009 emitida por el SENIAT, que dicho sea de paso fue creada 11 años antes del Código Orgánico Tributario de 2020, lo que a juicio de Betancourt (2021) se constituye en un raro caso en el que un texto legislativo fue modificado para dotar de competencias a un órgano, alterando así el orden lógico que prescribe que el órgano se crea como consecuencia y para la ejecución de un instrumento legal.

Sin lugar a dudas, ello pone en entredicho el origen y fundamento jurídico de esa Gerencia de Control Tributario, más aún cuando el contenido del artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020) se construyó a la medida de las atribuciones que les fueron conferidas a dicha dependencia en la prenombrada Providencia Administrativa 0015, de modo que ésta, desde la perspectiva personal de la autora, fungió como fuente del derecho tributario con base en el artículo 2, numeral 5 del Código Orgánico Tributario (2020), que le reconoce ese carácter a este tipo de reglamentaciones y demás disposiciones de naturaleza general establecidas por los órganos administrativos.

Tal aseveración, es una demostración de lo que Peña (2009) ha denominado la “fuerza normativa de lo fáctico” que ha sido impuesta en Venezuela especialmente a partir de la Constitución de 1999, según la cual los órganos de la Administración Pública como el SENIAT, dictan reglamentos independientes bajo diversos apelativos (normativas, instructivos, providencias administrativas, resoluciones, entre otros), sin fundamentación legal ni constitucional, y sin que frente a ello haya actuado el Tribunal Supremo de Justicia para corregir la situación, pues es evidente que esa clase de reglamentos no aparece enunciada en la Carta Magna como fuente del ordenamiento jurídico.

## **CAPÍTULO II**

### **5. La manifestación de las garantías constitucionales del debido proceso en los actos de la Administración Tributaria**

Por regla general, todos los actos de la Administración Tributaria, como los del resto de la Administración Pública, deben enmarcarse en el debido proceso de acuerdo a lo previsto en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), lo que ha sido secundado en

varias ocasiones por la jurisprudencia nacional y la doctrina que insisten en la obligación de seguir las formalidades que predica esa garantía.

En torno a ello, uno de los aspectos primordiales e indispensables para asegurar el respeto del Estado de Derecho en la actividad administrativa, es precisamente el deber que tiene la Administración Tributaria de que al formular actos que de alguna manera afecten derechos e intereses particulares, está obligada a seguir el procedimiento administrativo establecido por la Ley para garantizar tanto la eficacia de sus acciones administrativas como los privilegios de los ciudadanos ante la institución. El trasfondo de esas afirmaciones se halla en el artículo 141 constitucional que ordena 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 (p. 70).

Por su parte, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) hace lo propio al destacar en su artículo 10 los principios de economía, simplicidad, objetividad, imparcialidad y buena fe, para complementar la riada de mandamientos que deben regir la actividad administrativa, lo que se constituye en el motivo por el que cuando ésta emite una resolución que restrinja o limite derechos, o modifique la situación legal de una persona, tiene que conducir un procedimiento administrativo previo en el que se garanticen los derechos al debido proceso y, esencialmente, a la defensa, siendo su

inobservancia una violación constitucional que provocará la nulidad del acto.

En consecuencia, sostiene Brewer-Carías (2012) con absoluta razón que en un procedimiento administrativo donde se evalúa, por ejemplo, la posible revocación de un acto administrativo, oír a las partes interesadas es una condición de validez para tal decisión, así como también una garantía fundamental inviolable de los involucrados a defenderse y presentar sus alegatos. De modo que se trata de un derecho absoluto con rango constitucional, aplicable en todo grado y estado del procedimiento administrativo sin que puedan mediar restricciones o excepciones que lo coarten.

Asimismo, del debido proceso se desprende la oportunidad de las partes de emplear los medios o recursos previstos legalmente para la defensa de sus derechos e intereses, por lo que la omisión a cualquier norma o regla durante el procedimiento administrativo tributario que atente contra ello o elimine esa posibilidad, derivará en el estado de indefensión de los involucrados lo que a su vez se conforma en una violación del derecho a la defensa y, por ende, del debido proceso, pero ello también redundará en la nulidad del acto.

Tales prerrogativas son especialmente importantes cuando se trata de actos administrativos revocatorios de otros emitidos previamente, incluso si la Administración lo considera nulo e inválido por razones de ilegalidad pues son decisiones que van a afectar los derechos particulares de los destinatarios de dicho acto, de manera que es absolutamente necesario que se siga un procedimiento en el que se garantice el derecho a la defensa de las partes, de

lo contrario estaría viciado de nulidad conforme a lo dispuesto en el prenombrado artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) que, a pesar de ser de vieja data y preconstitucional, continúa vigente por lo que sus normas son de obligatorio cumplimiento.

Así las cosas, el debido proceso también implica el respeto del principio *non bis in ídem* que supone la garantía de no ser juzgado ni condenado dos veces por los mismos hechos, lo que trasladado al ámbito tributario se traduce en no ser sometido dos veces al mismo procedimiento administrativo o con el mismo objeto por los mismos sucesos, lo que resulta importante observar en torno a las *refiscalizaciones* debido al efecto de la cosa decidida administrativa que ha sido relativizada por criterio jurisprudencial. Simultáneamente, se alude a la garantía del juez natural cuando se aborda la competencia de una u otra Gerencia Tributaria para ejercer la fiscalización y la *refiscalización*, bajo la premisa de que dos órganos no pueden actuar en paralelo sobre un mismo acto administrativo, ni tampoco pueden subsistir dos actos administrativos de un mismo tenor y a un mismo efecto.

Junto a ello subyace el principio de legalidad en el entendido de que todos los actos de la Administración Tributaria deben estar ceñidos a la Ley y la Constitución, por lo que en ese orden deben establecerse las atribuciones de los órganos administrativos, así como también el alcance de sus actuaciones. En ese sentido, el artículo 158 del Código Orgánico Tributario (2020) hace referencia a que las normas que dispone son aplicables a los procedimientos tributarios en sede administrativa, sin que por ello se dejen de

lado las demás expuestas en las leyes y normas tributarias, siendo posible que cuando no se pueda resolver algún asunto conforme a éstas, se aplicarán de manera supletoria las que rigen los procedimientos administrativos y judiciales más similares a su naturaleza y fines.

Entonces, si bien la Administración Tributaria cuenta con las más amplias facultades para obligar al cumplimiento de las cargas tributarias, su proceder debe estar encausado en trámites legales procedimentales para que pueda ser considerada como una actividad legítima, siendo uno de esos cauces precisamente el procedimiento de verificación, fiscalización y determinación que tiene que conducirse respetando las diversas garantías que provienen del debido proceso, además de que tiene que ser ejecutado por la autoridad competente, es decir, legalmente establecida para tal fin, *so pena* de la usurpación de funciones que invalidaría cualquier acto.

### **5.1 Resultas del procedimiento de verificación, fiscalización y determinación**

Todo procedimiento se inicia con una providencia administrativa a partir de la cual la Administración Tributaria podrá requerir documentos para formar un expediente y llevar a cabo diligencias de investigación, hasta que se alcance una decisión fiscal basada en un acta de conformidad o un acta de reparo, de la cual dependerá si se apertura o no un sumario administrativo en el que el contribuyente podrá promover y evacuar pruebas de sus alegatos, para que finalmente la Administración tributaria dicte una resolución culminatoria que podrá ser recurrida por el contribuyente en sede administrativa o judicial.

El fundamento legal de ello, se halla en los artículos 182 al 204 del Código Orgánico Tributario (2020) que regulan el procedimiento de verificación, fiscalización y determinación, cuya finalidad es que la Administración Tributaria reconozca la existencia y cuantía de la obligación tributaria, o su inexistencia, frente al contribuyente. Sin embargo, a tenor de la presente investigación lo que resulta pertinente revisar en detalle son los resultados primigenios de tal procedimiento, a saber: el Acta de Reparación y el Acta de Conformidad.

Lo primero a destacar es que el Acta de Reparación, según Sánchez (2005), es un acto administrativo de trámite mediante el cual la Administración Tributaria, ejerciendo su función investigativa y de comprobación, deja constancia de las objeciones formuladas a la situación jurídica tributaria del contribuyente o responsable, es decir, aquello que considera no es correcto (declaraciones omitidas, rectificación de las presentadas, pago de tributos y demás accesorios), pero que ha resultado de una fiscalización, frente a lo cual el sujeto pasivo tendrá derecho a la defensa formulando descargos y presentando las pruebas correspondientes.

En virtud de ello, en el Acta de Reparación deben quedar asentados todos los elementos de hecho investigados por los fiscales, ya que es a partir de ellos es que se construye la fundamentación jurídica del acto. Dicho de otro modo, los motivos que impulsan el Acta de Reparación son esenciales para fijar los hechos y el derecho que serán objeto de debate en el procedimiento, pudiendo entonces el contribuyente tener claro la base para su defensa.

Al calificar esa Acta Fiscal como de mero trámite, implica que es sólo un paso en un conjunto de actos sucesivos que han de transitarse hasta la conformación de un acto administrativo que sí causará estado, es decir, se constituirá en cosa decidida administrativa o agotará la vía administrativa, de manera que no es recurrible porque no concluye *per se* el procedimiento ni impide su continuación, pero tampoco prejuzga como definitivo ni causa indefensión, pues el contribuyente tendrá en ese momento el derecho a la defensa que ejercerá mostrando pruebas y descargos.

Por su parte, el Acta de Conformidad se emite cuando no existen elementos que pongan en entredicho la correcta situación tributaria del contribuyente, es decir, que los actos de éste han sido conformes a la Ley, por lo que aquello que ha sido fiscalizado (tributos, períodos, elementos de base imponible) en este procedimiento del cual resultó dicha Acta, no puede volver a ser investigado, constituyéndose así en cosa decidida administrativa como consecuencia de las premisas del principio constitucional *non bis in ídem* que prohíbe que a una persona se le someta dos veces a un mismo procedimiento con igual fundamento y por los mismos hechos.

A diferencia del Acta de Reparación, la de Conformidad no expresa objeciones, sino que declara que la situación del sujeto pasivo tributario es correcta, ajustada a la norma que rige la determinación del tributo fiscalizado, es decir, se entiende que el contribuyente ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones tributarias, por lo que dicha Acta crea derechos subjetivos para su destinatario.

Visto así, se secunda el criterio de Sánchez (2005) acerca de que, frente a un Acta de Conformidad, le estaría vedado a la Administración Tributaria practicar una nueva determinación de oficio sobre los mismos elementos que fueron objeto de dicha fiscalización, a menos que se declarase la nulidad absoluta de dicha Acta, en cuyo caso sí procedería a una nueva fiscalización. Es más, conforme al artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), cabría una *refiscalización* en ejercicio del control posterior tributario cuando se trate de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieran producido un resultado distinto, o cuando se presuma que el funcionario actuante estuvo incurso en el delito de concusión, pudiendo ello resultar en la anulación del Acta de Conformidad.

Respecto a esos hechos sobrevenidos, la doctrina representada por Ruán (2002) insiste en que la interpretación correcta de esa premisa sobre hechos, elementos o documentos no apreciados, tiene que ver con los no conocidos, es decir, que no pudieron ser valorados por ser desconocidos debido a circunstancias involuntarias. A tal efecto, el precitado Memorándum N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2011/3357-0768 de 2011 emitido por el SENIAT, hizo referencia a que cuando el legislador menciona esos “elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización”, no estaba aludiendo a conceptos ocultados u omitidos por el contribuyente (por ejemplo, ingresos no declarados), o que estuvieran soportados de forma inadecuadas (tales como gastos sin factura), sino a aquellos elementos no abordados por la investigación en razón del diseño o alcance de la misma.

En ese sentido, cuando se presumiera el ocultamiento voluntario o no, culposo o no de hechos, elementos o documentos por parte del contribuyente, que de haber sido conocidos por la Administración Tributaria o de haber tenido acceso a ellos, hubiesen producido un resultado distinto y no se ha extendido todavía un Acta de Conformidad, entonces es posible fiscalizar de nuevo aun tratándose del mismo tributo, los mismos períodos o elementos de la base imponible ya fiscalizados.

Asimismo, cuando se hubiese emitido un Acta de Conformidad con base en una realidad incompleta o insuficiente debido a que ciertos elementos de la misma hubieren estado ocultos o fuera del conocimiento de la Administración Tributaria, entonces esa Acta estaría viciada de nulidad absoluta de acuerdo a lo previsto en el Código Orgánico Tributario que secunda lo dispuesto por la prenombrada Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos de 1981, y que puede ser declarada de oficio o a instancia de parte.

Fuera de esos presupuestos legales, el Acta de Conformidad subsiste en todos sus efectos, salvo aquellos que estuvieren condicionados por la aparición de los nuevos elementos, hechos o documentos que, de haber sido apreciados oportunamente, habrían provocado un acto de contenido diferente; es decir, esa Acta adolecería de un vicio de nulidad relativa gracias a los aspectos que no se valoraron en su justa medida.

Con todo, las anteriores apreciaciones fundamentan la relativización de la cosa decidida administrativa que resulta del principio constitucional *non bis in idem*, que parece “flexible” en el ámbito tributario y que da cuenta de la

extensa potestad de autotutela de la que goza la Administración Tributaria, que además según lo dispuesto en el Parágrafo Único del artículo 197 *eiusdem* no ve condicionadas ni limitadas sus facultades de fiscalización respecto a tributos, períodos o elementos de la base imponible que no hayan sido incluidos en la fiscalización previa.

Ahora bien, en la práctica, ha sido público y notorio el interés voraz de los fiscales del SENIAT por “encontrar algo” que dé cuenta de las “fallas” del contribuyente para emitir, casi como un supuesto *sine qua non*, un Acta de Reparación en lugar de una de Conformidad que ya se ha convertido en un fenómeno de rara ocurrencia, por lo que las fiscalizaciones y *refiscalizaciones* pudieran extenderse al infinito si la Administración Tributaria no decidiera detenerse en algún punto y asumir que el sujeto pasivo goza del derecho a no ser sometido dos veces al mismo procedimiento administrativo por los mismos hechos, así como también a que se presuma su inocencia.

Cabe recordar que, pese al carácter de permanencia atribuido a los actos administrativos, de la propia Ley se desprende que éstos pueden no ser perfectos con base en su legalidad y en los derechos de los ciudadanos, de manera que tanto la Administración Tributaria, que cuenta con la prenombrada potestad de autotutela, como las personas para quienes la norma dispone de un conjunto de derechos y recursos que les permiten contravenirlos ante la propia institución o el sistema judicial, pueden efectivamente alterarlos bajo ciertas circunstancias.

En este punto, la controversia surge cuando los ciudadanos quedan a merced de la Administración Tributaria que hace uso de esas argucias legales para dilatar las fiscalizaciones hasta encontrar elementos que de algún modo justifiquen una sanción pecuniaria que el contribuyente deberá enterar al fisco nacional, más aún cuando dichas actuaciones administrativas se ven respaldadas por criterios jurisprudenciales que paulatinamente han abogado por maximizar la autotutela de la Administración que puede llegar a transgredir la garantía del juez natural cuando ese ejercida por más de una Gerencia, a la par de que no existe un límite temporal durante el cual se desarrolla el procedimiento de fiscalización ni el de *refiscalización*, de modo tal que si bien se sabe con certeza cuándo inicia, no se sabe cuándo termina.

## **5.2 Consideraciones jurisprudenciales**

El Tribunal Supremo de Justicia se ha manifestado en diversas ocasiones sobre la naturaleza de las Actas de Reparación y de Conformidad, así como de las condiciones ya explicadas para que se produzca la cosa decidida administrativa que puede derivar de los procedimientos tributarios, las cuales progresivamente se han ido inclinando por profundizar la potestad de autotutela de la Administración Tributaria.

Así, en torno al Acta de Reparación que es considerada como un acto de mero trámite, esta característica es definida por la Sala Constitucional en su Sentencia N° 1249 del 16 de junio de 2005, al decir que "...se puede

considerar a los actos de trámite como aquellas decisiones de carácter previo, o conjunto de providencias preliminares que efectúa la Administración, tendientes a preparar el acto administrativo definitivo” (Documento en línea). Con base en eso, las Actas de Reparación no pueden recurrirse *prima facie*, salvo excepciones muy particulares: cuando causen indefensión, o imposibiliten la continuación del procedimiento administrativo, o lo prejuzguen como definitivo, o cuando pongan fin a un procedimiento.

Por otra parte, la Sentencia N° 00495 emitida por la Sala Político-Administrativa el 10 de mayo de 2016, refiere lo siguiente:

...para poder considerarse que se produjo la aceptación total del reparo fiscal por parte del sujeto pasivo, éste debe: i) presentar la declaración omitida o rectificar la presentada y ii) pagar el impuesto determinado o su diferencia. De esa manera culmina el procedimiento de fiscalización y no se abre el del sumario administrativo, por lo que la Administración Tributaria emitirá el respectivo acto de contenido tributario, vale decir, la resolución donde hará mención de la aceptación del reparo formulado y el pago del tributo omitido... (Documento en línea).

De esto se desprende que con la aceptación del reparo culminaba el procedimiento de fiscalización, lo que daría lugar a un acto de contenido tributario que sería considerado cosa decidida administrativa. Según esto, el contribuyente aceptaría las objeciones, presentaría una declaración sustitutiva y pagaría, con lo que podría pensar que ya estaba a salvo, que no le reabrirían ese asunto por los conceptos y periodos fijados en la providencia de inicio del procedimiento. Más de un año después, se reforzó el criterio de la antedicha Sala del Tribunal Supremo expuesto en la Sentencia N° 01362 del 12 de diciembre de 2017 al establecer que:

...la Administración Tributaria deberá dejar constancia de la aceptación del reparo por parte de la contribuyente, para proceder a liquidar los intereses correspondientes, así como las multas que deban imponerse de conformidad con la normativa aplicable, circunstancia que determinará el fin del procedimiento de fiscalización y, por ende, la firmeza del Acta respectiva (Documento en línea).

Con este razonamiento, se agrega la constancia que de la aceptación del reparo debe dar la Administración Tributaria para que entonces si culmine el procedimiento y el Acta correspondiente de contenido tributario adquiera firmeza, es decir, sea cosa decidida administrativa. Por tanto, ya no bastará sólo con la aceptación del reparo (presentación de la declaración sustitutiva y pago) por parte del contribuyente para dar por terminada la fiscalización y determinación. Sin embargo, la cuestión en este punto es: ¿cuándo va a emitir la Administración Tributaria esa resolución de aceptación e imposición de sanción? Ello no se esclarece de la transcripción del artículo 196 del Código Orgánico Tributario (2020) en cuyo encabezamiento se regula esta constancia de la siguiente forma:

Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 112 de este Código y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento (p. 24).

Resulta evidente que, dado que no existe un límite temporal para el ejercicio del procedimiento de fiscalización y determinación, éste quedará abierto hasta tanto se pronuncie la Administración Tributaria, lo que ocasionará cierta incertidumbre en el sujeto pasivo de la relación tributaria.

En lo que al Acta de Conformidad respecta, la Sentencia N° 1227 del 12 de agosto de 2014 emitida por la Sala Político-Administrativa, daba cuenta de su “relatividad” al reafirmar que según el Código Orgánico Tributario de 2001, la existencia de tal Acta no impedía que se llevara a cabo una nueva fiscalización cuando se tratara de tributos, períodos o elementos de la base imponible que no hayan sido incluidos en la fiscalización practicada, haciendo referencia al contenido del artículo 187 *eiusdem* que al día de hoy corresponde al 197 que, a partir de la reforma del Código *in comento* en 2020, omitió la causal de “hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado hubieren producido un resultado distinto”, la cual fue trasladada a uno de los supuestos de procedencia del control posterior tributario, pero conservó la premisa de que las facultades de fiscalización del órgano exactor no se restringen por la existencia de las Actas de Conformidad o Reparación. Por ende, consideró esta Sentencia que dicha normativa:

...abre la posibilidad de que la Administración Tributaria puede practicar una nueva fiscalización y por vía de consecuencia modifique la situación inicialmente resuelta, circunstancia esta que como única limitante encuentra la prescripción y responde al marco de la constitucionalidad y la legalidad a la que debe estar sujeta toda actividad administrativa (Documento en línea).

A pesar de que esta decisión es previa a la última reforma del Código Orgánico Tributario (2020), es rescatable de su contenido el hecho de que el máximo Tribunal de República reconocía en ese entonces que, aunque existiera un Acta de Conformidad entendida como cosa decidida administrativa y, por tanto, sujeta a la garantía del *non bis in idem*, ello no era

impedimento para que se abriera una nueva fiscalización bajo ciertas circunstancias, residiendo la discusión subyacente en *quién* debería llevarla a cabo conforme a la garantía del juez natural.

Posteriormente, la Sentencia N° 00175 de la aludida Sala que data del 4 de marzo de 2015 repite esos criterios, confirmando que la Administración Tributaria está autorizada para fiscalizar obligaciones tributarias que anteriormente habrían sido objeto de investigación. Es de hacer notar que este razonamiento fue asimilado por el Código Orgánico Tributario de 2020 en su precitado artículo 197 que tal como se ha explicado anteriormente suprimió lo correspondiente a hechos sobrevenidos y, en cambio, destaca que tanto un Acta de Reparación como una de Conformidad no suponen impedimentos para que el SENIAT fiscalice de nuevo respecto a tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en una fiscalización anterior.

Con todo, es más que evidente la relativización de la cosa decidida administrativa a tenor de las Actas Fiscales que resultan del procedimiento de verificación, fiscalización y determinación, lo que ubica a los sujetos pasivos de la relación tributaria en una posición de desventaja e incertidumbre frente a los actos del SENIAT, cuyo criterio ha sido secundado por el Tribunal Supremo de Justicia y que no en pocas ocasiones se muestran abiertamente contra el contribuyente que es considerado infractor *a priori*, violentado así la presunción de inocencia.

### **CAPITULO III**

#### **6. Efectos del control posterior tributario en las garantías del debido proceso constitucional**

La última reforma del Código Orgánico Tributario de 2020 fue llevada a cabo por la Asamblea Nacional Constituyente de 2017, un órgano de origen popular y existencia temporal que dictaminó que sus actos condicionarían la vigencia de la Constitución, por tanto, la nueva legislación tributaria, a pesar de ser ordinariamente de menor rango, afectaría de un modo u otro lo dispuesto por la Carta Magna en cuyo contenido se hallan las garantías del debido proceso destinadas a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

En efecto, con esa reforma se instituyó el control posterior tributario, una potestad que el SENIAT puede ejercer sobre contribuyentes ya fiscalizados para, esencialmente, *refiscalizarlos* y con la posibilidad de anular resoluciones y actas firmes consideradas como cosa decidida administrativa que, *per se* es una consecuencia de la prenombrada garantía constitucional del *non bis in ídem* que implica que a una misma persona no se le someta dos veces al mismo procedimiento por los mismos hechos.

Al respecto, es necesario puntualizar que de acuerdo al contenido del Parágrafo Único del precitado artículo 204 del Código Orgánico Tributario (2020), la Administración Tributaria *podrá* anular Resoluciones y Actas, pero no se aclara quien ejercerá esa función, lo que deja en tela de juicio la garantía del juez natural. A juicio de la autora, esa facultad podría ser desplegada por la Gerencia Regional de Tributos Internos o por la Gerencia General de Control Posterior, según el caso de que se trate.

Así, si un ejercicio ya fue fiscalizado en su totalidad, el acto administrativo que resulte de ello tendría carácter de cosa decidida administrativa, no pudiendo ser modificado sin que haya una violación del debido proceso, pero si la Gerencia General de Control Posterior quisiera *refiscalizarlo* tendría que darse alguno de los supuestos de procedencia del control posterior tributario previstos en los numerales 1 y 2 del precitado artículo 204 *eiusdem*.

En uso de esa potestad debería la Gerencia de Control Posterior, en teoría, participar a quien emitió el acto sobre sus vicios para que lo anule o ejerza esa facultad, respondiendo de esa forma al principio constitucional del juez natural

que en este ámbito administrativo específico sería equiparable a la Gerencia Regional de Tributos Internos, puesto que aquella Gerencia de Control Posterior no es jerárquicamente superior a ésta última ni fue quien emitió el acto, por ende, en principio no podría ejercer esa potestad de autotutela.

No obstante, sí hay que reconocer que conforme a lo previsto en ese precitado Parágrafo Único del artículo 204 *eiusdem*, no pueden coexistir dos actos administrativos idénticos que investiguen los mismos hechos: uno de la Gerencia Regional de Tributos Internos y uno de la Gerencia de Control Posterior. En tal sentido, se hace imperativo la anulación previa del acto administrativo al que se le haría control posterior por cualquiera de los supuesto de ley, para que entonces si se pueda proceder a la nueva fiscalización de acuerdo a lo previsto en el *ut supra* mencionado Parágrafo Único del artículo 204 *eiusdem*.

Al unir todas esas variables, queda claro que el control posterior tributario es una figura supraconstitucional que podría desvirtuar los principios de *non bis in ídem* y del juez natural, al atacar actos que han sido declarados firmes en sede administrativa, lo que además confirma en mayor medida la relativización de la cosa decidida administrativa. En virtud de ello, esa potestad también atentaría contra la progresividad de los derechos constitucionales, lo cual supone que éstos deberían avanzar, ampliarse, no ser menoscabados o limitados a través de una Ley de rango inferior, por lo que también transgrede la supremacía constitucional.

Dicho de otra forma, según estos supuestos las garantías procesales del *non bis in ídem* y del juez natural perderían vigencia en materia tributaria por hallarse en contra de lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario de 2020 al que la Asamblea Nacional Constituyente de 2017 le otorgó el rango de “Ley Constitucional”, modificando así lo que respecta a esa garantía en la Carta Magna de 1999.

En este punto, resulta oportuno referirse a García de Enterría (1983) quien con absoluta razón sostiene que la Constitución es el contexto necesario para la interpretación y aplicación de todo el ordenamiento jurídico, aunque lo supere tanto en significado como en rango, pero precisamente por ello la exegesis de las leyes no puede resultar contradictoria de los valores constitucionales que son las normas dominantes.

Por supuesto, ello también asigna una valía importante a la doctrina que emana de las sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia por ser ésta la intérprete soberana de la Constitución, de manera que sus criterios deberían sobrepasar la idea de la supraconstitucionalidad con la que se crearon los instrumentos jurídicos emanados de la Asamblea Nacional Constituyente de 2017 como el Código Orgánico Tributario, sin embargo, eso es poco probable tomando en consideración la calificación de “Ley constitucional” que le fue adjudicada y que permite que su modificación o derogatoria sólo sea posible mediante otra “Ley constitucional” que estaría fuera del alcance del más alto tribunal de la República, además de la consumada, pública y notoria parcialidad que reside en los poderes públicos

venezolanos en la actualidad.

A tenor de esto, ha quedado claro que el propio Tribunal Supremo de Justicia promueve desde hace años la relativización de la cosa decidida administrativa debilitando las garantías procesales como derechos y mecanismos de defensa de los contribuyentes, otorgando a la Administración Tributaria la posibilidad de un ejercicio aventajado de sus potestades de autotutela, aun en contra de los principios constitucionales según los cuales ese órgano debe regirse por el servicio a los ciudadanos con honestidad, transparencia y responsabilidad, lo que se evidencia en gran medida a través de la institucionalización del control posterior tributario.

### **6.1 Autotutela de la Administración Tributaria**

En términos generales, indica Betancourt (2021), que la autotutela es “la posibilidad de realización de los propios intereses sin necesidad de acudir ante un órgano jurisdiccional” (p. 107), lo que trasladado a la Administración Tributaria supone que ésta por sí sola puede ejercer sus potestades como parte de su deber de tutelar el interés general, pudiendo revisar, revocar y anular los actos que ella misma haya adoptado, como resultado del principio de legalidad conforme al cual las acciones de esa institución deben cumplirse de acuerdo a la Ley, por tanto, aquello que sea contrario a derecho es susceptible de ser eliminado de la vida administrativa.

A tales efectos, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), así como en los artículos 267 y 268 del Código Orgánico Tributario (2020), la Administración Tributaria

cuenta con una potestad revocatoria que no podrá ejercerse sobre actos que generen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos, o que determinen tributos y apliquen sanciones por razones de mérito y oportunidad.

De igual forma, la Administración Tributaria cuenta con una potestad anulatoria reflejada en los artículos 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), 269 y 270 del Código Orgánico Tributario (2020), conforme a la cual puede anular un acto cuando: sea violatorio de una norma constitucional; resuelva un acto decidido precedentemente (cosa decidida administrativa) que haya creado derechos subjetivos; sea de imposible o ilegal ejecución; haya sido dictado por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento establecido.

Ambas potestades van dirigidas a la declaratoria de nulidad relativa o absoluta de los actos, sin que por ello la Administración Tributaria tenga que acudir a los órganos jurisdiccionales para hacerlas valer, teniendo como finalidad la preservación del principio de legalidad que rige toda actividad administrativa. Sin embargo, a decir de Brewer-Carías (2012), se diferencian por los supuestos de procedencia de cada una: mientras la revocatoria deviene en algunos casos por razones de mérito u oportunidad cuando el interés público lo requiere, y también en aquellos que adolecen de nulidad relativa que no hayan creado derechos subjetivos; la anulatoria no hace distinción entre los actos creadores de derechos y los que originan intereses

individuales, ya que procede sólo en los supuestos de actos viciados de nulidad absoluta.

En consecuencia, los actos administrativos tributarios pueden ser revocados total o parcialmente en cualquier momento, siempre que los mismos no hayan originado derechos subjetivos, lo que se conforma en la irrevocabilidad de los actos creadores de derechos a favor de particulares; mientras que un acto viciado de nulidad absoluta, en sede administrativa, no es susceptible de instituir derechos, pudiendo ser revocado en cualquier instante aun cuando hubiere creado derechos individuales, por cuanto éstos no pudieron adquirirse de forma válida dado el vicio de nulidad.

Conforme a estos supuestos, si la Administración revoca actos administrativos que crean derechos individuales alegando razones de orden o interés público, yendo así contra la cosa decidida administrativa, eso sería exactamente lo mismo que expropiar los derechos creados por el acto, motivo por el cual se daría lugar a la obligación de pagar una compensación justa por los daños causados a las partes interesadas.

De hecho, según Muci (1997), hay una parte de la doctrina que considera que los actos administrativos firmes o estables que han creado derechos a favor de su destinatario, sólo podrían ser revocados previa indemnización a éste. Desde la perspectiva personal de la autora, ello es plausible tomando en cuenta que tal acción de la Administración Tributaria va a causar un perjuicio, además lo contrario supondría dar paso a la confiscación de una porción del patrimonio del individuo.

Asimismo, en Venezuela la premisa preponderante es que la nulidad absoluta de los actos administrativos sólo se da en los casos expresamente señalados por el precitado artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por ende, en todos los demás escenarios tales actos sólo pueden considerarse como anulables. Corolario de esto es que, la Administración Tributaria debe ser cuidadosa frente a los actos administrativos que pretende anular, pues de hacerlo sin que los mismos supongan cierta gravedad, alteraría la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por otra parte, dentro del ámbito de la autotutela de la Administración se encuentra la revisión que, en principio, es una potestad para verificar si sus actos están ajustados a derecho, que puede ser invocada a instancia de parte mediante recurso, según lo dispuesto en los artículos 97 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) y 283 del Código Orgánico Tributario (2020), cuando aparecieren *ex post* nuevas pruebas que cambien la decisión administrativa o se demuestre fraude o coacción.

Según esto, la Administración Tributaria siempre estaría investida de la potestad de revisar sus actos por motivos de ilegalidad u oportunidad, de oficio o a instancia de parte, un poder que sólo podría ser ejercido en los casos en que la revocatoria no afecte derechos adquiridos, de modo que el límite de esa institución en este ámbito es el de no alterar la seguridad jurídica del contribuyente.

Igualmente, se asume que en este punto la cosa decidida administrativa se comportaría como un límite a ese poder con base precisamente en la necesidad de garantizar la seguridad jurídica, que pudiera verse comprometida cuando la revisión de una norma individual creada en virtud de un acto administrativo, vulnere derechos que por el paso del tiempo y la firmeza del acto que los originó o reconoció, se han arraigado en la vida jurídica.

No obstante, a partir de la última reforma del Código Orgánico Tributario de 2020 precedida por la Providencia Administrativa 0015 del año 2009, se incorporó una versión adicional de esa potestad revisora de la Administración Tributaria, a través del discutido y cuestionado control posterior tributario previsto en el artículo 204 *eiusdem*, que implica la *refiscalización* de actos que ya han quedado sentados como cosa decidida administrativa, cuando, como se ha explicado con anterioridad, surjan de forma sobrevenida hechos, elementos o documentos que de haber sido conocidos o valorados hubieren producido un resultado diferente, o se presuma que el funcionario actuante incurrió en el delito de concusión durante el procedimiento de verificación, fiscalización y determinación del cual resultaron actas o resoluciones objetos de control posterior, las cuales pueden ser anuladas en virtud de esa potestad revisora.

Aunado a eso, se advierte que la Administración Tributaria, bajo la figura del control posterior, puede ejercer facultades de fiscalización y determinación, lo que es controversial desde la perspectiva de la garantía del

juez natural, porque se supone que estas atribuciones son ejercidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos, mientras que la Gerencia General de Control Posterior, a quien correspondería la potestad revisora en cuestión, podría luego *refiscalizar*, no fiscalizar de entrada.

En torno a ello, es la opinión personal de la autora que la Gerencia General de Control Posterior al pretender iniciar fiscalizaciones prima fase, excede los límites de la norma contenida en el Código Orgánico Tributario y altera el orden cronológico allí previsto para que proceda el control posterior.

Por último, es importante hacer notar que la Ley de Procedimientos Administrativos (1981) aún vigente a pesar de ser preconstitucional, señala que la anulación de un acto administrativo la lleva a cabo la misma autoridad que lo emitió o su superior jerárquico, ello en franco respeto del derecho a un juez natural; mientras que el Código Orgánico Tributario (2020) contempla esta posibilidad en cuanto a la revocatoria. Visto así, al tratarse de un acto emitido por la Gerencia Regional de Tributos Internos que será sometido a control posterior y, como resultado, debe anularse, sólo esa dependencia puede anularlo, no la Gerencia de Control Posterior puesto que no fue quien lo emitió ni tampoco es el superior jerárquico de la Gerencia Regional de Tributos Internos, de hecho, ostentan un grado jerárquico similar de acuerdo a la distribución organizativa del SENIAT.

## **6.2 Justificación jurisprudencial**

Dada la inclinación del Tribunal Supremo de Justicia a relativizar la cosa decidida administrativa, ha admitido y justificado en varias ocasiones que se

lleven a cabo nuevas fiscalizaciones sobre contribuyentes que ya han sido investigados con anterioridad. Tal es el caso de la Sentencia N° 1358 de la Sala Constitucional del 12 de noviembre de 2015, basada en la revisión de una Sentencia de la Sala Político-Administrativa que confirmaba la procedencia legal de una segunda fiscalización.

Los argumentos esgrimidos por la Sala Constitucional reafirmaron que la Administración Tributaria Municipal podía realizar una segunda fiscalización sobre períodos fiscales ya revisados, fundada en la causa sobrevenida de elementos, hechos o documentos que de haber sido conocidos o apreciados hubieren producido un resultado diferente.

Fue el caso, que la Administración Tributaria del Municipio San Francisco del Estado Zulia emitió en 2009 un Acta de Reparación contra la sociedad mercantil Cervecería Polar C.A en materia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, correspondiente a los períodos fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008, por haber omitido ingresos en los períodos impositivos de los años 2005 y 2006; haber declarado el prenombrado impuesto respecto del rubro “otras actividades” con una alícuota del 1% cuando debía hacerlo por el 1,25% en relación a los períodos fiscales 2007 y 2008, siendo estos últimos nuevamente investigados en 2011 por haber surgido nuevos elementos que de haber sido conocidos antes habrían llevado a una resulta distinta, levantándose una nueva Acta de Reparación.

Ahora bien, del contenido de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo de 2011 mediante la cual se ratificó la segunda Acta de Reparación, dice la Sala Político-Administrativa que se evidenció que en la nueva fiscalización sobre los períodos impositivos ya investigados de 2007 y 2008, se registró un aumento de los ingresos percibidos por la Cervecería Polar C.A respecto a los establecidos en el Acta de Reparación de 2009 en la cual no se objetaron los ingresos declarados por la contribuyente en concepto de industrias alcohólicas.

En la primera fiscalización de 2009, la Administración Tributaria Municipal, se respaldó en los libros y reportes de ventas de industria y ventas de los períodos 2005-2008, declaraciones de ISLR de 2007-2008, declaraciones estimadas y definitivas juradas de ingresos brutos de los períodos 2005-2008, entre otros documentos, para efectuar la investigación verificadora del cumplimiento de los deberes fiscales, apoyándose en la contabilidad de la contribuyente para establecer la diferencia de impuesto por cada año investigado; mientras que en la segunda fiscalización de 2011, se amparó, entre otros, en las dos últimas declaraciones de ISLR (2009 y 2010), así como en la copia simple de la declaración municipal jurada de ingresos brutos del tercer y cuarto trimestre del año 2010, motivado a que la información contable no pudo ser usada en esta oportunidad para la determinación de la base imponible en materia de industria con relación a los ingresos brutos gravables para los períodos auditados, pues la contribuyente no suministró los libros de contabilidad que le fueron solicitados.

Específicamente para el año 2007, la Administración Tributaria fiscalizó con base en la información obtenida de los libros de ventas y reportes de ventas, la declaración de ISLR y la declaración estimada y definitiva. Haciendo uso de esos instrumentos para la determinación del impuesto correspondiente, se formuló el reparo sólo bajo el rubro “otras actividades” referido a “otras actividades comerciales no especificadas”, pues no se mostró diferencia entre los ingresos declarados y los ingresos auditados para los rubros de “industria alcohólica” e “industria no alcohólica”.

Narrada la situación, señala la Sala Político-Administrativa que, de las actas del expediente se observó que los documentos examinados en la primera fiscalización son distintos a los empleados en la segunda: mientras que la primera investigación fiscal se basó fundamentalmente en los libros y reportes de ventas, la segunda se sustentó principalmente en los movimientos de inventarios y los listados de despacho, tanto de la planta desde donde se ejerció la actividad industrial como de los centros de destino de los productos despachados, por tanto, esos documentos que no fueron apreciados en la primera fiscalización dieron un resultado diferente en materia de industria, de manera que la segunda fiscalización era procedente.

Aunado a ello, sostuvo la aludida Sala que la Administración Tributaria Municipal no estaba cobrando doble impuesto o reparando dos veces los mismos ejercicios impositivos de los años 2007 y 2008 a la contribuyente Cervecería Polar C.A., toda vez que el reparo formulado por la primera de las fiscalizaciones fue por “otras actividades” distintas a la industrial, es decir,

comerciales; mientras que la segunda determinación arrojó una diferencia de impuesto solamente por la actividad de “industria”.

Vale destacar que, el contribuyente en cuestión se allanó y pagó lo registrado en el Acta de Reparó de 2009, lo que implicaría a tenor de la doctrina revisada que con esa acción el procedimiento de fiscalización terminaba, y la Resolución sobre los períodos fiscales 2007 y 2008 pasaba a ser cosa decidida administrativa, pero aun así se practicó una nueva fiscalización en 2011 que la Administración Tributaria Municipal escudó en la revisión de otra actividad desempeñaba por la empresa como la causa sobrevenida que ocasionaba un resultado diferente, y de la cual se emitió una Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo. Respecto a esto, la Sala Constitucional explicó que:

...la segunda fiscalización realizada sobre los períodos fiscales 2007 y 2008 se encontraba justificada por haber constatado la existencia de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado en la primera fiscalización, hubieran producido un resultado distinto, además de que se consideró que no se estaba reparando dos veces los mismos ejercicios impositivos de los años 2007 y 2008, toda vez que el reparo formulado por la primera de las fiscalizaciones fue por otras actividades distintas a la industrial, es decir, comerciales; mientras que la segunda determinación arrojó una diferencia de impuesto solamente por la actividad de industria.

En razón de lo anterior, aprecia esta Sala que la sentencia objeto de revisión indicó claramente los documentos nuevos en que se basó la segunda fiscalización y al amparo del (...) del Código Orgánico Tributario consideró justificada la segunda fiscalización de los períodos 2007 y 2008 (Documento en línea).

Corolario de lo anterior es que, el criterio de la Sala Político-Administrativa secundado por la Sala Constitucional deja al descubierto una especie de línea

muy delgada sobre la que se mueve la Administración Tributaria, que pareciera versar sobre elementos que no fueron incluidos en la primera fiscalización pero que la contribuyente tampoco ocultó deliberadamente, sino más bien que no fueron abordados antes por la investigación en razón del diseño o alcance de la misma, y esto de ninguna manera podía ser imputable al sujeto pasivo de la relación tributaria, ni mucho menos una razón para llevar a cabo una nueva fiscalización sobre períodos impositivos ya revisados.

Cabe denotar que, aunque la precitada Sentencia data de 2015 cuando no existía todavía la regulación legal de la figura del control posterior tributario, es más que evidente que la Administración Tributaria procedió a refiscalizar a un contribuyente por un acto que ya era cosa decidida administrativa, lo que da cuenta del ejercicio de esa potestad revisora con muy amplios alcances y que autoriza la anulación de Resoluciones como las Actas de Reparación, dando lugar a un nuevo procedimiento de fiscalización, transgrediendo así el principio *non bis in ídem*. Además, esto se constituye en un caso bizarro en el que primero se aplicó una facultad no prevista explícitamente en la norma, y *ex post* se creó su regulación legal.

En otro orden de ideas, resulta pertinente hacer referencia a la Sentencia N° 00055 de la Sala Político-Administrativa del 16 de febrero de 2023 que declaró la vulneración del debido proceso en virtud del ejercicio del control posterior tributario, así:

..las empresas accionantes no conocieron con precisión los hechos sobre los cuales la mencionada Gerencia General de Control Aduanero y Tributario realizará las actuaciones de control posterior tributario, así

como tampoco tuvieron conocimiento de la causa sobrevenida, por la cual la Administración Tributaria considera que se pueda producir un resultado distinto, en un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación que se le hubiere ejecutado previamente, que también es desconocido.

Así pues, visto que de la simple constatación de las Providencias (...) a través de las cuales supuestamente se materializaron las vías de hecho denunciadas con la norma constitucional que consagra los derechos constitucionales reclamados (siendo en el caso de autos, el artículo 49 de la Carta Magna), se deduce una vulneración del derecho al debido proceso, al encontrarse limitado el ejercicio del derecho a la defensa de las empresas accionantes, por el desconocimiento de los hechos y actos administrativos sobre los cuales se está realizando la investigación fiscal por parte de la mencionada Gerencia con funciones de control posterior tributario; razón por la cual, estima este Alto Tribunal, sin que ello prejuzgue sobre el fondo del asunto debatido, que preliminarmente surge una presunción de buen derecho a favor de las recurrentes (*fumus boni iuris*); ya que de lo anteriormente expuesto, se desprende una presunción grave de vulneración y limitación de las garantías constitucionales antes reseñadas (Documento en línea).

De esta decisión, es fácil presumir que la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio del control posterior tributario había sido contraria a derecho y esta es una posibilidad perfectamente manifestable dada la regulación legal de esa potestad que entró en vigencia con la última reforma del Código Orgánico Tributario en 2020, que además vulnera la cosa decidida administrativa derivada del principio constitucional *non bis in ídem* que, obviamente, también resulta menoscabado.

En otras palabras, resulta viable vislumbrar cómo la Administración Tributaria haría uso y abuso de esa potestad revisora que podría estar razonada en la voracidad del órgano fiscal basada en el predicamento de que las fiscalizaciones están destinadas a “encontrar algo” que justifique la

sanción de los contribuyentes, lo que evidentemente viola el principio de la buena fe y la presunción de inocencia.

Finalmente, es necesario reconocer lo que Ruan (1999) expone acerca de que la legislación le concede a la Administración Tributaria un sinnúmero de ventajas y privilegios que se supone están destinados a facilitarle el cumplimiento de sus funciones de determinación y recaudación de tributos, debido al interés público relacionado con la cobertura de los gastos de la organización estatal, así como al deber de los ciudadanos de contribuir con los mismos; pero desde la perspectiva de la autora ello de ningún modo puede obrar en contra de los administrados que gozan de derechos constitucionales en esa relación que sostienen con la máxima autoridad tributaria, pero en la que es más que evidente que se hallan en absoluta desventaja.

## CONCLUSIONES

Los principios constitucionales del *non bis in ídem* y el juez natural, son dos de las garantías más importantes en el debido proceso que aplica a todas las actuaciones de la Administración Tributaria, especialmente las concernientes al control posterior tributario, pero en los últimos años el Estado se ha propuesto reducirlos para profundizar su autotutela contra los contribuyentes a través de la providencia administrativa Nos. 00015 de 2009, cuyos límites de aplicación han sido definidos por el mismo SENIAT en la persona de su Gerencia General de Servicios Jurídicos, mediante los Memorándum que hemos referido, y que no han servido para detener las prácticas arbitrarias de la denominada Gerencia General de Control Posterior Tributario que ubica a

los administrados en una posición de absoluta vulnerabilidad.

El Decreto Constituyente calificado de “Ley Constitucional” que consistió en la reforma del Código Orgánico Tributario promulgado en el año 2020, y que incluyó la controversial facultad de control posterior tributario sobre los resultados de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación, puede verse como (i) una potestad supraconstitucional que atenta contra lo previsto acerca del debido proceso en la Constitución de 1999, o como (ii) un límite a la providencia administrativa 0015 del 2009, que atenta abiertamente contra los efectos del *non bis in ídem* que, a fin de cuentas, es un derecho de los ciudadanos bajo el cual no pueden ser investigados ni sancionados dos veces por los mismos hechos; y contra la garantía del juez natural, al permitir que la Gerencia de Control Posterior ejerza las funciones que en principio corresponden a la Gerencia de Tributos Internos en términos de fiscalización.

Con todo, se trata del uso abusivo de las potestades de la Administración Tributaria contra los contribuyentes que se perfilan como débiles jurídicos que cada vez cuentan con menos herramientas para defenderse del órgano fiscal, cuya autoridad es ejercida en un imaginario social donde los administrados son fieles incumplidores de las leyes tributarias a los que hay que fiscalizar y *refiscalizar* hasta hallar una “razón” plausible que equivalga a una sanción pecuniaria que redundará en beneficios para el fisco, lo que abiertamente quebranta la presunción de inocencia.

Es de hacer notar que, ante ese panorama siempre será posible la doble fiscalización y/o sanción, más aún cuando las propias dependencias del

SENIAT suelen solapar sus facultades usurpándose funciones que derivan en procedimientos de verificación, fiscalización y determinación infinitos, porque además no cuentan con un límite temporal que indique su culminación, sino que solo se conoce cuándo empiezan pero no cuándo terminan, y si se aplica esa idea al ejercicio control posterior tributario es muy probable que la Administración Tributario se decante por revisar actos firmes en sede administrativa desde antes de 2020, transgrediendo así los principios de seguridad jurídica, estabilidad de los actos administrativos, irretroactividad de la Ley e *in dubio pro contribuyente*.

En torno a esto, es menester insistir en que aquel que en principio emitió un acto administrativo, en este caso la Gerencia de Tributos Internos, es quien debe anularlo, o en último caso su superior jerárquico, de modo que luego pueda la Gerencia respectiva ejercer el control posterior en los términos dispuestos por el Parágrafo Único del artículo 204 del Código Orgánico Tributario de 2020, pues no pueden de ningún modo coexistir dos actos administrativos con el mismo contenido, objeto, sujeto y causa.

Frente a esta situación particular, sería aconsejable la desaplicación de la Providencia N° 0015 por control difuso constitucional en virtud de que ella es jerárquicamente inferior al Código Orgánico Tributario, y es éste último que establece los supuestos de procedencia del control posterior tributario.

Por último, es vital reconocer que esa potestad revisora ejercida por la Administración Tributaria fundamentada en la providencia administrativa 00015 del 2009 y alejada de los supuestos del control posterior que entró en

vigor a raíz de la última reforma de Código Orgánico Tributario, podría violentar las garantías constitucionales del juez natural y del *non bis in ídem* que se habrían conformado en las defensas más remarcables de los contribuyentes frente a los ataques incisivos del órgano fiscal, cuyos actos en los últimos años se han vuelto cada vez más sancionatorios y menos garantistas con la excusa del interés público que reviste su actividad.

El ámbito de aplicación del novísimo artículo 204 del Código Orgánico Tributario y su justa dimensión merecen ser interpretado por las instancias jurisdiccionales que escudriñarán su verdadero sentido, para que en futuro cercano se vislumbre la ignorancia o sabiduría legislativa.

## REFERENCIAS

- Araujo, J. (2010). *Derecho administrativo. Parte general*. Caracas: Paredes Editores.
- Betancourt, D. (2021). Cosa decidida administrativa y control posterior tributario. En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (Ed.), *Contribuciones a la construcción del Derecho Procesal Tributario en Venezuela. Homenaje al Profesor Alberto Blanco-Urbe Quintero* (pp. 95-140). Caracas: Editor.
- Brewer-Carías, A. (1976). *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia 1930-1974*. Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Brewer-Carías, A. (1990). *Principios del procedimiento administrativo*. Madrid: Editorial Civitas.
- Brewer-Carías, A. (2012, Septiembre). *Principios generales sobre la firmeza y la revocación de los actos administrativos en el derecho venezolano*. Ponencia presentada en el XI Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. Santo Domingo, República Dominicana.

- Canchari, E. (2009). El principio *ne bis in ídem* y su aplicación en el derecho tributario sancionador: Controversias y problemáticas actuales. *Derecho & Sociedad*, (33), 183-195.
- Carmona, J. (1999). Los decretos-leyes como instrumentos de adopción de medidas tributarias. En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (Ed.), *Homenaje a José Andrés Octavio* (pp. 55-115). Caracas: Editor.
- Carrillo, C. (2022). El derecho administrativo sancionador en Venezuela. *Revista de Derecho Público*, (171/172), 9-53.
- Código Orgánico Tributario (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37305, Octubre, 2001.
- Código Orgánico Tributario (2020). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6507 (Extraordinario), Enero, 2020.
- Colmenares, J. (2020). *La administración tributaria y las competencias en materia de control posterior tributario señaladas en el Código Orgánico Tributario 2020*. Consultado el 30 de septiembre de 2023 en: <https://valoislamotte2.blogspot.com/2020/06/la-administracion-tributaria-y-las.html>
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5453, Marzo, 2000.
- Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2023). Consultado el 5 de octubre de 2023 en: <https://dpej.rae.es/lema/non-bis-in-idem>
- Fraga-Pittaluga, L. (2021). *La reforma del Código Orgánico Tributario 2020*. Consultado el 13 de septiembre de 2023 en: <https://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/77-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-2020>
- García de Enterría, E. (1983). *La constitución como norma y el tribunal constitucional* (3ª ed.). Madrid: Editorial Civitas.
- Kelsen, H. (1985). *Teoría general de la norma*. Torino: Giulio Einaudi Editore.
- Ley Contra la Corrupción (2022). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6699 (Extraordinario), Mayo, 2022.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 2818 (Extraordinario), Julio, 1981.

- Martínez, C. (2013). *El juez natural como garantía fundamental para el imputado durante las fases preparatoria e intermedia en el sistema penal venezolano*. Trabajo especial de grado no publicado. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas.
- Muci, J. (1997). *La cosa juzgada administrativa en la jurisprudencia venezolana*. Comentarios a la ponencia de Augusto Durán Martínez presentada en las III Jornadas Internacionales de Derechos Administrativo Allan Brewer-Carías. Caracas, Venezuela.
- Normas para Garantizar el Pleno Funcionamiento Institucional de la Asamblea Nacional Constituyente en Armonía con los Poderes Públicos Constituidos. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6323 (Extraordinario), Agosto, 2017.
- Ossandón, M. (2018). El legislador y el principio *ne bis in ídem*. *Política Criminal*, 13 (26), 952-1002.
- Ossorio, M. (2000). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales* (31ª ed.). Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Peña, J. (2009). *Las fuentes del derecho en el marco de la Constitución de 1999*. Caracas: Ediciones Funeda.
- Peña, J. (2018). Breve excursus histórico y conceptual sobre las leyes constitucionales, a propósito de las dictadas por la sedicente Asamblea Nacional Constituyente. *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia* (10), 581-609.
- Picard, M. y Useche, J. (2007). El debido proceso constitucional y el procedimiento administrativo sancionatorio. *Anuario de la Universidad de Carabobo* (30), 127-178.
- Rachadell, M. (1986). El sistema tributario venezolano. *Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración*, VII, 173-200.
- Ramírez, P. (2008). El principio de *non bis in ídem* como pilar fundamental del estado de derecho. Aspectos esenciales de su configuración. *Novum Jus*, 2 (1), 101-124.
- Ruan, G. (1999). El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: límites de su alcance. Especial referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales. En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (Ed.), *Homenaje a José Andrés Octavio* (pp. 341-422). Caracas: Editor.

- Ruan, G. (2002). La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario. En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (Ed.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001* (pp. 405-449). Caracas: Editor/Editorial Livrosca.
- Sánchez, S. (2005). *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*. Caracas: Fraga Sánchez & Asociados.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria-SENIAT (2009). Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0015. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39108, Enero 28, 2009.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria-SENIAT (2011). Memorándum N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2011/3357-0768. *Gerencia General de Servicios Jurídicos, Consulta N° DCR-5-59727*, Marzo 17, 2011.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria-SENIAT (2017). Memorándum N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2017/0507. *Gerencia de General de Servicios Jurídicos, Consulta N° DCR-5-87026*, Julio 7, 2017.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria-SENIAT (2021). Memorándum N° SNAT/GGSJ/GLS/DLAT/2021/00121. *Gerencia de General de Servicios Jurídicos*, Abril 15, 2021.
- Silva, M. (2011). El derecho al juez natural. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello*, (65), 47-70.
- Trayter, J. (1991). Sanción penal-sanción administrativa. El principio “*non bis in ídem*” en la jurisprudencia. *Poder Judicial*, (22), 113-136.
- Tribunal Supremo de Justicia (2002). Sentencia N° 789 de la Sala Constitucional, Febrero 19, 2002. Consultado el 8 de febrero de 2024 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/293-190202-01-0789.HTM>
- Tribunal Supremo de Justicia (2004). *Sentencia N° 01744 de la Sala Político-Administrativa*, Octubre 7, 2004. Consultado el 12 de septiembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/01744-071004-2000-0395.htm>
- Tribunal Supremo de Justicia (2004). *Sentencia N° 3180 de la Sala Constitucional*, Diciembre 15, 2004. Consultado el 8 de septiembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/diciembre/3180-151204-04-1823%20.HTML>

- Tribunal Supremo de Justicia (2005). *Sentencia N° 1249 de la Sala Constitucional*, Junio 16, 2005. Consultado el 16 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/1249-160605-04-1976.HTM>
- Tribunal Supremo de Justicia (2006). *Sentencia N° 00091 de la Sala Político-Administrativa*, Enero 19, 2006. Consultado el 23 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00091-190106-2000-0648.HTM>
- Tribunal Supremo de Justicia (2006). *Sentencia N° 1464 de la Sala Constitucional*, Julio 28, 2006. Consultado el 12 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/Julio/1464-280706-05-0654.htm>
- Tribunal Supremo de Justicia (2007). *Sentencia N° 01080 de la Sala Político-Administrativa*, Junio 20, 2007. Consultado el 23 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/01080-20607-2007-2004-0887.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2008). *Sentencia N° 701 de la Sala Constitucional*, Abril 29, 2008. Consultado el 9 de febrero de 2024 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/Abril/701-290408-08-0006.htm>
- Tribunal Supremo de Justicia (2008). *Sentencia N° 00730 de la Sala Político-Administrativa*, Junio 19, 2008. Consultado el 1 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00730-19608-2008-2006-1306.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2009). *Sentencia N° 00123 de la Sala Político-Administrativa*, Enero 29, 2009. Consultado el 18 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00123-29109-2009-2007-0815.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2011). *Sentencia N° 01188 de la Sala Político-Administrativa*, Septiembre 28, 2011. Consultado el 20 de septiembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/01188-28911-2011-2009-0915.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2011). *Sentencia N° 1632 de la Sala Constitucional*, Noviembre 2, 2011. Consultado el 1 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/1633-21111-2011-11-1045.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2014). *Sentencia N° 1227 de la Sala Político-Administrativa*, Agosto 12, 2014. Consultado el 24 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/168180-01227-12814-2014-2013-1524.HTML>

- Tribunal Supremo de Justicia (2014). *Sentencia N° 1604 de la Sala Político-Administrativa*, Noviembre 26, 2014. Consultado el 8 de febrero de 2024 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/172007-01604-261114-2014-2014-0108.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2015). *Sentencia N° 00175 de la Sala Político-Administrativa*, Marzo, 4, 2015. Consultado el 10 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/174929-00175-4315-2015-2014-0644.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2015). *Sentencia N° 1358 de la Sala Constitucional*, Noviembre 12, 2015. Consultado el 14 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/182752-1358-121115-2015-14-1081.html>
- Tribunal Supremo de Justicia (2016). *Sentencia N° 00495 de la Sala Político-Administrativa*, Mayo 10, 2016. Consultado el 11 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/187609-00495-10516-2016-2010-0082.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2017). *Sentencia N° 945 de la Sala Político-Administrativa*, Agosto 3, 2017. Consultado el 10 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/201899-00945-3817-2017-2014-1472.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2017). *Sentencia N° 01125 de la Sala Político-Administrativa*, Octubre 17, 2017. Consultado el 25 de octubre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/203875-01125-171017-2017-2015-0591.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2017). *Sentencia N° 01362 de la Sala Político-Administrativa*, Diciembre 12, 2017. Consultado el 12 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/206345-01362-121217-2017-2014-0338.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia (2023). *Sentencia N° 00055 de la Sala Político-Administrativa*, Febrero 16, 2023. Consultado en 10 de noviembre de 2023 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/322640-00055-16223-2023-2022-0024.HTML>