

# Algunas reflexiones en torno al control posterior en materia tributaria

Rosa CABALLERO PERDOMO\*

**Resumen:** Una de las instituciones que generó mayores críticas con su incorporación en el Código Orgánico Tributario de 2020 fue el control posterior. Y es que, en efecto, principios como la cosa decidida administrativa, la confianza legítima y la seguridad jurídica podrían resultar comprometidos con la aplicación de este control que, además, fue regulado de una manera vaga y deficiente. En este contexto, se observa con preocupación el auge que, en la actualidad, está teniendo la práctica de este tipo de

---

\* Abogada egresada de la Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario, Mención Honorífica, Universidad Central de Venezuela. Estudios en la Especialización de Derecho Procesal, Universidad Central de Venezuela. Diplomado en Perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Profesora de la Cátedra Contencioso Tributario en la Especialización de Derecho Tributario del Centro de Estudios de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Miembro del Comité Académico de la Especialización de Derecho Tributario de la UCV. Socia del Despacho de Abogados SOL CABALLERO & ASOCIADOS. Los criterios emitidos en este trabajo son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma SOL CABALLERO & ASOCIADOS.

procedimientos, y ello -sin duda- justifica el análisis detallado y prolijo de este procedimiento en aras de resguardar los derechos de los contribuyentes que sean objeto de ese control, amén de garantizar la necesaria legalidad que debe ordenar la actividad administrativa.

**Palabras clave:** Control posterior, administración tributaria, contribuyente, acto administrativo, cosa decidida administrativa, seguridad jurídica, confianza legítima, actividad administrativa, Gerencia General de Control Aduanero y Tributario.

***Abstract:** One of the institutions that generated more criticism with its incorporation in the Organic Tax Code of 2020 was the subsequent control. In fact, principles such as administrative decisions, legitimate confidence and legal certainty could be compromised with the application of this control, which was also regulated in a vague and deficient manner. In this context, the current rise in the practice of this type of procedures is observed with concern, and this undoubtedly justifies the detailed analysis of this procedure in order to safeguard the rights of taxpayers who are subject to this control, as well as to guarantee the necessary legality that must procure administrative activity.*

***Keywords:** Subsequent control, tax administration, taxpayer, administrative act, administrative decision, legal certainty, legitimate confidence, administrative activity, General Management of Customs and Tax Control.*

## Sumario:

I. INTRODUCCIÓN. II. ANTECEDENTES NORMATIVOS DEL CONTROL POSTERIOR EN MATERIA TRIBUTARIA. III. VIGENTE REGULACIÓN DEL CONTROL POSTERIOR. ALCANCE Y LEGALIDAD DE ESTE PROCEDIMIENTO. IV. PROBLEMÁTICA ACTUAL. V. POSICIONES JURISPRUDENCIALES. VI. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## INTRODUCCIÓN

La relación jurídico tributaria es una relación de derecho, no de poder. Por tanto, contribuyente y Administración Tributaria están sometidos en las mismas condiciones a la ley y a la jurisdicción. Tales principios -verdaderamente consolidados en el derecho tributario- han venido cediendo ante la *evolución* normativa de la cual hemos sido testigos por más de dos décadas, aunado a las prácticas propias de la Administración Tributaria que, durante ese mismo tiempo, han venido determinando la dirección del *sistema tributario* que actualmente ordena en el país.

Huelga referir a las agresivas políticas fiscales que se han implementado y que se han arraigado en este ámbito, provocando que -a la fecha- los contribuyentes se encuentren sometidos a una excesiva presión fiscal, amén de encontrarse desprotegidos ante algunas actuaciones desplegadas por la Administración Tributaria, careciendo de importancia la vigencia de normas, mecanismos, procedimientos, derechos y/o garantías que, aunque formalmente encuentren consagración en nuestro ordenamiento jurídico, han sido verdaderamente relegados en su aplicación y desterrados -en buena parte de los casos- de aquéllos escenarios en que debían ser aplicados.

En este contexto, merece la pena analizar la vigente regulación de uno de los institutos que mayores críticas generó a raíz de su incorporación el Código Orgánico Tributario de 2020 (COT 2020), esto es, el *control posterior*. En efecto, preliminarmente podría señalarse que principios fundamentales como el

de la cosa decidida administrativa, la confianza legítima y la seguridad jurídica, podrían quedar comprometidos dado los términos en que ese instituto fue concebido.

No obstante, también es cierto -y no de reciente data- que tales principios pueden verse matizados ante la existencia del necesario control -que sobre sus propios actos y procedimientos- ejerce la Administración, y que, en definitiva, le permite materializar su obligación de garantizar la legalidad de la actividad administrativa, amén de validar el buen manejo de los recursos públicos. Estas facultades de control fiscal (tanto interno<sup>1</sup>, como externo<sup>2</sup>) propias de la Administración, tienen rai-gambre constitucional<sup>3</sup> y vienen a materializar -entre otras cosas- la adecuada concreción de la sana gestión y administración de los recursos públicos, el buen gobierno de la Administración Pública y, evidentemente, el respeto al principio de responsabilidad en el ejercicio de la función pública.

Por tal razón, y ya adentrándonos en el ámbito tributario, debemos reconocer que los principios de *cosa decidida administrativa*, *confianza legítima* y *seguridad jurídica*, podrían verse afectados por esta potestad de *control posterior* siempre que -como detallaremos más adelante- se verifiquen los extremos de procedencia para justificar la activación de ese control y, de ser el caso, habilitar válidamente a la Administración Tributaria para que elimine de la vida jurídica un acto administrativo que nunca debió haber desplegado sus efectos.

Así, debemos también adelantar que esa facultad revisora, cuyo análisis presentaremos a la luz de la regulación actual, encontraba una consagración similar en los Códigos previos (específicamente de 2001 y de 2014), pues aquéllos ya

- 
- <sup>1</sup> Ejercida dentro en el seno de la propia Administración a través de unidades o divisiones internas.
  - <sup>2</sup> Ejercida por la Contraloría General de la República, en aras de garantizar el adecuado uso, gestión y administración de los ingresos y egresos públicos, así como el patrimonio público, en general.
  - <sup>3</sup> Artículo 2 y 3 Constitucional.

hacían referencia a esa potestad de una forma más discreta, aun cuando -desde la perspectiva práctica- no era lo usual encontrarnos con la revisión de ciertos actos, en los términos previstos en tales legislaciones.

Y es que, ciertamente, los mencionados instrumentos normativos preveían -muy superficialmente- la posibilidad de que la Administración Tributaria pudiese someter a revisión ciertos aspectos no incluidos en fiscalizaciones o verificaciones ejercidas por la Administración con anterioridad, o bien cuando se justificase una revisión por verificarse hechos posteriores, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado en un procedimiento previo, hubieren provocado un resultado distinto.

Precisado lo anterior, observamos que el COT 2020 previó en su artículo 204 los supuestos de procedencia del *control posterior*, por tanto, contamos con una regulación expresa que -aunque insuficiente- merece ser analizada minuciosamente para advertir que una adecuada interpretación de esa norma podría servir -incluso- como un mecanismo para resguardar ciertos derechos del contribuyente.

En cualquier caso -y desde el punto de vista práctico- hemos presenciado verdaderos abusos por parte de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de control posterior y, es esa situación, la que ha provocado las mayores críticas al momento de abordar la aplicación de ese artículo 204 del COT.

Así, de seguidas procederemos a abordar los antecedentes y la regulación actual del *control posterior*, la problemática que ha surgido en estos tiempos en torno a su aplicación, las posiciones jurisprudenciales al respecto y, finalmente, presentaremos unas notas reflexivas, tanto de los mecanismos de defensa con que cuenta el contribuyente para enervar las actuaciones desplegadas en el marco del *control posterior*, así como del rol fundamental que tiene el Poder Judicial en estos casos -y en doble vertiente- esto es, al tener la obligación de garantizar la legalidad de la actividad administrativa y, al mismo tiempo,

de resguardar, proteger y hacer cesar las violaciones, eventuales o inminentes, sobre derechos fundamentales del contribuyente.

## I. ANTECEDENTES NORMATIVOS DEL CONTROL POSTERIOR EN MATERIA TRIBUTARIA

Como apuntamos previamente, la figura del *control posterior* no es de reciente data en nuestro ordenamiento. No obstante -y circunscribiéndonos al ámbito tributario- observamos que el COT de 2001 consagró por vez primera -aunque de forma muy discreta- su artículo 187, la posibilidad de que la Administración Tributaria pudiese someter a revisión aspectos no incluidos en una primera revisión (o primer procedimiento) efectuado al contribuyente.

Hemos de reconocer que, en ese caso, la norma refería a la posibilidad de someter a revisión algunos elementos del tributo no incluidos en una fiscalización previa, bien porque no fueron incluidos como rubros dentro de la Providencia autorizatoria originaria, o bien porque hubieren aparecido nuevos *hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto*. Vemos que no hay propiamente una referencia al *control posterior*, no obstante, un análisis armónico y concatenado de esa norma con otras disposiciones que habilitaban a algunas dependencias del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para ejercer la revisión en los términos antes apuntados, dejaba entrever que, en efecto, se trataba de una suerte de *control posterior*.

También se debe señalar que, ese artículo 187 del COT de 2001 incorporó en su regulación la figura del *acta de conformidad* para el caso de que no surgiesen objeciones fiscales en el marco de una fiscalización, figura poco vista -desde aquel tiempo, hasta la presente fecha- desde el punto de vista práctico. El artículo 187 *ejusdem* disponía:

*“Artículo 187. Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado, con acuse de recibo.*

**PARÁGRAFO ÚNICO:** Las atas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 1844, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización, o cuando se trate de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto” (subrayado propio).

La disposición que antecede, se reprodujo en términos exactos en el artículo 197 del COT de 2014, por tanto, desde el 2001 hasta el COT de 2014, la Administración Tributaria de una manera general y poco reglada, disponía de la posibilidad de ejercer sus facultades de fiscalización respecto de un tributos, períodos o elementos de la base imponible no sometidos a revisión en una fiscalización previa o, incluso -y en una interpretación amplia de la norma- podía someter a revisión elementos previamente fiscalizados de haber hechos, elementos o documentos que, de haberse apreciado, hubieren producido un resultado distinto.

En efecto, si bien en la disposición comentada no había una expresa referencia al término -o la figura- del *control posterior*, observamos que, un análisis detenido de esa norma podía conducir a reconocer que, en efecto, se dejaba abierta la posibilidad de que la Administración pudiese desplegar un control en aquellos supuestos en que se hubiere llevando un Acta de Reparación o de Conformidad, siempre que surgiesen nuevos

---

<sup>4</sup> Para referir al Acta de Reparación levantada en el marco de un procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

elementos que hubieren conducido la investigación -y su resultado- a otro distinto.

La consideración previa, se ve reforzada con el contenido de la Providencia SNAT/2009/0015<sup>5</sup> por medio de la cual se creó la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario (GGCAT), en especial de su artículo 4, cuyos numerales 3 y 4 establecían lo siguiente:

*“Artículo 4. La Gerencia General de Control Aduanero y Tributario sin perjuicio de las competencias asignadas a otras unidades del Servicio, tiene las siguientes atribuciones:*

*(...)*

*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 que hayan sido sometidos a actuaciones previas.*

*(...)”.*

Esta regulación que data del año 2009, habilitó -al menos competencialmente- a la GGCAT para ejercer control -¿o fiscalizar? - dentro de los límites establecidos en el artículo 187 del COT a los sujetos que hubieren sido sometidos a actuaciones previas. Por tanto, bien puede deducirse que nos encontrábamos ante una fiscalización *posterior* respecto de un sujeto pasivo que fue sometido a una *actuación previa* o, lo que es lo mismo, ante una suerte de *control posterior*.

Vale precisar que, más allá de estas disposiciones, no encontramos alguna otra que complementase este supuesto, no obstante, es evidente que contando con el artículo 187 del COT

<sup>5</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 39.108 de fecha 28 de enero de 2009.

de 2001 -artículo 197 del COT de 2014- amén de la Providencia N° SNAT/2009/0015, la Administración Tributaria estaba habilitada -aunque se insiste, de forma poco reglada- para proceder ante este especial tipo de *fiscalizaciones*. Vale reiterar que, en cualquier caso, ese control debía ser considerado en función de la letra del artículo 187 del COT y, muy especialmente, atendiendo a la limitada posibilidad de *fiscalizar tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización*. De manera que, aunque la Administración Tributaria estaría habilitada para actuar en una segunda revisión, estaría limitada en cuanto al alcance de aquélla, al impedírsele abordar tributos, períodos o elementos de la base imponible ya sometidos a revisión.

En otras palabras -y al menos genéricamente- observamos entonces que desde el COT de 2001 la Administración Tributaria se encontraba *potencialmente* habilitada para actuar sobre procedimientos previos siempre que se verificasen alguno de los supuestos establecidos en esa norma. Así, ese artículo 187 del COT de 2001 (artículo 197 del COT de 2014) previó de forma muy discreta la posibilidad de someter a revisión algunos aspectos no abordados en una fiscalización previa y, aunque no encontramos expresa referencia al *control posterior*, no había duda respecto de la posibilidad de fiscalizar tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en una primera fiscalización o en aquellos casos en que se tratase de hechos que de haberse conocido o producido hubieren provocado un resultado distinto.

Esta amplia facultad y, a su vez, el no contar con una regulación expresa respecto del alcance de aquella potestad, comúnmente conducía a que la Administración Tributaria delimitase muy bien el alcance de sus revisiones en las Providencias autorizatorias, por ejemplo, si se trataba de una fiscalización en materia de Impuesto sobre la Renta (ISLR), se hacía expresa referencia a los rubros o partidas objeto de revisión, *v.gr. costos, gastos, partida de Ajuste por Inflación*, etc., es decir, se dejaba abierta la posibilidad de someter a revisión otros

aspectos de la base imponible no sometidos a revisión en ese primer momento.

Más allá de ello, en la práctica, no era común encontrar fiscalizaciones por *hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado hubieren producido un resultado distinto*, supuesto que, de verificarse y, en efecto, generar un resultado distinto al arribado en el acto previo, debía conducir -lógicamente- a la declaratoria de nulidad del acto. Y es que, hemos de ser consistentes, un acto que adolece de un vicio de grave entidad debe eliminarse del mundo jurídico.

Partiendo de esa premisa, consideramos oportuno traer a colación el artículo 283 del vigente COT (con regulación de exacto contenido en las previas de 2001 y de 2014). Esta disposición corresponde al *Recurso de Revisión* y refiere a los extremos o supuestos de procedencia para ejercerlo.

Así, dispone el artículo 283 *ejusdem* que el *Recurso de Revisión* podrá intentarse contra los actos definitivamente firmes en los siguientes casos (i) cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época del tramitación del expediente, (ii) cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme y, (iii) cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta, y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme.

Esa regulación merece ser apreciada en el contexto que nos ocupa, y es que, los supuestos de procedencia para este especial recuso resultan similares a los previstos para la activación del *control posterior*, lo que nos permite advertir que, sea desde la perspectiva de la potestad de control de la Administración Tributaria, o desde el derecho con que cuenta el contribuyente para enervar actos írritos dictados por la Administración Tributaria, el fin último procurado por el ordenamiento -a través de la consagración de estos institutos- es salvaguardar y preservar la legalidad de la actividad administrativa y, de ese

modo, eliminar del mundo jurídico un acto, a través de su revocatoria y/o declaratoria de nulidad absoluta.

En otras palabras, el norte es superior, el fin es *metajurídico*, debe garantizarse la legalidad de la actuación de la Administración y proceder a la anulación de un acto que adolece de un vicio de tal entidad que ordena su nulidad absoluta. De manera que, en tales casos, debe hacerse lo conducente, sea a través de la actividad de la Administración (habilitada para revisar un acto que pudiera estar comprometido) o sea a través del ejercicio del *recurso de revisión* por parte del contribuyente.

Entendemos que, en supuestos como el comentado, bien podría apelarse al análisis de la potestad de *autotutela* por parte de la Administración, pero advertimos que en el fondo -al ejercerse el control posterior- esta implícita esa potestad pues, en definitiva, nos encontramos con una revisión que bien puede conducir a la revocatoria del acto, con la salvedad de que, probable -e incluso cuestionablemente- el acto revocatorio contenga una nueva determinación de tributos superior -por supuesto- a la contenida en el acto primigenio que fue revocado.

Encontramos allí un primer problema. Y es que, desde la perspectiva práctica, el fin último de la activación del *control posterior* -al menos en la actualidad- no necesariamente coincide con el noble propósito de preservar la legalidad de la actividad administrativa, antes bien, se privilegia el iniciar una nueva fiscalización aun en casos en los que -como abordaremos más adelante- ni si quiera se verifican los supuestos de procedencia para activar ese especial control.

Precisado lo anterior -y volviendo al asunto relativo a las competencias de la GGCAT- como ente habilitado para ejercer este control, abordaremos, en los puntos subsiguientes, la vigente regulación, esto es, la Providencia N° SNAT/2024/000075<sup>6</sup>, mediante la cual se adecuan las atribuciones y funciones de la GGCAT, ello por cuanto esta nueva Providencia

---

<sup>6</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 42.944 de fecha 19 de agosto de 2024.

regula algunos aspectos especialmente vinculados con el *control posterior* a que refiere el artículo 204 del vigente COT, por lo que, las consideraciones que podamos efectuar al respecto serán más provechosas luego de haber analizado la vigente regulación del control *posterior*.

### III. VIGENTE REGULACIÓN DEL CONTROL POSTERIOR. ALCANCE Y LEGALIDAD DE ESTE PROCEDIMIENTO

Este procedimiento, en esencia, supone una revisión *posterior* de un procedimiento previo concluido a través de un acto administrativo firme en sede administrativa y, al mismo tiempo, requiere de la verificación de alguno de los dos extremos previstos de forma expresa en el artículo 204 del COT de 2020, por lo que, para justificar la sustanciación de tan excepcional procedimiento resulta evidente la necesaria existencia de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación previo sobre un mismo tributo y período. Tal consideración puede lucir evidente, no obstante -y como apuntaremos más adelante- desde el punto de vista práctico, resultará especialmente relevante detenernos en ese aspecto.

Así, el artículo 204 del COT, dispone lo siguiente:

*“Artículo 204. La Administración Tributaria podrá realizar actuaciones de control posterior tributario sobre las resultados 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 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" (subrayado y destacado propio).*

La disposición que antecede atribuye a la Administración Tributaria, la potestad para iniciar procedimientos de verificación o de fiscalización y determinación, en los dos supuestos detallados en la norma y, esa facultad, está condicionada a la existencia de un acto administrativo previo de naturaleza tributaria, producto de la sustanciación de un procedimiento de verificación, fiscalización o determinación, desplegado por la Administración Tributaria.

Además de ello, debe tratarse de un acto administrativo firme en sede administrativa -ya que estamos ante un *control posterior-* y ello se ve reforzado con la propia letra del artículo 204 del COT al referir a expresiones como *sobrevenido* y *resultado distinto*, puesto que no habría un resultado distinto sin un procedimiento previamente ejecutado.

Con relación a los supuestos para proceder a su activación observamos que, el primero de ellos, refiere a la causa sobrevenida, esto es, cuando se tenga conocimiento de un hecho, elemento o documento que, de haberse conocido, hubiere generado un resultado distinto.

Sobre este primer supuesto, debemos insistir en que debe tratarse de nuevas pruebas, documentos o elementos que de haberse conocido hubieren provocado un resultado diferente, por tanto, no se trata de referir meramente a un nuevo elemento, pues ese nuevo hallazgo debe tener la potencialidad de haber dado un rumbo distinto al procedimiento y al acto con el concluyó. Debe tratarse entonces de hechos relevantes que justifiquen el activar un *control posterior*.

Con relación al segundo supuesto, esto es, el que implica la responsabilidad del funcionario o funcionarios actuantes del procedimiento previo que hubieren podido incurrir en el delito tipificado en el artículo 62<sup>7</sup> de la Ley Contra la Corrupción<sup>8</sup>. Vale precisar que la norma no exige, ni hace referencia alguna, a la existencia de sentencia judicial definitivamente firme que confirme que el funcionario incurrió en el delito de corrupción, sino más bien refiere a la *existencia de elementos que hagan presumir* que el funcionario podría estar incurso en actos de corrupción<sup>9</sup>.

Al igual que apuntamos en el supuesto anterior, consideramos que debe haber un acto relevante, la existencia de un procedimiento disciplinario o la existencia de un reclamo o denuncia por parte del contribuyente para poder activar el control posterior, por lo que -a nuestro modo de ver- debe tratarse de un indicio probado y no de una mera presunción, esto es, debe existir un indicio grave o un cúmulo de hechos que conduzca a crear una grave presunción de corrupción del funcionario fiscalizador o verificador.

Como señalamos, aunque este segundo supuesto no refiere a la necesidad de contar con sentencia judicial definitivamente firme en la que se determine que el funcionario incurrió en el delito corrupción, potencialmente podría considerarse que se estaría comprometiendo la presunción de inocencia *ex* artículo 49 numeral 2 de la CRBV, no obstante, tal afirmación podría matizarse señalando que ese indicio y la activación de

---

<sup>7</sup> “**Artículo 62.** El 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 penado con prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de hasta el cincuenta 09r ciento (50%) del valor de la cosa dada o prometida.”.

<sup>8</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 6.155 Extraordinario de fecha 19 de noviembre de 2014.

<sup>9</sup> La corrupción supone constreñir o inducir, abuso de autoridad, dar o prometer dar, al propio funcionario o a un tercero, sumas de dinero o cualquier otra ganancia, o dádiva indebida. Ley contra la Corrupción.

ese especial procedimiento, desplegaría efectos directos sobre el contribuyente *refiscalizado* y no propiamente sobre el funcionario del cual se presume habría incurrido en actos de corrupción.

Precisado lo anterior, deviene en evidente que las circunstancias, sea a las que alude el primer supuesto, o el segundo de ellos, deben acreditarse y/o probarse debidamente, para que la GGCAT pueda activar válidamente el *control posterior*.

En este sentido, también vale precisar que es fundamental que la Providencia que marque el inicio de ese nuevo procedimiento refiera a los hechos concretos y, por supuesto, que se le permita al contribuyente ejercer su derecho a la defensa sobre cada actuación que se verifique en el marco de ese *control posterior*, pues lo contrario determinaría la nulidad de las actuaciones desplegadas, por violación al procedimiento legalmente establecido, aunado a la violación al derecho a la defensa y al debido proceso que le asiste a todo contribuyente.

En efecto, al encontrarnos ante una revisión de un procedimiento previo, deviene en evidente la necesaria emisión de una Providencia Administrativa que autorice a los funcionarios para actuar en ese marco, amén de indicar el procedimiento o procedimientos objeto de revisión, al igual que los períodos impositivos o elementos que estarían siendo objeto de *control posterior*.

En esta misma línea, hemos mencionado que la GGCAT es la competente para iniciar este tipo de procedimientos, dependencia que inicialmente facultada por la Providencia N° SNAT/2009/0015, no obstante, esa Providencia fue derogada por la Providencia N° SNAT/2024/000075 mediante la cual se adecuan las atribuciones y funciones de la GGCAT. Esta Providencia viene a complementar las potestades de esta Gerencia en lo que respecta al ejercicio del *control posterior*, especialmente en los numerales 3, 4 y 5 de su artículo 5, conforme a los cuales:

*“Artículo 5. La Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, sin perjuicio de las competencias asignadas a otras unidades del Servicio, tiene las siguientes atribuciones:*

*(...)*

*3. Gestionar las investigaciones ante la Oficina Nacional de Investigación, Protección y Custodia, de las actuaciones de los funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), cuando de las resultas de las actividades de fiscalización y determinación de las obligaciones aduaneras y tributarias se encuentren vinculados elementos de convicción para la determinación de las responsabilidades por acciones contrarias a la normativa legal vigente;*

*4. Ejercer el procedimiento verificación, fiscalización y determinación, de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario (COT) y en la presente providencia, a los sujetos pasivos que hayan sido sometidos a actuaciones previas de verificación, fiscalización, determinación, multas o sanciones y en caso de presumirse o evidenciarse algún tipo de ilícito durante el proceso de investigación o de fiscalización que haya ocurrido en periodos fiscales posteriores o anteriores al ejercicio en el cual se realizó la actuación previa, podrán estos períodos, tributos o elementos de la base imponible ser incluidos en la misma actuación de verificación, fiscalización y determinación, dentro de los límites de los artículos 55 y 56 del Código Orgánico Tributario (COT);*

*5. Cumplir con lo establecido en el artículo 197 parágrafo único y 204 del Código Orgánico Tributario, referidos al Control Posterior Tributario. En los casos en los cuales la actuación se inicie con base en el numeral 1° del artículo 204 y resulte en un reparo o sanción sobre tributos o elementos de la base Imponible que no hayan sido reparados en la actuación previa no se anulará dicha actuación, reservándose esta facultad para aquellos procedimientos en los cuales se determine un error u omisión en el que haya incurrido la actuación primigenia sobre el mismo tributo o elemento de la base imponible. (...).”*

Consideramos que esta regulación -que viene a complementar la precariamente establecida en el artículo 204 del COT- debió incorporarse a nuestro ordenamiento mediante una norma de rango legal y no a través de una Providencia Administrativa, no obstante, y como quiera que esa es la regulación vigente, debemos adentrarnos en su análisis para descifrar adecuadamente su alcance.

No cabe duda de que la GGCAT es competente para actuar en el marco del control posterior. En efecto, ya desde el año 2009 estaba creada la GGCAT, aun cuando no existía un procedimiento reglado para el *control posterior*. En efecto, es lo lógico que primero se establezca el procedimiento y luego se cree la División encargada de sustanciarlo, no obstante, en este caso, observamos un otorgamiento inicial de competencias en la Providencia N° SNAT/2009/0015 en la cual se habilitaba a esa Gerencia para actuar dentro del marco establecido en el artículo 187 del COT de 2001 y de 2014, respecto del sujeto pasivo *sometido a actuaciones previas*.

Por tanto, la GGCAT -incluso desde antes de la regulación del *control posterior* ex artículo 204 del COT de 2020- se encontraba habilitada para ejercer investigaciones sobre actuaciones de funcionarios del SENIAT vinculados con las actividades de fiscalización y determinación de las obligaciones aduaneras y tributarias, así como para ejercer el procedimiento de fiscalización y determinación dentro de los límites establecidos en el Parágrafo Único del artículo 187 del COT a los sujetos pasivos que hubieren sido sometidos a actuaciones previas.

En cualquier caso, se debe reconocer que nos encontrábamos ante una potestad poco reglada que, evidentemente, podía conducir a excesos y arbitrariedades por parte de la Administración Tributaria, en el ejercicio de tales funciones.

Pues bien, retomando la vigente regulación contenida en la Providencia N° SNAT/2024/000075, observamos que su artículo 5 específicamente sus numerales 3, 4 y 5, se encuentran estrechamente vinculados con el asunto que nos ocupa, por lo que su contenido debe entretenerse con el artículo 204 del COT.

Por una parte, advertimos que el numeral 3 refiere a la competencia de esa Gerencia para gestionar las investigaciones de las actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando de las resultas de las actividades de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias se aprecien elementos de convicción para la determinación de responsabilidades por acciones contrarias a la normativa legal vigente.

Vemos pues, como ese numeral 3 debe administrarse con el numeral 2 del artículo 204 del COT y, en función de ello, permitimos afirmar -con cierto fundamento- que la *existencia de elementos que hagan presumir que el funcionario responsable se encuentre incurso en el delito de corrupción* requiere -cuando menos- de la existencia de una investigación o, claramente, de algún hecho concreto capaz de generar tal convicción.

Con relación al numeral 4 del artículo 5 de la mencionada Providencia, observamos que ese numeral ratifica que la competencia de la GGCAT debe desplegarse sobre sujetos pasivos que hayan sido sometidos a actuaciones previas de verificación, fiscalización y determinación. Añade ese numeral que, en caso de presumirse o evidenciarse algún tipo de ilícito durante el proceso de investigación o de fiscalización que haya ocurrido en períodos fiscales posteriores o anteriores al ejercicio en el cual se realizó la actuación previa, podrán tales períodos, tributos o elementos de la base imponible, ser incluidos en la misma actuación de verificación, fiscalización y determinación, dentro de los límites establecidos en los artículos 55 y 56 del COT, esto es, salvando el caso de que hubiere prescrito el derecho de la Administración Tributaria para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria y sus accesorios.

En todo caso, luce excesivo el que dentro de una actuación de *control posterior* sobre un determinado procedimiento -que debe contar con la Providencia autorizatoria para actuar en tal sentido- pueda incluirse alguna otra objeción que se advierta, pero que haya ocurrido en un período fiscal anterior o posterior al que se realizó la actuación previa. En nuestra opinión, y de ser ese el caso, la GGCAT debería, mediante Providencia

Administrativa ordenar el inicio de ese procedimiento, indicando -como lo señala el propio artículo 204 del COT- el supuesto que justificaría la habilitación de ese control posterior en el supuesto que corresponda.

Por último, observamos que el numeral 5 del artículo 5 en comentarios, refiere al antes comentado artículo 197 en su Párrafo Único y, claro está, al actual artículo 204 del COT. La referencia a estos dos artículos del COT deja en evidencia la estrecha vinculación de aquéllos, como hubiéremos apuntado en líneas previas.

Continúa señalando ese numeral 5 que cuando el *control posterior* se inicie con fundamento en el numeral 1 del artículo 204 (existencia de un hecho, elemento o documento sobrevenido) y resulte en un reparo o en una sanción sobre tributos o elementos de la base imponible que no hayan sido reparados en la actuación previa no se anulará dicha actuación, reservándose esa facultad para aquellos procedimientos en los cuales se determinase un error u omisión en el que hubiere incurrido la actuación primigenia sobre el mismo tributo o elemento de la base imponible.

Este mandato guarda lógica -incluso- con el artículo 197 del COT (antes 187) por cuanto parece referir a la revisión de aspectos o elementos no incluidos en la revisión primigenia, por lo que, de no haber objeción o incidencia de ese nuevo elemento respecto del reparo previo, no tendría sentido alguno el proceder a su revocatoria. No obstante, y desde una perspectiva crítica, este *control posterior* no tiene el mismo alcance que el contenido en el artículo 204 del COT y es que, si la objeción surge respecto de elementos no fiscalizados o no incluidos en la revisión primigenia, no estaríamos propiamente ante un *control posterior* que, en su sentido más estricto, se justifica cuando nuevos elementos o hechos sobrevenidos cambian los resultados arrojados en una actuación previa.

En cualquier caso, no se puede negar que el artículo 204 del COT viene a reglar -aunque parcamente- una potestad de control que siempre ha tenido la Administración y, aunque en

efecto, reconocemos que los principios de *cosa juzgada administrativa*, *confianza legítima* y *seguridad jurídica*, podrían verse comprometidos con este control, tampoco podemos dejar de reconocer que la existencia de tales principios tampoco podrían justificar el destierro de este instituto, antes bien sería necesario reacomodar jurídicamente esta figura para delimitar su alcance de forma prolija y detallada, pues, en definitiva, este control también opera en beneficio del ciudadano, quien tiene derecho a que el Estado garantice un buen gobierno en la Administración Pública.

Continuando con estas reflexiones, estimamos que tampoco puede pasar inadvertido lo que hemos considerado como un aspecto de relevancia al momento de analizar el instituto del *control posterior*. Hemos mencionado que ya desde el COT de 2001, el artículo 187 preveía la posibilidad de someter a revisión aspectos o elementos no investigados en un procedimiento previo y, a partir del año 2009 con la Providencia mediante la cual se crea la GGCAT, se atribuye a esa Gerencia la competencia para desplegar sus funciones de control sobre *sujetos pasivos que hayan sido sometidos a actuaciones previas*.

En otras palabras, es a partir de 2009 que hay una Gerencia con competencia para desplegar esa función de control y, al mismo tiempo, esa Gerencia -y ese control- resulta previo a la consagración del *control posterior* en estricto sentido, eso es, conforme al artículo 204 del COT de 2020.

De manera que, desde el año 2009 la GGCAT estaba habilitada para ejercer el procedimiento de fiscalización y determinación sobre los sujetos pasivos sometidos a actuaciones previas. No obstante, esta potestad resultaba amplísima -y de muy delicada entidad- por cuanto suponía el eventualmente comprometer -y sin mayores fundamentos- los principios de *cosa decidida administrativa*, *seguridad jurídica* y *confianza legítima* a que nos hemos referido con anterioridad.

Luego, ante la posibilidad de que -sin más- la GGCAT pudiese hacer uso de esa competencia poco reglada, podríamos considerar que el legislador habría querido más bien delimitar

los extremos dentro de los cuales podía ejercerse tan amplia potestad o, en otras palabras, ¿acaso no habría sido posible que el legislador hubiere delimitado *ex profeso* esa amplísima potestad circunscribiéndola a los supuestos específicos dispuestos en el 204 del COT?, y es que, un análisis detenido de aquella disposición, podría conducirnos a afirmar que esa norma debe servir -a su vez- como un muro de contención dispuesto ante las potestades de esa Gerencia -o mejor, ante un control que prácticamente carecía de regulación- por lo que, lejos de concebirla como una norma que deja a sus anchas a la Administración Tributaria, más bien podría interpretarse que aquella debe servir como guía para delimitar los expresos supuestos dentro de los cuales podría actuar la Administración en funciones de *control posterior tributario*.

Este punto es de relevancia, por cuanto -como hemos señalado- el artículo 204 refiere expresamente a los supuestos que legitiman a la Administración Tributaria para actuar en funciones de *control posterior* pero, también se debe advertir que su Parágrafo Único, refiere expresamente a la obligación de la Administración de *respetar en todo momento el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente*.

En cualquier caso, estas notas -aunque con válidos fundamentos- tampoco son suficientes como para afirmar que, en la práctica, ese ha sido el fin último de la consagración de este procedimiento.

En efecto, hemos observado grandes arbitrariedades por parte de la GGCAT quien se ha extralimitado en el ejercicio de sus funciones y ha activado un sinnúmero de procedimientos, sin haberse verificado alguno de los extremos de procedencia dispuestos claramente en el artículo 204 del COT, particular sobre el cual nos detendremos más adelante.

Por último y, en lo que respecta al cause procedimental que debe seguirse una vez iniciado este *control posterior*, observamos que el artículo 204 no establece el procedimiento a seguir, siendo que, únicamente, refiere a las facultades previstas en el COT, en su Título IV (*De la Administración Tributaria*),

Capítulo I (*Facultades, Atribuciones, Funciones y Deberes de la Administración Tributaria*), complementándolo con el apuntado exhorto de respetar *en todo momento el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente*.

Así, y a falta de regulación adjetiva, sólo valdría resaltar que, partiendo del contenido del tantas veces aludido artículo 204 del COT, deberá (i) verificarse la existencia de un procedimiento previo y, al mismo tiempo, la configuración de alguno de los supuestos a que refieren sus numerales 1 y 2, (ii) habiéndose efectuado el respectivo análisis por parte de la GCAT debería procederse a la ratificación total o parcial del acto, o bien su declaratoria de nulidad absoluta y, (iii) de haber anulación del procedimiento y acto previo, la GGCAT estaría habilitada para ejercer las facultades de fiscalización y determinación conforme a lo establecido en el COT.

Como hemos advertido, esta falta de regulación adjetiva no debe limitar el pleno goce y ejercicio de los derechos del contribuyente, ni mucho menos la posibilidad de ejercer todos los mecanismos de defensa dispuestos en nuestro ordenamiento jurídico para su resguardo, de manera que, en el curso de este *control posterior* el contribuyente deberá gozar de los mismos derechos y garantías que le asisten en el curso de cualquier procedimiento, siendo evidente la obligación de la Administración Tributaria de notificarle del inicio de la investigación, así como de todo acto que se dicte dentro del curso de ese procedimiento que le afecte o amenace con afectar su esfera subjetiva de derechos, de igual modo, y en aplicación del principio de *universalidad del control de los actos estatales*, el contribuyente tendrá el legítimo derecho de impugnar cualquier actuación de la Administración, en ejercicio del derecho a la defensa y al debido proceso que, claramente, le asisten en sede administrativa *ex* artículo 49 Constitucional.

#### IV. PROBLEMÁTICA ACTUAL

Si bien la regulación del *control posterior* pudiera considerarse como insuficiente, advertimos que, en cualquier caso,

establece unos aspectos estructurales para que aquél pueda operar. No obstante, la realidad es otra y observamos que, desde la perspectiva práctica, la Administración Tributaria (o mejor, la GGCAT) ha venido desplegando una serie de actuaciones completamente al margen de la normativa, verificándose verdaderos abusos y arbitrariedades en el *ejercicio* de sus competencias de control.

Fundamentalmente debemos destacar que hemos sido testigos de dos grandes escenarios en los cuales se ha desplegado el *control posterior* y, en ambos casos, se incurren en serios vicios que determinan la nulidad del acto administrativo que deviene de ese procedimiento, así como de las actuaciones dictadas en el marco de aquél.

De seguidas presentamos un primer escenario, esto es, el *control posterior* sin un acto previo objeto de control. Aunque resulte sorprendente, es esta una de las prácticas más comunes de la GGCAT y, claramente, ello determina *ab initio* la nulidad del acto -que resuelve sobre el control posterior- por violación del procedimiento legalmente establecido (artículo 204 del COT) amén de verificarse una incompetencia manifiesta por parte de esa Gerencia, así como usurpación de funciones, en este caso, las propias de la División de Fiscalización, órgano competencialmente habilitado para ejercer el procedimiento de verificación y fiscalización y determinación sobre los contribuyentes.

Un segundo escenario viene representado por el *control posterior* sobre un procedimiento previo, no obstante, en la mayor parte de los casos observamos que la GGCAT incurre en graves errores que acaban vulnerando derechos fundamentales del contribuyente, a mero título ilustrativo presentamos algunos de los casos más comunes, (i) ausencia de señalamiento del acto, tributos o elementos de la base que están siendo sometidos a *control posterior*; (ii) ausencia de señalamiento de los elementos que hacen presumir -de ser el caso- corrupción del funcionario en el procedimiento previo; (iii) notificación de la Providencia autorizatoria y, acto seguido, notificación del Acta

de Reparación, sin permitirle al contribuyente conocer del caso que se sustancia ni, mucho menos, ejercer su derecho a la defensa en el curso de ese control.

Por tanto, observamos que, aun cuando la GGCAT puede activar su *control posterior* sobre un procedimiento previo, sus actuaciones devendrían en completamente nulas por no verificarse los extremos establecidos en los numerales 1 y 2 del artículo 204 del COT.

En cualquier caso, es asunto de preocuparse -y también de ocuparse- la clara limitación al derecho a la defensa del contribuyente en el marco de este procedimiento, *máxime* cuando se advierten las vías de hecho, arbitrariedades y abuso de poder por parte de la mencionada Gerencia, lo que nos conduce a destacar la importancia de documentar las actuaciones verificadas en ese *control posterior* como soporte de eventuales defensas en sede jurisdiccional.

Al mismo tiempo, despierta nuestra atención el que, en algunas de las actas de reparación levantadas en ese contexto, la GGCAT hace referencia a la defraudación que se habría verificado en el marco del procedimiento previo, sin si quiera referir a los aspectos o hechos concretos que le permitirían arribar a esa conclusión.

En cualquier caso, se debe destacar que -aun en el peor de los escenarios- el contribuyente tiene la posibilidad de desplegar todos los mecanismos de defensa dispuestos para enervar el contenido de estas actuaciones fiscales, así como de impugnar ese procedimiento de *control posterior* por estar comprometida su validez -desde el inicio- amén de cualesquiera otros vicios que podrían advertirse en el curso del mencionado *control*.

## V. POSICIONES JURISPRUDENCIALES

Hemos recibido con beneplácito el hecho de que buena parte de las acciones judiciales emprendidas por los contribuyentes -muy especialmente, los *amparos cautelares*- han sido acogidos por los órganos jurisdiccionales, en el entendido de que,

buena parte de los procedimientos de *control posterior* se inician sin haberse verificado los extremos de procedencia a que refiere el artículo 204 del COT.

En efecto, ha sido reiterada la práctica de la GGCAT de realizar fiscalizaciones sin acto firme previo para ser sometido a control y, en tal sentido, observamos que los tribunales de la jurisdicción contencioso tributaria y la propia Sala Político Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) se han pronunciado al respecto procediendo categóricamente, a declarar la nulidad de tales procedimientos.

A mero título ilustrativo, presentaremos algunas decisiones que merecen la pena ser consideradas. Así, mediante sentencia N° 010/2022, de fecha 07 de abril de 2022, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, pronunciándose respecto de un amparo cautelar, señaló lo siguiente:

*“(...) Al respecto, se observa que en el caso de autos, se denuncia, en primer lugar, la incompetencia de los funcionarios actuantes, esto es, la Gerencia General del Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), lo cual conduce a la violación del debido procedimiento administrativo, acompañado de la denuncia del vicio por desviación de poder, lo cual es violatorio del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; invocando igualmente la garantía de la igualdad, con fundamento en el artículo 21 del texto constitucional.*

*Observa este Tribunal, que en el presente caso, se inicia un procedimiento de fiscalización y determinación mediante Providencia Administrativa y que a su vez, durante ese procedimiento, se le requiere a la sociedad recurrente una serie de documentos con el objeto de determinar el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

*Del análisis de la documentación presentada, en especial, la ya mencionada Providencia Autorizatoria, el Tribunal aprecia de su*

contenido que la misma no especifica el acto administrativo de contenido tributario que está siendo objeto de revisión o de control posterior, solo se limita a llenar los extremos para el inicio de un procedimiento de fiscalización y determinación, eso sí, precisando el tributo y ejercicio respectivo.

Así las cosas, este Tribunal, a los fines de apreciar si existe esa presunción grave de violación de derechos constitucionales, considera necesario transcribir las normas que sirven de fundamento y que establecen la competencia de la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, comenzando por lo señalado en el Código Orgánico Tributario, en su artículo 204, el cual dispone:

(...)

De igual forma, es menester citar el contenido de la Providencia SNAT/2009/0015 de fecha 28 de enero de 2009, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 39.108, de la misma fecha, en especial, su artículo 4, numerales 3 y 4, normas estas que distribuyen –parcialmente- las competencias dentro del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), donde la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, sin perjuicio de las competencias asignadas a otras unidades del Servicio, tiene una serie de atribuciones, a saber:

(...)

Al observarse la normativa transcrita, es evidente que nos encontramos ante unas facultades de “control”, las cuales deben ser ejercidas adecuadamente y conforme al procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario y demás normas de carácter sublegal, como resulta de la Providencia SNAT/2009/0015, ya identificada, por lo cual es necesario que cuando se siga una investigación, que puede perfectamente realizarse a través de los procedimientos de verificación, de determinación o fiscalización, por mandato del propio Código Orgánico Tributario, debe existir un procedimiento previo ya resuelto por la Administración Tributaria, toda vez que las facultades descritas corresponden a aquellas de control posterior.

Siendo así, es necesaria la existencia de dos presupuestos importantes, el primero, que exista una determinación previa y el segundo, que la investigación señale cuál es el acto administrativo objeto de revisión desde el inicio, esto es, a través de la Providencia Autorizatoria que se requiere para iniciar el procedimiento.

Iniciar un procedimiento sin que se cumplan tales requisitos, genera una prueba de violación grave del derecho constitucional al debido proceso y de violación al derecho a la defensa y esas actuaciones presuntamente írritas (según el dicho de la recurrente), también son prueba de la denunciada vía de hecho, la cual será objeto de análisis en la sentencia definitiva.

(...)

Ahora bien, del análisis de las documentales que constan en el expediente, el Tribunal no aprecia que en el presente caso, se haya cumplido con lo establecido en el Código Orgánico Tributario en lo que se refiere al derecho al debido procedimiento, enmarcado en la denuncia del tratamiento desigual, que contraría el artículo 21 Constitucional y que además, demuestra la presunción grave de la violación de derechos constitucionales, como es el caso del artículo 49 de nuestra Carta Magna.

Con ello, aprecia este Tribunal que resulta presumible la subversión del cauce procedimental establecido legalmente, ya que en este caso puede apreciarse, prima facie, de la situación fáctica planteada, que la Administración Tributaria debía cumplir con requisitos previos que no cumplió y de esta forma, garantizar el derecho al debido procedimiento y el derecho a la defensa.

Al respecto, este Tribunal, en esta fase de la controversia y sin que ello constituya un pronunciamiento definitivo sobre el asunto debatido, conforme a lo expuesto, se aprecia la apariencia de buen derecho en cuanto a la denuncia por violación al debido procedimiento (...)" (subrayado propio)

En esta misma línea, encontramos la sentencia N° 05198, emitida por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario

de la Región Central, en fecha 06 de junio de 2022, en la que, en un caso similar, señaló lo siguiente:

*“(...) Por otra parte se observó que la anterior providencia se trata del inicio de una Fiscalización por Control Posterior, ya que existe un procedimiento previo, cuyo objeto obedecía a fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, en cuanto al Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal del año 2019, así mismo se observó que en fecha 17 de junio de 2020, la Administración Tributaria, inició un primer procedimiento de fiscalización aparentemente sobre las mismas circunstancias, el mismo período (2019) y en materia de Impuesto Sobre La Renta, en la cual se observó que el objeto de dicho acto se proyectó sobre la misma actuación, es decir, la PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA (FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN) SNAT/INTI/GRTI/RCNT/STIC/AF/2020/ISLR/00172, dice textualmente lo siguiente:*

*(...)*

*Del texto legal antes descrito, se desprende que, dicha fiscalización debe efectuarse sobre elementos que no hayan sido enervados en el primer procedimiento de fiscalización, y que a su vez el funcionario actuante debe señalar de manera expresa los actos sometidos a un control posterior, por cuanto de lo contrario podría incurrirse en una violación al principio de la confianza legítima que inviste a los actos administrativos y el derecho a la defensa de los contribuyentes, en razón de ello, el artículo 204 del Código Orgánico Tributario, en su numeral segundo señala lo siguiente:*

*(...)*

*Ahora bien, sin prejuzgar sobre el fondo de la controversia, este juzgador ha de ser enfático en señalar que, el objeto de la presente protección cautelar y el fondo de la controversia pueden verse estrechamente entrelazados, puesto que, se observan elementos que ya habían sido allanados en el primer procedimiento de fiscalización, aunado a ello, la Administración*

Tributaria no especificó cuál de las dos (2) causales taxativas de las disposiciones del artículo 204 del Código Orgánico Tributario, sirvieron de fundamento para dictar la providencia impugnada, es decir, la N° SNAT/ GGCAT/GCT/DCPT/ ISLR/ 2022/PA-0015 de fecha 21 de marzo de 2022, sin prejuzgar si en la Providencia Administrativa SNAT/INTI/GRTI/ RCNT/ STIC/AF/ 2020/ISLR/00172, fueron descritos elementos ajenos o distintos que dieran lugar a un control posterior, lo cual conllevaría a un acto con carácter de cosa juzgada administrativa, de conformidad con el artículo 19, numeral 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y el artículo a saber:

“Artículo 19: “Los actos de la Administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos:

...Omissis...

2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, salvo autorización expresa de la Ley...” (Negrillas y resaltado del Tribunal)

De lo anterior expuesto, en el caso de autos el FUMUS BONI IURIS, en opinión de quien decide ha quedado demostrado con la Providencia Administrativa N° SNAT/ GGCAT/ GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015 de fecha 21 de marzo de 2022 y con la Providencia Administrativa N° SNAT/ INTI/GRTI/RCNT/STIC/AF/2020/ISLR/00172 de fecha 17 de junio de 2020, por cuanto el aspecto del buen derecho se ve reflejado en que, la Administración Tributaria aparentemente llevó a cabo un procedimiento de control posterior sobre los mismos actos administrativos abordados en la fiscalización principal sin especificar cuáles fueron las causales, lo cual podría causar un estado de indefensión y violar el derecho Constitucional a la Defensa establecido en el artículo 49 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y en cuanto al periculum in mora y el Periculum in Damni, se puede evidenciar ya que de llegar a un acto sancionatorio, en caso de ser violatorio del derecho a la defensa del recurrente pudiere resultar gravemente lesionado en caso de resultar ganancioso o vencedor

en este juicio, ya que el daño podría ser irreparable, en caso de ejecutarse las sanciones derivadas de los procedimientos iniciados con ocasión de ambas Providencias Administrativas. Así se establece (...)” (subrayado propio).

En similares términos se pronunció la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, esta vez mediante sentencia N° 00055 de fecha 16 de febrero de 2023, ratificando las posiciones antes expuestas, en los términos siguientes:

“(...) De lo anterior, se evidencia que la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del mencionado Servicio Autónomo, tiene la facultad de ejecutar procedimientos de verificación, fiscalización y determinación a los sujetos pasivos, en el marco del llamado “control posterior”, es decir, que la referida Gerencia actuará sobre las resultas de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación que se haya practicado previamente a un contribuyente o responsable, siempre y cuando: i) se tenga conocimiento de hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto; o ii) existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento 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.

(...)

Desde esta perspectiva, surge evidente que 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 SNAT/GGCAT/GCT/DCPT/ISLR/IVA/2020/PA-0022

*y SNAT/GGCAT/ GCT/DCPT/ISLR/IVA/2020/PA-0031, 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. Así se declara.*

*En consecuencia, al haberse verificado el requisito de la presunción de buen derecho exigido con el objeto de acordar la protección cautelar solicitada por las empresas accionantes, resulta inoficioso para esta Alzada analizar el periculum in mora, el cual –como se expresó en líneas anteriores– es determinable por la sola ocurrencia del primero de los mencionados requisitos; por lo que es forzoso para esta Máxima Instancia, declarar–sin que ello signifique un prejuzgamiento sobre el fondo del asunto debatido– que resulta **procedente** la acción de amparo cautelar decretada a favor de las sociedades mercantiles actoras; por lo tanto, se **confirma** el fallo interlocutorio apelado y, se declara **sin lugar** la apelación ejercida por el Fisco Nacional, así como **improcedente** la oposición fiscal a la preindicada acción cautelar. Así se establece.*

*Por consiguiente, se mantienen los efectos jurídicos de la sentencia interlocutoria número 002/2021 de fecha 29 de abril de 2021, a través de la cual el Tribunal de instancia declaró procedente la “medida de amparo constitucional cautelar” (subrayado propio).*

Más recientemente encontramos la sentencia N° 050/2024, emitida por el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 02 de mayo de 2024, mediante la cual declaró con lugar el *amparo cautelar* intentado por el contribuyente, partiendo de los siguientes fundamentos:

*“(...) se evidencia que la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del mencionado ente tributario, tiene la facultad de ejecutar procedimientos de verificación, fiscalización y determinación a los sujetos pasivos, en el marco del llamado “control posterior”, es decir, que la referida Gerencia actuará sobre las resultas de un procedimiento de verificación o fiscalización y determinación que se haya practicado previamente a un contribuyente o responsable, siempre y cuando: i) se tenga conocimiento de hechos, elementos o documentos que de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto; o ii) existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento 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.*

*Circunscribiendo el análisis a la situación concreta, esta Máxima Instancia observa de la simple lectura de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/GGCAT/GCT/DCPT/ISLR/2023/PA-008, con la cual –según la recurrente–, la Administración Tributaria materializó las actuaciones denunciadas, se aprecia que la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió las prenombradas “...con el objeto de fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo arriba identificado, en su condición de Contribuyente del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2021, a los fines de detectar y sancionar los posibles ilícitos tributarios cometidos...”*

*Desde esta perspectiva, surge evidente que la empresa accionante 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 la Providencia Administrativa ya mencionada, se deduce una vulneración del derecho al debido proceso, al encontrarse limitado el ejercicio del derecho a la defensa de la empresa accionante, 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 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. **Así se declara.** (...)” (subrayado propio).

Las decisiones parcialmente transcritas dejan en evidencia la clara posición que sobre el *control posterior* han sostenido los tribunales de la jurisdicción contencioso tributaria, así como la SPA de nuestro Máximo Tribunal de Justicia que, en resumidas palabras, podría sintetizarse de la siguiente manera:

(i) Sólo puede existir control posterior si hay un procedimiento y acto previo a ser objeto del mencionado control, vinculado a un mismo tributo y período fiscal;

(ii) La Providencia Autorizatoria debe señalar el acto que estaría siendo objeto de revisión; y,

(iii) Es necesario detallar cuál de los dos extremos del artículo 204 del COT habría servido de base para justificar la activación de este excepcional procedimiento, esto es, la Administración Tributaria está obligada a indicar la causa

sobrevenida que hubiere provocado un resultado distinto y/o indicar el elemento que haga presumir que el funcionario de la fiscalización primigenia hubiere incurrido en corrupción.

Por tanto, la falta de verificación de cualesquiera de esas circunstancias supone una transgresión sobre el derecho al debido proceso que le asiste a todo contribuyente al limitar el ejercicio de su derecho a la defensa, por desconocer los hechos y/o actos administrativos sobre los cuales se estaría realizando el *control posterior*. Ello, lógicamente, ha de determinar la nulidad del procedimiento y coloca a las actuaciones desplegadas por la GGCAT al margen de la Constitución y de la ley.

Por último, restaría referirnos a otra garantía constitucional que debe respetarse en el marco de este procedimiento, el *Non Bis In Idem*. Y es que, el activar el *control posterior* respecto de un acto previo en el que se hubiere sancionado al contribuyente, podría suponer una vulneración de este principio, por lo que, el contribuyente tendría el legítimo derecho a impugnar ese acto en el que nuevamente se le sanciona por los mismos hechos en virtud de un nuevo procedimiento, previa evaluación -claro está- de los antecedentes y particularidades del caso en concreto. Pero, a todo evento, puede cuestionarse la posibilidad de imponer sanciones en el procedimiento de *control posterior*, en atención al mencionado principio.

## VI. CONCLUSIONES

Las consideraciones expuestas en el presente trabajo nos permiten presentar las siguientes conclusiones:

1. En el marco de un Estado de Social, de Derecho y de Justicia, como el nuestro se propugna en su artículo 2 Constitucional, debe reconocerse la vigencia e importancia de los principios de *cosa decidida administrativa*, *confianza legítima* y *seguridad jurídica* como límite a la actividad administrativa, no obstante, debe reconocerse igualmente la potestad contralora, que también tiene cabida -y además es necesaria- dentro de ese Estado de

Derecho, siempre y cuando aquélla se encuentre debidamente reglada y se conciba teniendo como fin último, el preservar y garantizar la legalidad de la actividad administrativa y, por vía de consecuencia, traducirse en un mecanismo para resguardar los derechos del administrado o, en nuestro caso, del contribuyente.

2. La vigente regulación del *control posterior* establece los requisitos *sine qua non* para activar este excepcional procedimiento, por tanto, se requiere de (i) la existencia de un acto administrativo firme en sede administrativa, (ii) la existencia de nuevos hechos, elementos o documentos que de haberse conocido hubieren producido un resultado distinto y/o, (iii) la existencia de elementos que hagan presumir que hubo corrupción por parte del funcionario o funcionarios actuantes en el procedimiento objeto de revisión.
3. De manera que la Administración Tributaria -al ejercer sus funciones de *control posterior*- deberá referirse claramente a los hechos concretos antes mencionados y, por supuesto, debe garantizarle al contribuyente, en el marco de cada una de las actuaciones que se verifiquen dentro de este *control*, el adecuado ejercicio de su derecho a la defensa, pues lo contrario determinaría la nulidad de tales actuaciones por violación al procedimiento legalmente establecido, aunado a la violación del aludido derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente.
4. La GGCAT no tiene la competencia para iniciar un procedimiento de verificación o de fiscalización y determinación, sin la existencia de un procedimiento previo. Su función es posterior y activar este *control* sin la existencia de un primer procedimiento supondría que la GGCAT estaría usurpando y/o ejerciendo funciones que no le corresponden, verificándose claramente el vicio de manifiesta incompetencia y determinando, por

tanto, la nulidad absoluta del acto administrativo dictado por ésta.

5. Se recomienda la revisión de la actual regulación de este instituto ya que, por tratarse de un procedimiento excepcional -por someter a revisión actos administrativos definitivamente firmes- podrían lesionarse principios y/o garantías concebidas en resguardo de los derechos del administrado, amén de derivar en potenciales violaciones de derechos fundamentales del contribuyente como lo son, el derecho a la defensa y al debido proceso. Por tanto, es necesario que ese *control posterior* se encuentre debidamente reglado, desde la perspectiva subjetiva y adjetiva, de manera que no se conciba como un instituto que reafirme -aún más- las exorbitantes potestades y facultades de las cuales ya está dotada la Administración Tributaria.
6. El poder judicial juega un rol fundamental en ese asunto y, por doble partida, esto es, tanto en lo que respecta a la defensa de los derechos del contribuyente, como en lo que respecta a su obligación de garantizar y salvaguardar la legalidad de la actividad administrativa. Sus oportunos pronunciamientos pondrán servir como muro de contención ante las arbitrariedades que actualmente presenciamos y, de algún modo, para erradicar -al menos progresivamente- esas írritas actuaciones.

Caracas, febrero de 2025

## BIBLIOGRAFÍA

ABACHE CARVAJAL, Serviliano y ROMERO, Erwin Iván. *Los derechos del contribuyente en acción*. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala e Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario. Guatemala, 2023.

ARVELO VILLAMIZAR, Roquefélix. *El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Editorial Paredes. Caracas, 2000.

BETANCOURT R., Daniel. “Cosa decidida administrativa y Control Posterior Tributario”. En ABACHE CARVAJAL, Serviliano y CABALLERO PERDOMO, Rosa (Coords.), *Contribuciones a la construcción del Derecho Procesal Tributario en Venezuela*. Homenaje al profesor Alberto Blanco-Uribe Quintero. Editado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2021.

BLANCO-URIBE Q., Alberto. *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*. Editorial Jurídico Venezolana. Colección de Estudios Jurídicos N° 115. Caracas, 2017.

\_\_\_\_\_. “La Tutela Judicial del Contribuyente”. *Derecho Tributario Contemporáneo. Libro Homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributaria*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2019.

CABALLERO P., Rosa. “Desequilibrios de la relación jurídico procesal entre fisco y contribuyente en el proceso tributario venezolano”. En *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Tomo IV. Bolivia, 2016.

\_\_\_\_\_. “Proceso Tributario y Derechos del Contribuyente en Venezuela. Apuntes de un desencuentro”. En *Los Procedimientos Tributarios Vs. Los Derechos de los Contribuyentes*. Colección: Vía Tributaria. Universidad Panamericana. México, 2018.

\_\_\_\_\_. “La tutela administrativa y jurisdiccional efectiva en la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT. Análisis en el contexto jurídico venezolano”. *Derecho Tributario Contemporáneo. Libro Homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2019.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa y otros. *El Estatuto del Contribuyente*. Editorial Arazandi. España, 1998.