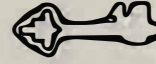




CONTRALORÍA



GENERAL



DE LA REPÚBLICA

HACIA LA TRANSPARENCIA

143

Revista de
CONTROL
FISCAL

mayo-agosto 2000

Directorio

Clodosbaldo Russián Uzcátegui

Contralor General de la República

Rosa Adelina González de Hernández

Subcontralora

Directora General de Averiguaciones
Administrativas y Procedimientos Especiales (E)

Yadira Espinoza Moreno

Director General Técnico (E)

Luis Enrique Martínez H.

Director General de los Servicios Jurídicos

Mercedes Fernández de Blanco

Directora General de Control de la Administración
Central y de los Poderes Nacionales

Zoraima Sapino Larrain

Directora General de Control de la Administración
Descentralizada (E)

Dolores Guilarte de Hernández

Directora General de Control
de Estados y Municipios (E)

Armando Guédez Alejo

Presidente del Centro de Estudios
Superiores de Auditoría de Estado
Fundación "Gumersindo Torres"

REVISTA DE CONTROL FISCAL es una publicación
de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela,
Dirección de Información Técnica y Cooperación,
piso 18, edificio Contraloría General de la República,
Avenida Andrés Bello, sector Guaicaipuro, Caracas 1050-Venezuela.
Teléfonos: 508-3402 y 508-3656 Fax: 571-8402
Correo electrónico: dityc@cgr.gov.ve

Depósito Legal pp 197502DF394
ISSN 1315-5970

Revista de
CONTROL
FISCAL

**Órgano de la Contraloría
General de la República**

Dirección: COMITÉ DE PUBLICACIONES

La Contraloría General de la República no se hace solidaria con los conceptos emitidos en los artículos de opinión que se insertan en la presente publicación.

mayo-agosto de 2000

AÑO XXXVIII

N° 143

CARACAS

VENEZUELA

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República

Artículo 11: *La Contraloría tendrá un Sub-Contralor, quien deberá llenar las mismas condiciones requeridas por la Constitución para ser Contralor y será nombrado por éste, previa autorización del Congreso de la República o de la Comisión Delegada. El Sub-Contralor llenará las faltas temporales o accidentales del Contralor y las absolutas mientras el Congreso provea la vacante y ejercerá, además, las funciones que le señale el Reglamento Interno.*

ÍNDICE

	Pág.
Presentación.....	9
Celia Poleo de Ortega. El Poder Ciudadano en la Constitución venezolana de 1999.....	11
Isabel Brusca y Vicente Cándor. Tendencias en la evaluación de la gestión en las administraciones públicas.....	47
Marcelo Cartaya Rojas. Las entrevistas aplicadas a la auditoría.....	89
Coromoto Yépez. Las presunciones legales. Su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario.....	133
José P. Barnola (h) y Alberto Galuppo. Los regímenes de recuperación de créditos fiscales y exoneraciones previstos en la Ley del IVA.....	183
Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha seis de julio del año 2000, que declara SIN LUGAR el Recurso de Nulidad contra el artículo 4 del Estatuto de Personal publicado en la Gaceta Oficial N° 5.137 de fecha 4 de marzo de 1997, y de los actos administrativos de remoción y retiro contenidos en las Resoluciones N° 07-02-00-2-006 y N° 07-02-00-2-018 de fechas 23-02-99 y 5-04-99, respectivamente, dictados por la Contraloría General de la República.....	231

	Pág.
NOTAS INSTITUCIONALES	257
Ciclo de Conferencias para celebrar el Día del Abogado.....	259
Inaugurada la Oficina de Atención al Ciudadano.....	260
Conferencia sobre "Transparencia y Desarrollo".....	262
30 años de la Escuela Nacional de Control Fiscal.....	265
Técnicas para la detección e investigación de fraude y corrupción.....	268
Taller sobre "Gastos de defensa y seguridad del Estado".....	271
Encuentro Internacional de Contralores.....	273
Conclusiones generales y recomendaciones de las Primeras Jornadas Euroamericanas.....	274
La Constitución y el Poder Contralor.....	286

Presentación

La Contraloría General de la República, continuando con el proceso de divulgación de información técnica, presenta en esta oportunidad su Revista de Control Fiscal N° 143, la cual recoge un grupo de trabajos presentados por destacados estudiosos, quienes realizaron significativos aportes sobre la nueva realidad normativa que experimentará este Organismo Contralor, con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como en las áreas de administración financiera pública, jurídica tributaria y actualidad nacional e internacional, contribuyendo de esta manera a impulsar una mejor capacitación de nuestro recurso humano y mantener informado a un gran número de lectores interesados en estas materias y en las actividades que reflejan el desarrollo y crecimiento de la Institución Contralora.

Adicionalmente, por la importancia que reviste para esta Institución, ofrecemos la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha seis de julio del año 2000, que declara SIN LUGAR el Recurso de Nulidad contra el artículo 4 del Estatuto de Personal publicado en la Gaceta Oficial N° 5.137 de fecha 4 de marzo de 1997, y de los actos administrativos de remoción y retiro contenidos en las Resoluciones N° 07-02-00-2-006 y N° 07-02-00-2-018 de fechas 23-02-99 y 5-04-99, respectivamente, dictados por la Contraloría General de la República.

Finalmente, las Notas Institucionales reflejan la activa participación de la Contraloría venezolana en actos y eventos de carácter nacional e internacional, con el propósito de intercambiar experiencias en las áreas propias de su competencia y su desarrollo institucional.

EL COMITÉ DE PUBLICACIONES

**EL PODER CIUDADANO
EN LA CONSTITUCIÓN VENEZOLANA
DE 1999**



CELIA POLEO DE ORTEGA

Abogada (1967), Universidad Católica Andrés Bello; Postgrado en Derecho Penal y amplia experiencia en Derecho Administrativo y Tributario. Profesora de Pre y Postgrado en la Universidad Central de Venezuela en las materias de Finanzas Públicas, Ilícitos Tributarios y Control de Gestión en la Administración Tributaria.

Durante el período 1967-1994 fue funcionaria de la Contraloría General de la República, desempeñando entre otros cargos, los de Contralor Delegado para el Examen de Cuentas de Ingresos y Gastos Públicos, Directora General de los Servicios Jurídicos y Subcontralora General de la

República. Actualmente, coordina sus actividades docentes con labores de consultoría en organismos nacionales e internacionales en materia de control fiscal, presupuesto público, organización administrativa y Derecho Tributario.

El Poder Ciudadano en la Constitución venezolana de 1999

Celia Poleo de Ortega

Por lo novedoso de las regulaciones del Poder Ciudadano en Venezuela, es imposible abordar todos los aspectos importantes que involucra y agotarlos en un solo artículo. Por tanto, éste es el primero de varios estudios sobre aspectos específicos relacionados con el tema.

En este primer trabajo abordaremos los siguientes puntos:

- I. Las bases constitucionales y los principios rectores del Poder Ciudadano
- II. Las competencias atribuidas en la Constitución a los órganos del Poder Ciudadano
- III. Los deberes impuestos en la Constitución a los órganos del Consejo Moral Republicano.
- IV. El procedimiento constitucional para la designación de los titulares de los órganos del Poder Ciudadano.

- V. La misión fundamental de la Defensoría del Pueblo, del Ministerio Público y de la Contraloría General de la República, a la luz de la nueva Constitución.
- VI. Conclusiones

I. LAS BASES CONSTITUCIONALES Y LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL PODER CIUDADANO EN VENEZUELA

Una de las innovaciones más importantes que incorporó la nueva Constitución¹ fue modificar la clásica división tripartita de los Poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) que conocemos desde Montesquieu, para concebir la organización del Poder Público Nacional en cinco Poderes autónomos e independientes entre sí. De manera que se agregan a los tres poderes tradicionales anteriormente nombrados, el Poder Ciudadano y el Poder Electoral.

En la Exposición de Motivos de la Constitución² se indica que la creación del Poder Ciudadano se inspira en el Poder Moral propuesto por El Libertador en su proyecto de Constitución presentado al Congreso de Angostura el 15 de febrero de 1819, la cual expresa que:

El Libertador concibió el Poder Moral como la institución que tendría a su cargo la conciencia nacional velando por la formación de ciudadanos a fin de que pudiera purificarse “lo que se haya corrompido en la

¹ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.

² Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 (reimpresión por error material).

República; que acuse la ingratitud, el egoísmo, la frialdad del amor a la patria, el ocio, la negligencia de los ciudadanos". Con ello Simón Bolívar quería fundar una República con base en un pueblo que amara a la patria, a las leyes, a los magistrados, porque esas "son las nobles pasiones que deben absorber exclusivamente el alma de un republicano".

El Poder Moral del Libertador tenía entre sus misiones velar por la educación de los ciudadanos, en cuyo proceso se debía sembrar el respeto y el amor a la Constitución y a las instituciones republicanas, sobre la base de que "si no hay un respeto sagrado por la patria, por las leyes y por las autoridades, la sociedad es una confusión, un abismo" (negritas nuestras).

En relación con esos planteamientos debemos señalar que, en nuestra opinión, las regulaciones definitivamente incorporadas en la Constitución de 1999 en cuanto al Poder Ciudadano y los órganos que lo integran, no responden exactamente a esa concepción Bolívariana del Poder Moral; sino que, más bien, las atribuciones que se le asignan permiten percibirlo como un Poder Contralor de las acciones y ejecutorias de los otros poderes públicos para asegurar el respeto a la ética pública, a los derechos humanos, la legalidad en la administración del patrimonio público y la moral administrativa en todas las actividades de los órganos del Estado, sin perjuicio de la promoción educativa de los ciudadanos en esos valores fundamentales.

En todo caso, lo cierto es que el Poder Ciudadano es una creación de la Constitución de 1999, la cual en su Título V, referente a la organización del Poder Público Nacional, incluye las regulaciones y principios rectores "Del Poder

Ciudadano” en el Capítulo IV, artículos 273 al 291, y se deja a la ley orgánica correspondiente lo referente a la organización y funcionamiento de ese nuevo Poder Público.

En ese sentido, es pertinente destacar que regular la organización y funcionamiento del Poder Ciudadano implica un asunto complejo, pues por mandato constitucional está integrado por tres instituciones que individualmente consideradas gozan de autonomía funcional, financiera y administrativa, y cada una de ellas tendrá su propia ley, en la cual se determinará su respectiva organización y funcionamiento.

Del análisis global del citado Capítulo IV, surgen un conjunto de principios rectores o lineamientos básicos, con arreglo a los cuales deben desarrollarse las previsiones legales y sub-legales que resulten pertinentes para organizar el Poder Ciudadano y garantizar el funcionamiento armónico de las tres instituciones que lo integran.

Vamos a identificar esos principios rectores partiendo del artículo 273 Constitucional, que establece:

El Poder Ciudadano se ejerce por el Consejo Moral Republicano integrado por el Defensor o Defensora del Pueblo, el Fiscal o Fiscal General y el Contralor o Contralora General de la República.

Los órganos del Poder Ciudadano son la Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público y la Contraloría General de la República, uno o una de cuyos o cuyas titulares será designado o designada por el Consejo Moral Republicano como su Presidente o Presidenta por períodos de un año, pudiendo ser reelegido o reelegida.

El Poder Ciudadano es independiente y sus órganos gozan de autonomía funcional, financiera y administrativa. A tal efecto, dentro del presupuesto general del Estado se le asignará una partida anual variable.

Su organización y funcionamiento se establecerá en ley orgánica.

Como puede observarse, para organizar el Poder Ciudadano la Constitución parte del principio de que está integrado por tres órganos que son: La Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público y la Contraloría General de la República, pero, en cuanto a su funcionamiento, crea un órgano pluripersonal que es el Consejo Moral Republicano, integrado por las máximas autoridades jerárquicas de las tres instituciones que conforman el Poder Ciudadano; previéndose la designación, dentro de su propio seno, del presidente o presidenta del Consejo Moral Republicano.

Han surgido muchas dudas en cuanto a la operatividad del Poder Ciudadano, y para facilitar la comprensión del sistema previsto en la Constitución, podemos compararlo con una estructura muy conocida por nosotros como lo es la del Poder Ejecutivo Nacional.

En efecto, cada uno de los ministerios tiene su propio ámbito de competencias y responsabilidades (Educación, Cultura y Deporte; Infraestructura; Sanidad; Defensa, Relaciones Exteriores, etc.), pero existe un órgano que es el Consejo de Ministros, y por mandato Constitucional o legal hay algunos asuntos que obligatoriamente tienen que analizarse y decidirse por el Consejo de Ministros.

En relación con el Poder Ciudadano, aún en el entendido de que cada uno de los órganos que lo conforman

tiene rango constitucional y autonomía en el ejercicio de sus funciones, podemos hacer un análisis similar al del párrafo anterior y llegar a la conclusión de que cada una de las instituciones que integran el Poder Ciudadano tiene su propio ámbito de competencia y la ejercen de manera autónoma; pero hay algunos asuntos que deben ser analizados y decididos por el Consejo Moral Republicano.

En ese mismo sentido debemos comentar que el artículo 273 de la Constitución declara en forma expresa la independencia del Poder Ciudadano y garantiza la autonomía funcional, financiera y administrativa de sus órganos. Sin embargo, en nuestra opinión, no es suficiente para asegurar esa independencia y autonomía sobre la previsión referente a los recursos presupuestarios, pues no resultan afortunados los términos en los cuales está concebida la previsión constitucional.

En efecto, no es suficiente decir que dentro del presupuesto general del Estado se le asignará una partida variable, pues eso no garantiza que se le otorguen los recursos necesarios y suficientes para el cumplimiento de la importante misión asignada al Poder Ciudadano y a los órganos que lo integran; sino que la disposición constitucional debió ser más contundente e incluso asignarle un porcentaje fijo, con arreglo al cual, el Poder Ciudadano y sus respectivos órganos pudieran formular autónomamente sus correspondientes proyectos de presupuesto anuales.

En otras palabras, consideramos que si realmente se deseaba asegurar el funcionamiento eficiente de este nuevo Poder Público y garantizar la autonomía financiera, administrativa y funcional de los tres organismos que lo integran, debió incluirse una previsión similar a la contenida

en el artículo 254 para el Poder Judicial. Es decir, establecer que dentro del presupuesto general del Estado se le asignará al Poder Ciudadano una partida anual variable, no menor de un tanto por ciento del presupuesto de ingresos ordinarios; y agregar expresamente la prohibición de que ese porcentaje sea reducido o modificado por el Poder Ejecutivo en el proceso de elaboración del proyecto de ley de presupuesto anual.

Esto resulta de singular importancia, pues la experiencia demuestra que la mejor forma de mediatizar el funcionamiento de una institución es elogiándola y destacando su misión públicamente, pero negándole los recursos presupuestarios en el monto necesario, que permitan su funcionamiento eficiente y el cumplimiento efectivo de sus atribuciones y deberes.

Finalmente, el artículo 273 ordena que la organización y funcionamiento del Poder Ciudadano se establecerá en una ley orgánica; pero es el caso de que en el Capítulo IV se prevén otras leyes que deberán ser dictadas por la Asamblea Nacional, para desarrollar esos principios constitucionales.

En efecto, la organización y funcionamiento de cada uno de los órganos del Poder Ciudadano se determinarán en una Ley Especial que la Constitución no calificó de leyes orgánicas, pues los artículos 283, 286 y 290, respectivamente, se limitan a prever que mediante ley se determinará lo relativo a la organización y funcionamiento de la Defensoría del Pueblo, del Ministerio Público y de la Contraloría General de la República.

En consecuencia, de acuerdo con los principios y lineamientos consagrados en la Constitución de 1999, la

estructura normativa del Poder Ciudadano deberá estar integrada de la siguiente forma:

- La Constitución: artículos 273 al 291
- La Ley Orgánica del Poder Ciudadano
- La Ley de la Defensoría del Pueblo
- La Ley del Ministerio Público
- La Ley de la Contraloría General de la República
- Los Reglamentos de cada una de esas Leyes, y
- Las demás regulaciones Sub-legales que puedan dictar el Consejo Moral Republicano, la Defensora del Pueblo, el Fiscal General de la República y el Contralor General de la República, en ejercicio de las facultades normativas que se les asignen.

Como puede observarse, desde el punto de vista normativo todo está por hacerse, pues para esta fecha sólo tenemos las disposiciones constitucionales y falta el desarrollo legal y reglamentario atinente a la organización y funcionamiento del Poder Ciudadano y de las tres instituciones que lo integran.

A tales efectos, en la Disposición Transitoria Cuarta de la Constitución se estableció que, dentro del primer año contado a partir de su instalación, la Asamblea Nacional aprobará la legislación referida al Poder Ciudadano; y en la Disposición Transitoria Novena establece que, mientras se dictan las leyes relativas al Capítulo IV del Título V, se mantendrán en vigencia las leyes Orgánicas del Ministerio Público y de la Contraloría General de la República.

En relación con la Defensoría del Pueblo, por tratarse de una institución nueva, la Disposición Transitoria Novena

ordenó que su titular sería designado de manera provisoria por la Asamblea Nacional Constituyente, y mientras se dicta la respectiva Ley, el Defensor del Pueblo así designado adelantará lo correspondiente a la estructura organizativa, infraestructura física y presupuesto, para que ese organismo pueda comenzar a funcionar de una vez, sin esperar que se dicte la ley prevista en el artículo 283 de la Constitución.

En vista de lo expuesto, actualmente están vigentes y permanecerán en vigencia por un lapso más o menos largo, las Leyes Orgánicas del Ministerio Público³ y de la Contraloría General de la República⁴ cuyas disposiciones son las aplicables para resolver todos los asuntos que se presenten en relación con esas dos instituciones; y designada como fue la Dra. Dilia Parra Guillén para ejercer el cargo de Defensora del Pueblo por la Asamblea Nacional Constituyente, en el artículo 34 del Decreto sobre el Régimen de Transición del Poder Público⁵, procedió, con fundamento en las atribuciones que la Constitución asigna a la Defensoría del Pueblo, a dictar la Resolución N° DP -2000-01 que contiene las normas que regulan la estructura organizativa y funcional de la Defensoría del Pueblo, para asegurar su operatividad hasta tanto se dicte la ley que regule la organización y funcionamiento de esa Institución.⁶

³ Gaceta Oficial N° 5.262 Extraordinario de fecha 11 de septiembre de 1998.

⁴ Gaceta Oficial N° 5.017 Extraordinario de fecha 13 de diciembre de 1995.

⁵ Gaceta Oficial N° 36.859 Extraordinario de fecha 29 de diciembre de 1999.

⁶ Gaceta Oficial N° 36.902 Extraordinario de fecha 29 de febrero de 2000.

II. COMPETENCIAS ATRIBUIDAS EN LA CONSTITUCIÓN AL PODER CIUDADANO Y SUS ÓRGANOS

En la Sección Primera del Capítulo IV del Título V de la Constitución de 1999, se consagran un conjunto de atribuciones y competencias que se distribuyen entre los diversos niveles y órganos del Poder Ciudadano. Para analizarlos partiremos de los artículos 274 y 275 que establecen:

Artículo 274. Los órganos que ejercen el Poder Ciudadano tienen a su cargo, de conformidad con esta Constitución y con la ley, prevenir, investigar y sancionar los hechos que atenten contra la ética pública y la moral administrativa; velar por la buena gestión y la legalidad en el uso del patrimonio público, el cumplimiento y la aplicación del principio de la legalidad en toda la actividad administrativa del Estado; e, igualmente, promover la educación como proceso creador de la ciudadanía, así como la solidaridad, la libertad, la democracia, la responsabilidad social y el trabajo.

Artículo 275. Los o las representantes del Consejo Moral Republicano formularán a las autoridades, funcionarios o funcionarias de la Administración Pública, las advertencias sobre las faltas en el cumplimiento de sus obligaciones legales. De no acatarse estas advertencias, el Consejo Moral Republicano podrá imponer las sanciones establecidas en la ley. En caso de contumacia, el Presidente o Presidenta del Consejo Moral Republicano presentará un informe al órgano o dependencia al cual esté adscrito o adscrita el funcionario público o la funcionaria pública, para que esa instancia tome los correctivos de acuerdo con el caso,

sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar de conformidad con la ley.

De la lectura conjunta de ambos artículos se evidencia que, por mandato constitucional, existen competencias atribuidas a cuatro niveles de decisión:

1. Órganos que ejercen el Poder Ciudadano.
2. Representantes del Consejo Moral Republicano.
3. Consejo Moral Republicano.
4. Presidente del Consejo Moral Republicano.

Señalaremos a continuación las atribuciones más importantes conferidas a cada uno de esos niveles.

II.1. Para todos los órganos que ejercen el Poder Ciudadano

El artículo 274 prevé que los órganos que ejercen el Poder Ciudadano (la Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público y la Contraloría General de la República) tienen a su cargo:

- Prevenir, investigar y sancionar los hechos que atenten contra la ética pública y la moral administrativa.
- Velar por la buena gestión y la legalidad en el uso del patrimonio público.
- Velar por el cumplimiento y aplicación del principio de la legalidad en toda la actividad administrativa del Estado.
- Promover la educación como proceso creador de la ciudadanía.

- Promover la solidaridad, la libertad, la democracia, la responsabilidad social y el trabajo.

En cuanto a las atribuciones referentes a velar por la buena gestión del patrimonio público y por el cumplimiento del principio de legalidad en la actividad administrativa del Estado, existe abundante doctrina y amplia experiencia en Venezuela, pues tienen que ver con lo que han sido las funciones tradicionales de la Contraloría General y el Ministerio Público; pero la nueva Constitución prevé que se deben cumplir labores de prevención, investigación, sanción, promoción, y usa una serie de expresiones, tales como "ética pública", "moral administrativa" y "la educación como proceso creador de la ciudadanía", cuyos contenidos y alcances tendrán que ser precisados en la Ley Orgánica del Poder Ciudadano, a los fines de lograr la mayor certeza posible en las atribuciones que corresponden a los órganos del Poder Ciudadano.

II.2. Para cada uno de los representantes del Consejo Moral Republicano

En el artículo 275 se establece que corresponde a "los representantes del Consejo Moral Republicano", y debemos entender que se está refiriendo a la Defensora del Pueblo, al Fiscal General de la República y al Contralor General de la República, que son quienes integran el Consejo Moral Republicano y, por tanto, constituyen sus representantes naturales:

Formular a las autoridades, funcionarios o funcionarias de la Administración Pública, las advertencias sobre las faltas en el cumplimiento de sus obligaciones legales.

II.3. Para el Consejo Moral Republicano

También en el artículo 275, la Constitución consagra una atribución para el Consejo Moral Republicano, actuando como cuerpo colegiado, que es:

Imponer a las autoridades, funcionarios o funcionarias de la Administración Pública, las sanciones establecidas en la Ley, cuando no acaten las advertencias formuladas por los miembros del Consejo Moral Republicano.

Entendemos que esa potestad sancionadora que se atribuye al Consejo Moral Republicano, es sin perjuicio de las facultades sancionadoras directas que puedan corresponder a los órganos cuyos titulares lo integran; como es el caso por ejemplo, de las multas previstas en el artículo 127 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Igualmente, el artículo 278 de la Constitución prevé que al Consejo Moral Republicano le corresponde promover actividades pedagógicas dirigidas al conocimiento y estudio de la Constitución, al amor a la patria, a las virtudes cívicas y democráticas, a los valores trascendentales de la República y a la observancia y respeto de los derechos humanos.

II.4. Para el Presidente del Consejo Moral Republicano

En la última parte del artículo 275, se establece una atribución para el Presidente del Consejo Moral Republicano, y prevé que en caso de contumacia por parte de las autoridades, funcionarios o funcionarias de la Administración Pública, presentará un informe al órgano o dependencia al

cual esté adscrito (a) el (la) funcionario (a) correspondiente, para que se tomen los correctivos pertinentes, y se apliquen las sanciones a que hubiere lugar.

En nuestra opinión, en el supuesto planteado en la última parte del artículo 275, la previsión constitucional debió ser más estricta, en el sentido de que pareciera insuficiente que ante el Informe del Presidente del Consejo Moral Republicano se prevea que se aplicarán las sanciones a que hubiere lugar. Consideramos que en estos supuestos lo pertinente debería ser la destitución de los funcionarios responsables, sin que exista la posibilidad de valoración para aplicar una sanción menos grave.

En efecto, esta última parte del artículo 275 se refiere a casos en los cuales, el Consejo Moral Republicano formuló a las autoridades y funcionarios de la Administración Pública las advertencias sobre faltas en el cumplimiento de las obligaciones legales, y en vista de que no se acataron esas advertencias impuso sanciones y, sin embargo, se presentan nuevamente situaciones de contumacia.

Consideramos que, cuando concurren las circunstancias antes señaladas, el informe del Presidente del Consejo Moral Republicano debería conllevar la destitución de el o los funcionarios correspondientes, y así recomendamos que sea incorporado en la Ley Orgánica del Poder Ciudadano, pues de lo contrario podrían irrespetarse sus decisiones al imponerse sanciones de poca trascendencia como, por ejemplo, una simple amonestación.

III. DEBERES IMPUESTOS EN LA CONSTITUCIÓN PARA LOS INTEGRANTES DEL CONSEJO MORAL REPUBLICANO

La Constitución consagra en los artículos 276 y 278 una serie de deberes específicos, cuyo cumplimiento es responsabilidad de los integrantes del Consejo Moral Republicano, así:

- **Para el Presidente del Consejo Moral Republicano**
Presentar un informe anual ante la Asamblea Nacional en sesión plenaria, y todos los demás informes que la Asamblea Nacional le solicite.
- **Para la Defensora del Pueblo, el Fiscal General y el Contralor General**
Presentar un informe anual ante la Asamblea Nacional en sesión plenaria, y todos los demás informes que la Asamblea Nacional les solicite.
- **Para el Consejo Moral Republicano**
Promover actividades pedagógicas dirigidas al conocimiento y estudio de:
 - la Constitución,
 - el amor a la patria,
 - las virtudes cívicas y democráticas,
 - los valores trascendentales de la República,
 - la observancia y respeto de los derechos humanos.

Como puede observarse, aun cuando la nueva Constitución no prevé ninguna función de auxiliaridad del Poder Ciudadano, ni de los órganos que lo integran, con el Poder Legislativo, establece la obligación de presentar por lo

menos cuatro informes anuales sobre sus actuaciones a la Asamblea Nacional en sesión plenaria.

Finalmente, en el artículo 277 la Constitución establece un conjunto de deberes para todos los funcionarios y las funcionarias de la Administración Pública; los cuales se pueden resumir en los siguientes aspectos:

- Colaborar con carácter preferente y urgente con los representantes del Consejo Moral Republicano en sus investigaciones.
- Rendir declaración y proporcionar todos los documentos que les soliciten los representantes del Consejo Moral Republicano en sus investigaciones, incluso los clasificados como confidenciales o secretos de acuerdo con la ley.

El incumplimiento de cualquiera de esos deberes acarrea la aplicación de las sanciones que deberán establecerse en la ley Orgánica del Poder Ciudadano.

IV. EL PROCEDIMIENTO CONSTITUCIONAL PARA LA DESIGNACIÓN DE LOS TITULARES DE LOS ÓRGANOS DEL PODER CIUDADANO

Como sabemos, de acuerdo con la Constitución de 1961, el Fiscal General y el Contralor General de la República eran designados por el Congreso para un período Constitucional y podían ser reelegidos. En la Constitución de 1999 se diseña un procedimiento novedoso para la designación del Defensor o Defensora del Pueblo, del Fiscal o la Fiscal General de la República y del Contralor o Contralora General de la República.

En efecto, el artículo 279 establece:

El Consejo Moral Republicano convocará un Comité de Evaluación de Postulaciones del Poder Ciudadano, el cual estará integrado por representantes de diversos sectores de la sociedad; adelantará un proceso público de cuyo resultado se obtendrá una terna por cada órgano del Poder Ciudadano, la cual será sometida a la consideración de la Asamblea Nacional. Ésta, mediante el voto favorable de las dos terceras partes de sus integrantes, escogerá en un lapso no mayor de treinta días continuos, al o a la titular del órgano del Poder Ciudadano que esté en consideración. Si concluido este lapso no hay acuerdo en la Asamblea Nacional, el Poder Electoral someterá la terna a consulta popular.

En caso de no haber sido convocado el Comité de Evaluación de Postulaciones del Poder Ciudadano, la Asamblea Nacional procederá, dentro del plazo que determine la ley, a la designación del titular o la titular del órgano del Poder Ciudadano correspondiente. Los o las integrantes del Poder Ciudadano serán removidos o removidas por la Asamblea Nacional, previo pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia, de acuerdo con lo establecido en la ley.

Como puede observarse, en el procedimiento para la designación de los titulares de la Defensoría del Pueblo, del Ministerio Público y de la Contraloría General de la República está prevista la participación de los diversos sectores de la sociedad y su nombramiento en definitiva estará a cargo de la Asamblea Nacional.

Los aspectos fundamentales del referido procedimiento se pueden resumir en siete pasos, y por considerarlo de interés, vamos a identificar cada uno de esos pasos e

indicar los vacíos existentes en cada uno de ellos, de acuerdo con el siguiente esquema:

- El Consejo Moral Republicano debe convocar un Comité de Evaluación de Postulaciones del Poder Ciudadano. **En la Ley Orgánica del Poder Ciudadano deberá regularse cómo se convoca ese Comité.**
- El Comité de Evaluación de Postulaciones del Poder Ciudadano debe estar integrado por representantes de diversos sectores de la sociedad. **En la Ley Orgánica del Poder Ciudadano deberá establecerse cuáles sectores de la sociedad integrarán el referido Comité y cómo se elegirán sus representantes.**
- Se adelantará un proceso público del cual se obtendrá una terna de candidatos para cada uno de los tres cargos (Defensor del Pueblo, Fiscal General y Contralor General). **En la Ley Orgánica del Poder Ciudadano deberá regularse cómo debe ser ese proceso público y quién lo cumple: el Consejo Moral Republicano o el Comité de Evaluación.**
- Cada terna se somete a la consideración de la Asamblea Nacional.
¿En la Ley Orgánica del Poder Ciudadano deberá regularse cómo, quién y cuándo la someterán?
- La Asamblea Nacional escogerá al titular de cada uno de los órganos del Poder Ciudadano, con el voto favorable de las dos terceras partes de sus integrantes, dentro de un plazo no mayor de 30 días continuos de la recepción de la terna.

De manera que para designar al Defensor del Pueblo, al Fiscal General y al Contralor General se re-

quiere una mayoría calificada y no simplemente la mitad más uno; y se establece un lapso perentorio de un mes, muy breve para que lleguen a un acuerdo las diversas fracciones políticas que integrarán la Asamblea Nacional, pues señala que el plazo es no mayor de 30 días continuos.

- **Si vence el plazo y no hay acuerdo de la Asamblea Nacional, se somete a consulta popular la terna, por intermedio del Poder Electoral. En la Ley Orgánica del Poder Ciudadano deberá regularse muy bien este proceso de designación, pues podría ser manejada intencionalmente, cuando no se desee a ningún miembro de la terna presentada y dejar vencer el plazo de 30 días continuos para demorar el proceso.**
- **En caso de no haber sido convocado el Comité de Evaluación de Postulaciones del Poder Ciudadano, la Asamblea Nacional procederá, dentro del plazo que determine la ley, a la designación del titular correspondiente. Este supuesto tiene que ser regulado en detalles por la Ley del Poder Ciudadano, pues constituye un procedimiento excepcional. Deberán fijarse los requisitos o condiciones para que proceda y los plazos respectivos.**
- **Finalmente, el artículo 279 de la Constitución prevé que los titulares de los órganos del Poder Ciudadano pueden ser removidos por la Asamblea Nacional, previo pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia, de acuerdo con lo establecido en la Ley. En la Ley del Poder Ciudadano, deberán incorporarse regulaciones al respecto, pues**

resulta peligroso por lo delicado de las funciones que cumplen los órganos del Poder Ciudadano, que no estén claramente establecidos los supuestos cuando procede la remoción o que éstos no revistan la gravedad suficiente.

En la relación detallada que hemos hecho, destacamos en negritas los aspectos que requieren ser regulados en la Ley del Poder Ciudadano para que pueda operar el sistema constitucionalmente previsto para la designación del Fiscal General de la República, Contralor General de la República y Defensor del Pueblo; y su eventual remoción. Es importante tener en cuenta que, mientras la Asamblea Nacional no dicte esa Ley prácticamente no podrían hacerse esas designaciones, ya que son muchos e importantes los asuntos que requieren regulación para garantizar la transparencia de tales nombramientos, cuyos períodos de ejercicio son ahora de siete años.

V. LA MISIÓN FUNDAMENTAL DEL MINISTERIO PÚBLICO, LA DEFENSORÍA DEL PUEBLO Y LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, EN LA NUEVA CONSTITUCIÓN

En vista de que la Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público y la Contraloría General de la República son los órganos del Poder Ciudadano, vamos a concluir este primer trabajo precisando en términos generales, la misión fundamental de cada una de esas instituciones de acuerdo con la nueva Constitución, y al efecto se observa:

Como señalamos anteriormente, la Constitución de 1999 prevé en el artículo 274 las funciones que corresponden a los órganos que ejercen el Poder Ciudadano y en el

artículo 278 las que competen al Consejo Moral Republicano; pero ello es, sin perjuicio de las atribuciones que en la propia Constitución se le asignan a cada uno de los órganos del Poder Ciudadano, como ámbito propio de competencia.

Es decir, que además de los deberes comunes que pueden corresponderles a las tres instituciones cuando actúan como Poder Ciudadano y a sus máximas autoridades jerárquicas como integrantes del Consejo Moral Republicano, la Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público y la Contraloría General de la República tienen sus propias y específicas atribuciones, establecidas en los artículos 281, 285 y 289 de la Constitución de la República, las cuales analizaremos brevemente para destacar los cambios mas importantes en relación con la Constitución de 1961.

La Defensoría del Pueblo

Es una novedosísima Institución creada en la Constitución de 1999 y frente a la cual existe una gran expectativa en la sociedad venezolana; pues su ámbito de acción se refiere a un área muy sensible, compleja y extensa.

En efecto, como todos sabemos, la nueva Constitución regula amplía y detalladamente los derechos humanos y las garantías ciudadanas, cuyas violaciones –precisamente– hacen entrar en acción a la Defensoría del Pueblo.

En esta oportunidad no haremos relación de antecedentes, ni referencias de derecho comparado, sino que nos limitaremos a precisar las principales atribuciones y competencias de la Defensoría del Pueblo y su interrelación con los otros órganos que integran el Poder Ciudadano.

El ámbito de competencia de la Institución está determinado en el artículo 280 Constitucional, que establece:

La Defensoría del Pueblo tiene a su cargo la promoción, defensa y vigilancia de los derechos y garantías establecidos en esta Constitución y en los tratados internacionales sobre derechos humanos, además de los intereses legítimos, colectivos y difusos de los ciudadanos y ciudadanas.

Como puede observarse, para expresar la misión esencial de la Defensoría del Pueblo en el artículo transcrito se usan tres vocablos: promoción, defensa y vigilancia; y esa misión se cumple mediante acciones cuyos objetivos son:

- A. Los derechos y garantías establecidos en la propia Constitución
- B. Los derechos y garantías establecidos en los tratados internacionales sobre derechos humanos, y
- C. Los intereses legítimos, colectivo y difusos de los ciudadanos y ciudadanas.

En cuanto a los derechos y garantías establecidos en la propia Constitución la lista es larga, extensa y variada. Decimos que es larga porque los derechos se consagran en 110 artículos del Título III (19 al 129), lo cual contrasta con los pocos deberes que expresamente impone a los ciudadanos en sólo 5 artículos (130 al 134).

Señalamos que es extensa y variada pues los derechos y garantías que se consagran en la Constitución los distribuye en las siguientes categorías:

- Capítulo I Disposiciones Generales (19 al 31)
- Capítulo II De la Nacionalidad y la Ciudadanía
(32 al 42)

Capítulo III	De los Derechos Civiles (43 al 61)
Capítulo IV	De los Derechos Políticos y del Referendo Popular (62 al 74)
Capítulo V	De los Derechos Sociales y de la Familia (75 al 97)
Capítulo VI	De los Derechos Culturales y Educativos (98 al 111)
Capítulo VII	De los Derechos Económicos (112 al 118)
Capítulo VIII	De los derechos de los Pueblos Indígenas (119 al 126)
Capítulo IX -	De los Derechos Ambientales (127 al 129).

A la larga lista anterior hay que agregar que corresponde también a la Defensoría del Pueblo la promoción, defensa y vigilancia de los derechos y garantías establecidos en los tratados internacionales sobre derechos humanos, válidamente suscritos por la República; así como los llamados "intereses legítimos, colectivos y difusos", cuyos conceptos han ido precisando la doctrina y la jurisprudencia venezolanas, en el sentido de que se trata de derechos que pertenecen a todos los ciudadanos y que pueden ser ejercidos singularmente por cualquiera de ellos.

Sin lugar a dudas, esta nueva Institución tendrá una gran responsabilidad en la plena vigencia del estado de derecho en Venezuela, pues sus atribuciones versan sobre los derechos y garantías fundamentales, cuyas violaciones e incumplimiento son frecuentes, no sólo por los órganos del Estado sino también por los particulares, en perjuicio de los débiles jurídicos.

El Ministerio Público

En cuanto al Ministerio Público, las disposiciones de la Constitución vigente (artículos 284 al 286) son similares a las contenidas en los artículos 218 al 222 de la Constitución de 1961; salvo en lo que se refiere a la forma de designar al Fiscal General de la República, la duración de su ejercicio en el cargo, y en algunos hay cambios importantes en sus atribuciones, pues algunas de ellas fueron eliminadas porque pasaron a la Defensoría del Pueblo, otras tuvieron que reformularse en función de esa nueva Institución y se le asignaron nuevas responsabilidades.

En efecto, en el artículo 285 se establecen las atribuciones del Ministerio Público en seis numerales cuyos cambios más importantes en relación con las previstas en el artículo 220 de la Constitución de 1961 podemos resumir en los siguientes aspectos:

- 1) Antiguamente se le atribuía en términos generales "velar por el respeto de los derechos y garantías constitucionales", y ahora se concreta esa atribución a garantizar en los procesos judiciales el respeto de esos derechos y garantías.
- 2) Se eliminó la atribución prevista en el ordinal 4º del artículo 220 de la Constitución de 1961, referente a "Velar por el correcto cumplimiento de las leyes y la garantía de los derechos humanos en las cárceles y demás establecimientos de reclusión." Ahora corresponde a la Defensoría del Pueblo.
- 3) Se incluyó una nueva atribución en el numeral 3 del artículo 285 de la Constitución de 1999, la cual determina el cambio más profundo, pues se insti-

tuye a los Fiscales del Ministerio Público como ordenadores y directores de la investigación penal de la perpetración de los hechos punibles.

- 4) El numeral 5 experimentó un cambio sustancial, pues si bien en ambas Constituciones ese numeral se refiere a intentar las acciones a que hubiere lugar para hacer efectiva la responsabilidad en que hubieren incurrido los funcionarios públicos con motivo del ejercicio de sus funciones, en la Constitución de 1961 estaba limitada a la responsabilidad civil, penal, administrativa o disciplinaria; en cambio en la Constitución de 1999 se amplía el ámbito de acción del Ministerio Público a la responsabilidad civil, laboral, militar, penal, administrativa o disciplinaria.

Esas innovaciones Constitucionales determinarán reformas importantes en la Ley Orgánica del Ministerio Público actualmente vigente; y en ese sentido el artículo 286 Constitucional prevé que deberá dictarse una nueva ley en la cual se regulará lo relativo a la organización y funcionamiento del Ministerio Público en los ámbitos municipal, estatal y nacional.

La Contraloría General de la República

Podría pensarse que esta Institución creada desde 1938, fue la que experimentó menores cambios en la nueva Constitución; sin embargo, además de lo referente a la forma de designar al Contralor o Contralora General de la República y el período de ejercicio en el cargo que ahora es de siete años, podemos destacar los siguientes aspectos:

- 1) Se eliminó la condición de órgano auxiliar del Congreso en sus funciones de control sobre la Hacienda Pública, que establecía el artículo 236 de la Constitución de 1961. En efecto, en la nueva Constitución la Contraloría General de la República es un órgano del Poder Ciudadano que tiene su ámbito de competencia propio, y no guarda relación de auxiliaridad con el Poder Legislativo.
- 2) Se amplió la autonomía funcional que le otorgaba el citado artículo 236 de la Constitución de 1961; ahora tiene rango constitucional su autonomía funcional, administrativa y organizativa, conforme con el artículo 287 de la Constitución vigente. También goza de la autonomía financiera que le otorga el artículo 273, en su condición de órgano del Poder Ciudadano.
- 3) Constituye una importante previsión de la nueva Constitución, el que se ordene expresamente en el artículo 290 que la ley debe regular la organización y funcionamiento del sistema nacional de control fiscal, pues en la Constitución de 1961, el mandato constitucional se limitaba a que "la ley determinará la organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, y la oportunidad, índole y alcance de su intervención. (artículo 234). La importancia y trascendencia del sistema nacional de control fiscal, amerita un estudio separado y completo para poder abarcar sus diferentes aspectos.
- 4) En cuanto a las atribuciones de la Contraloría General de la República, en la nueva Constitución no

sólo se hace la declaración general de que es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos, sino que en el artículo 287 agrega que sus actuaciones se orientarán a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetos a su control.

- 5) En el artículo 289, por primera vez se enumeran detalladamente las atribuciones de ese organismo, en la propia Constitución; y en nuestra opinión, no son muy afortunados los términos en los cuales las establece el citado artículo 289, pues el mismo dispone expresamente lo siguiente:

Son atribuciones de la Contraloría General de la República:

1. Ejercer el control, la vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como las operaciones relativas a los mismos, sin perjuicio de las facultades que se atribuyan a otros órganos en el caso de los Estados y Municipios, de conformidad con la ley.
2. Controlar la deuda pública sin perjuicio de las facultades que se atribuyan a otros órganos en el caso de los Estados y Municipios, de conformidad con la ley.
3. Inspeccionar y fiscalizar los órganos, entidades y personas jurídicas del sector público sometidos a su control; practicar fiscalizaciones, disponer el inicio de investigaciones sobre irregularidades contra el patrimonio público, así como

dictar las medidas, imponer los reparos y aplicar las sanciones administrativas a que haya lugar de conformidad con la ley.

4. Instar al Fiscal o a la Fiscal de la República a que ejerzan las acciones judiciales a que hubiere lugar con motivo de las infracciones y delitos cometidos contra el patrimonio público y de los cuales tenga conocimiento en el ejercicio de sus atribuciones.
5. Ejercer el control de gestión y evaluar el cumplimiento y resultado de las decisiones y políticas públicas de los órganos, entidades y personas jurídicas del sector público sujetos a su control, relacionadas con sus ingresos, gastos y bienes.
6. Las demás que le establezcan esta Constitución y la ley.

Señalamos que no resultan afortunados los términos del citado artículo 289 por las siguientes razones:

- a) En el numeral 1 usa la expresión "... sin perjuicio de las facultades que se atribuyan a otros órganos, en el caso de los Estados y Municipios, de conformidad con la ley", y por tanto no se incluyen las funciones que cumplen los órganos de control interno. Consideramos que ese numeral debió señalar que las atribuciones de la Contraloría General son sin perjuicio de los deberes que corresponden a los órganos de control interno de la Administración Pública y de las facultades que se atribuyan a otros órganos en el caso de los Estados y Municipios. Sugerimos que así se incluya en la ley.

- b) Se limitan las posibilidades de la Contraloría para instar al o a la Fiscal General de la República a que ejerza las acciones judiciales por infracciones y delitos cometidos contra el patrimonio público; solamente a los que tenga conocimiento en el ejercicio de sus atribuciones.
- c) En el numeral 2 se limitan las competencias a “Controlar la deuda pública ...”, y debió ser más extensa y referirse a **controlar las operaciones de crédito público...**
- d) Resultan limitantes y restrictivas las expresiones que se utilizan en el numeral 5 para definir los alcances del control de gestión que puede cumplir la Contraloría.

Finalmente, debemos hacer una mención especial del artículo 291 de la Constitución, referente a la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional, a la cual se le da rango constitucional. En efecto, el citado artículo 291 establece:

La Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional es parte integrante del sistema nacional de control. Tendrá a su cargo la vigilancia, control y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos afectos a la Fuerza Armada Nacional y sus órganos adscritos, sin menoscabo del alcance y competencia de la Contraloría General de la República. Su organización y funcionamiento lo determinará la ley respectiva y estará bajo la dirección y responsabilidad del Contralor o Contralora General de la Fuerza Armada Nacional, quien será designado o designada mediante concurso de oposición.

Como puede observarse, el artículo transcrito es de singular importancia, pues contribuye a aclarar una serie de dudas y comentarios en relación con los gastos militares.

En efecto, se ha dicho que en la nueva Constitución dichos gastos quedaron sometidos exclusivamente al control de la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional, y que se dejaron fuera del ámbito de competencia de la Contraloría General de la República; lo cual no es cierto, pues en el citado artículo 291 se consagran cuatro lineamientos básicos que no dejan lugar a malas interpretaciones:

- 1) Al señalar que la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional es parte integrante del sistema nacional de control, implica que está sujeta a la rectoría de la Contraloría General de la República y, por tanto, a las normas, lineamientos y directrices que ese organismo superior de control dicte para todos los órganos e instituciones que integren el sistema nacional de control.
- 2) La Constitución declara expresamente que las competencias de la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional en relación con los ingresos, gastos y bienes públicos afectos a la Fuerza Armada Nacional, no menoscaban las competencias de la Contraloría General de la República como órgano superior de control externo.
- 3) Que la organización y funcionamiento de la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional serán determinados en la ley respectiva. Entendemos que la Constitución se refiere a la Ley Orgánica de la Fuerza Armada Nacional, en la cual debe-

rá regularse la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional, sin perjuicio de las disposiciones que le sean aplicables a ese Organismo, de la Ley de la Contraloría General de la República y demás previsiones que se dicten sobre el sistema nacional de control.

- 4) Que el Contralor o Contralora General de la Fuerza Armada Nacional será designado o designada mediante concurso de oposición, lo cual garantizará la idoneidad técnica y profesional de ese alto funcionario.

VI. CONCLUSIONES

Concluiremos este primer trabajo señalando:

Primero: el gran reto que está planteado por efecto de la nueva Constitución, es que las tres instituciones que integran el Poder Ciudadano (La Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público y la Contraloría General de la República), no sólo cumplan sus respectivas atribuciones con la mayor eficiencia posible, sino que aprendan a trabajar en equipo, coordinando sus experiencias, conocimientos y recursos; conscientes de que tienen una finalidad última común. En este sentido se tuvo algunas experiencias durante el lapso 1990-1994 a través de los llamados task force, integrados por funcionarios de la Contraloría General de la República y del Ministerio Público, con resultados satisfactorios en la lucha anticorrupción.

Segundo: es de singular importancia dotar de la mayor seriedad, consistencia y apoliticismo a las decisiones que emanen del Consejo Moral Republicano, pues sólo de esa

forma se puede lograr el debido respeto y la jerarquía institucional indispensable para gozar de la confianza de la colectividad.

Tercero: no basta con tener una nueva Constitución en la cual se cree el Poder Ciudadano, sino que hay que ser especialmente cuidadoso en el desarrollo legislativo de los principios constitucionales para que no existan contradicciones ni despropósitos en las leyes que deberá dictar la Asamblea Nacional dentro del primer año contado a partir de su instalación, de acuerdo con lo previsto en la Disposición Transitoria Cuarta de la Constitución.

Cuarto: para que el Poder Ciudadano y los órganos que lo integran funcionen adecuadamente y respondan a las expectativas creadas, deben contar con los recursos humanos y materiales en cantidad y calidad suficientes, pues las atribuciones, deberes y competencias que les corresponden así lo requieren por su complejidad y trascendencia.

**TENDENCIAS EN LA EVALUACIÓN
DE LA GESTIÓN
EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**



ISABEL BRUSCA ALIJARDE

Doctora (1995) y Licenciada (1990) en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Zaragoza-España.

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad desde 1990 en la Universidad de Zaragoza.

Su actividad de investigadora y docente ha estado centrada fundamentalmente en el ámbito de la contabilidad y auditoría de las administraciones públicas. Ha participado en numerosos trabajos de investigación relacionados con la contabilidad y gestión de las administraciones públicas.

Fue premiada por el Tribunal de Cuentas de España -Sociedad Estatal V Centenario- por un estudio comparado

sobre el Control Externo de las Sociedades Estatales por las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Autora de numerosos artículos publicados en revistas especializadas, tanto nacionales como internacionales.

Ha participado activamente en diversos seminarios y congresos sobre contabilidad y auditoría en las administraciones públicas. Asimismo, colabora en el Programa de Doctorado del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza, impartiendo curso sobre Análisis y Auditoría de las Cuentas Públicas.



VICENTE CONDOR LÓPEZ

Doctor (1984) y Licenciado (1977) en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Valencia-España.

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad desde 1977; Director del Departamento de Contabilidad y Finanzas; Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales; Decano de la facultad de Ciencias Económicas Empresariales entre 1987 y 1990 en la Universidad de Zaragoza.

External Examiner de la Universidad de Gales (Reino Unido); Miembro de la Comisión Internacional del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; Consejo de

Redacción de la Revista Proyecto Social y Cuadernos Aragoneses de Economía; del Consejo de Administración de Ibercaja y de otras entidades y evaluador de diversas revistas científicas

Autor de numerosos trabajos de investigación, de artículos publicados en Revistas especializadas -nacionales e internacionales- y de ponencias en Congresos de carácter científico y profesional. Ha dirigido varias tesis doctorales y numerosos cursos de especialización y doctorado en Argentina, Chile, España y Perú.

Tendencias en la evaluación de la gestión en las administraciones públicas*

**Isabel Brusca Alijarde
Vicente Cónдор López**

1. MEDIDAS ALTERNATIVAS PARA LA EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Entre los objetivos asignados al sistema de información contable público destaca como uno de los más relevantes la medición de la economía, eficiencia y eficacia, con el fin último de proporcionar información en el proceso de toma de decisiones. Sin embargo, en las administraciones públicas, medir la economía, eficiencia y eficacia no es un proceso fácil, en tanto que cualquier administración pública tiene múltiples objetivos, no orientados a la maximización del beneficio, sino a la prestación de servicios.

Asimismo, es habitual encontrar reflexiones que apuntan que el sector público debería justificar su existencia con

* Artículo publicado con autorización de sus autores (nueva versión del artículo publicado originalmente con el título *Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas*, en la Revista de Auditoría Pública N° 18, correspondiente a septiembre de 1999).

base en la asignación eficiente de los recursos y en unos niveles de calidad de sus servicios que respondan a las exigencias de los ciudadanos, cada vez más concienciados de sus aportaciones a los presupuestos públicos.

En línea con esto, en el momento actual estamos inmersos en un proceso de cambio en el sector de las administraciones públicas, cuyo principal objetivo es establecer un nuevo enfoque que permita asegurar una gestión eficiente, en el cual destaca la introducción del paradigma del ciudadano como cliente y el cambio en la cultura organizativa, así como el cambio en la evaluación de la utilización de recursos y del cumplimiento de objetivos. Como indica Iturriaga (1999, p. 41), la calidad del funcionamiento de la administración vendría determinada por: orientación al cliente (ciudadano); eficacia en el logro de los objetivos; eficiencia en el uso de recursos públicos; legalidad (pleno sometimiento) y objetividad (transparencia e igualdad).

Entre las alternativas desarrolladas para dotar al sector público de adecuados mecanismos de gestión, que puedan servir de guía en la gestión pública y contribuyan de forma activa y eficaz en el proceso de toma de decisiones, destacan la contabilidad analítica por centros de responsabilidad y los indicadores de gestión.¹ Ambas son precisamente el objeto de estudio de este artículo.

¹ También las técnicas presupuestarias por objetivos y programas han recibido un fuerte impulso, si bien los modelos de costes y de indicadores están siendo tomados actualmente con mayor interés que las primeras. En todo caso, ambas alternativas pueden hacerse compatibles con otras técnicas de evaluación dirigidas a la mejora de la gestión pública.

En primer lugar, la implantación de un sistema de contabilidad analítica permitirá la obtención de información que resultará imprescindible en la evaluación y medición de los resultados de la gestión, aportando medidas que puedan ser de máxima utilidad en el proceso de toma de decisiones. Además, la contabilidad analítica, mediante el cálculo de los costes de las correspondientes actividades, alimentará a su vez la construcción de indicadores, para los que la información sobre costes es imprescindible y necesaria.

En segundo lugar, los indicadores de gestión pueden ofrecer una herramienta para medir la actividad de las administraciones públicas, entendiendo las dificultades asociadas a la valoración de los servicios prestados u outputs de este tipo de organizaciones. Así, los indicadores son instrumentos de gestión que pueden adaptarse a las necesidades de la gerencia para transmitir información sobre los aspectos más relevantes de la entidad.

2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

En el entorno público, aunque también en el privado, uno de los principales objetivos es la asignación de los recursos a aquellas entidades, programas o agencias que maximizan los servicios prestados a la sociedad a partir de los recursos disponibles. Para lograr este objetivo final de eficiencia en la asignación de los recursos, debe mantenerse como prioritario el conocimiento de todos los costes que son asignables a un determinado programa, pese a las dificultades para conocer los beneficios derivados de una actuación concreta. Por ello, un sistema de contabilidad analítica puede jugar un papel importante en cualquier proceso de asignación de recursos públicos.

Además, en un momento como el actual, donde los problemas de escasez de recursos financieros son persistentes, la intensificación del control de costes mediante la implantación de forma real de la contabilidad analítica puede ayudar a controlar la situación, evitando recurrir a alternativas más perjudiciales como la simple reducción arbitraria del gasto.

Las principales ventajas de un sistema de contabilidad analítica para las administraciones públicas pueden agruparse en las siguientes: permitir mostrar los costes por actividades; proporcionar información para la planificación y el control de la actividad interna de la propia entidad; medir la economía y la eficiencia, a la vez que facilitar la medición de la eficacia; comparar entre los costes de distintas entidades; clarificar el empleo de los recursos públicos; impulsar incentivos en los esfuerzos de los gestores que les motive a la racionalización de los recursos; y proporcionar información sobre *inputs* que alimente un sistema de indicadores de gestión.

En España, se vienen realizando esfuerzos encaminados al establecimiento de una contabilidad analítica o de gestión desde 1983, con la introducción del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública. Aunque en un primer momento se trató de buscar una solución global, a partir de 1986 comenzaron los intentos de desarrollo de sistemas de gestión aplicados a entidades específicas, en función de los objetivos, actividad y naturaleza de la entidad a la que iban destinados. Las principales experiencias se enmarcan en el campo de Organismos Autónomos Comerciales e Industriales dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, Aeropuertos Nacionales, Instituto de Turismo, entre otros. También puede resaltarse un proyecto sobre Contabilidad

Analítica en Universidades, llevado a cabo con el objetivo principal de introducir una racionalización y mejora de la gestión de la Universidad Pública.

El aprendizaje y experiencia adquiridos en los anteriores ha sido plasmado en un proyecto para organismos autónomos denominado proyecto CANOA (Contabilidad Analítica para Organismos Autónomos), que sin duda supera y evita los errores existentes en los sistemas desarrollados previamente. Asignando tanto costes externos como calculados a los distintos centros de coste, y posteriormente a las actividades, permite el cálculo de costes por actividades que se podrán comparar con los ingresos para obtener el margen sobre actividades.

Ahora bien, los esfuerzos anteriores deben continuar con el desarrollo de un sistema de contabilidad analítica para otros subsectores. Así, en el campo de la administración local, la normalización de la contabilidad analítica ha sufrido un retraso y todavía no puede hablarse de su implantación generalizada, aunque sí existen experiencias aisladas que dan prueba de la importancia de esta área. De hecho, los resultados obtenidos en una encuesta realizada a los responsables de contabilidad de las diputaciones provinciales y ayuntamientos de más de 20.000 habitantes ponen de manifiesto que sólo el 22,6% de las entidades calculan el coste y rentabilidad de los servicios prestados ² (Brusca, 1997, p. 311). Sin

² Ello pese a que el artículo 192 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales exige que las entidades de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior acompañen a la Cuenta General una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y una memoria demostrativa del grado en que se hayan

embargo, la administración local es uno de los entes públicos donde existe mayor número de tasas y precios públicos, por lo cual el conocimiento exacto de los costes se hace imprescindible para la fijación de ambos.

En este sentido, vamos a hacer referencia a los principales aspectos a abordar para el desarrollo de un modelo de contabilidad analítica para las administraciones públicas:

- a) *Reparto de costes indirectos*. Como matiza AECA (1997a, p. 51), el proceso de imputación de costes a los centros debe distinguir dos clases de componentes de coste: i) aquéllos cuyo consumo está directamente ocasionado por un centro de costes, en cuyo caso no existirán problemas importantes para su afectación y ii) aquéllos cuyo consumo es común a varios centros. Para estos últimos, es fundamental establecer las bases de reparto a los centros, para lo cual se pueden tomar criterios como personas equivalentes, superficie o unidades consumidas, entre otros.

A modo de ejemplo, pueden citarse las siguientes opciones: energía eléctrica (Kw/Hora),³ amortización de inmuebles (número de m²); comunicaciones (número de extensiones); limpieza y aseo (número de m²), material de oficina (número de personas equivalentes); reparación y conservación

cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos. Sin embargo, aunque sí existen ejemplos, como puede ser el Ayuntamiento de Barcelona, son pocas las entidades que elaboran dicha memoria.

³ Los conceptos entre paréntesis corresponden a los criterios de reparto propuestos por AECA (1997a).

del mobiliario (valor del mobiliario); seguridad (número de m²); y agua (número de personas equivalentes).

- b) *Definición de los lugares de coste.* Para su delimitación debe atenderse necesariamente a la estructura organizativa de las distintas entidades, respondiendo fundamentalmente a las necesidades de información por áreas de responsabilidad. Por la dificultad de medir el *output* en este tipo de entidades, resultan especialmente indicados los centros de coste que tendrán el objetivo de producir (prestar) una cantidad dada de productos (servicios) minimizando los consumos necesarios de los recursos controlados por el gestor del centro (Fernández y Morala, 1993, p. 6).

El proceso de asignación de costes a los centros de coste debe hacerse lógicamente en función del consumo y utilizando la variable representativa de cada uno.

- c) *Análisis de los portadores de costes.* Mientras que en las empresas el diseño de los portadores no es complejo, identificándolos con los productos o servicios, en las administraciones públicas, las características propias de los servicios, convierten el tratamiento y delimitación de los portadores de coste en una de las labores más difíciles inherentes a la contabilidad de gestión.

Las actividades llevadas a cabo por la entidad pueden ser una buena alternativa para establecer el portador de costes, ante lo que habrá de hacerse un esfuerzo para la

sistematización y delimitación clara de las mismas, e incluso si es posible su desagregación en productos.⁴

La imputación de los costes a los portadores de coste debe igualmente tener en cuenta el consumo y si éste está directamente originado por una actividad o servicio que presta un centro o se trata de un consumo común a varias actividades o servicios de distintos centros, en cuyo caso debe aplicarse un criterio de reparto de los costes a las actividades.

Por último, el proceso terminaría con la imputación de los ingresos y, en la medida de lo posible, su comparación con los costes de las actividades, para obtener así el margen de las mismas. Para realizar dicha comparación, debería establecerse una diferenciación entre actividades que obtienen ingresos directos para su financiación, y aquellas otras cuyos recursos proceden de impuestos generales y similares, para las que dudamos no sólo de la posibilidad de determinar los ingresos correspondientes a la actividad, sino también de la validez de los márgenes deducidos. Por ello, parece que en este último tipo de actividades calcular los costes correspondientes supone ya un avance muy significativo, ofreciendo en todo caso una información muy valiosa para mejorar la gestión en las administraciones locales.

En síntesis, mediante la implantación de un sistema de contabilidad analítica se contribuirá a resolver el problema de la evaluación y medición de los resultados de la gestión, y se obtendrán medidas que puedan ser de máxima utilidad en el proceso de toma de decisiones. Además, la conta-

⁴ En ese caso los productos podrían identificarse con los *outcomes* (impactos o consecuencias) que se pretenden con la prestación de los servicios.

bilidad analítica, mediante el cálculo de los costes de las correspondientes actividades, alimentará a su vez la construcción de indicadores, para los que la información sobre costes es imprescindible. Quizá su implantación podría realizarse de forma gradual, insertada a su vez en un ambiente de disposición y búsqueda de la mejora de la calidad en los servicios públicos.

3. LOS INDICADORES DE GESTIÓN EN LA EVALUACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Además de la contabilidad analítica como medio para mejorar el control de costes, los indicadores de gestión pueden ofrecer una herramienta para medir la actividad de las administraciones públicas y analizar en que medida se han alcanzado los objetivos previamente fijados. Cada vez más se palpa el interés por los mismos en toda la administración pública y especialmente en el mundo local.

En la puesta en marcha de una nueva cultura de las administraciones públicas protagonizada por la eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios, los indicadores de gestión pueden considerarse una de las grandes áreas del quehacer del sector público en aras de la racionalización de los recursos.

Es posible establecer indicadores de varios tipos en función de lo que se pretenda medir y, como consecuencia, existen diversas clases de indicadores. Entre las muchas clasificaciones que han sido aportadas en la literatura contable, puede destacarse la que hace referencia a los indicadores de economía, eficiencia y eficacia, como tal, que tratarán de evaluar de forma conjunta los correspondientes ámbitos de la gestión.

Los *indicadores de economía*, reflejarán si los recursos han sido adquiridos al menor coste posible, a la vez que en la cantidad y calidad adecuadas. Los indicadores más útiles son aquéllos que hacen referencia a los costes, estableciendo las comparaciones oportunas con los costes previstos. Un ejemplo sería el coste por persona para algunos servicios de atención al personal, o el número medio de personal que atiende un determinado servicio por habitantes, tal como el número de bomberos por habitantes, número de agentes de policía por habitantes, etc.

Los *indicadores de eficiencia*, tratarían de ver si es adecuada la relación existente entre los servicios prestados y los recursos utilizados. Ejemplos de este tipo podrían ser el número de libros de la biblioteca prestados por cada trabajador, número de incendios atendidos por bombero, etc., ante lo que debe considerarse también la incidencia de aspectos de tipo social que en ocasiones influirán en dichos indicadores.

Los *indicadores de eficacia*, medirán el grado en que han sido conseguidos los objetivos previstos, para lo cual es imprescindible que se hayan fijado de forma clara los objetivos de la organización. Un ejemplo sería número de usuarios de un determinado servicio que no han podido ser atendidos, tal como número de llamadas a bomberos o policía no atendidas, número de personas detenidas en relación con el número de casos denunciados, etc.⁵

⁵ Un desarrollo exhaustivo sobre los indicadores de economía, eficiencia y eficacia puede verse en Navarro (1998), donde se recogen algunas propuestas para algunos servicios concretos.

Ahora bien, aunque la clasificación anterior es la más generalizada, lo cierto es que últimamente existe una tendencia a incrementar esa triple clasificación,⁶ haciendo referencia a indicadores de equidad, excelencia, entorno, efectividad y sostenibilidad (AECA, 1997b, p. 34). En cierta medida éstos tienen ya cabida dentro de estos tres tipos de indicadores.

3.1. Utilidad y limitaciones de los indicadores de gestión

La principal utilidad de los indicadores de gestión radica en la información que son capaces de comunicar. Así, permiten conocer en que medida las operaciones están contribuyendo a la eficiencia y la eficacia, y realizar comparaciones para el mismo tipo de servicio entre distintas organizaciones, y comparaciones en el tiempo, identificando tendencias, para analizar las causas de posibles diferencias, con la posibilidad de alertar sobre algunas áreas de interés.

Asimismo, como señala el *Governmental Accounting Standards Board* (GASB, 1990, pp. 32-35), ayudan en el proceso de planificación, previsión a corto plazo y elaboración de presupuestos; pueden contribuir a la rendición de cuentas de las entidades públicas; pueden ser utilizados para motivar a los empleados públicos mediante incentivos, premios y sanciones; y su presencia puede estimular a los ciudadanos a tener mayor interés en las entidades públicas y mayor estímulo en los gestores públicos para proporcionar servicios de mejor calidad.

⁶ Al respecto puede verse De Val (1999).

Por otra parte, aunque los indicadores de gestión proporcionan una visión sobre los principales problemas que deben ser resueltos por los órganos de dirección, debe también entenderse que siempre existen limitaciones y dificultades asociadas al uso de cualquier conjunto de indicadores. Por ejemplo, aunque las medidas de calidad son tan importantes como las de cantidad, las primeras pueden ser difíciles de desarrollar y de elevada subjetividad.

Otra dificultad es que en ocasiones las medidas tienen un carácter relativo más que absoluto, por lo que es preciso establecer comparaciones, lo cual no siempre es fácil, y sobre todo teniendo en cuenta la existencia de tratamientos alternativos; por ejemplo, ante el reparto de costes. A ello se añaden variables externas o exógenas, como variables socioeconómicas, que afectan a la población y pueden hacer que las comparaciones no tengan sentido.

También se hace complejo determinar la importancia de los distintos indicadores, cuando además los indicadores de gestión de niveles superiores pueden tener costes y beneficios a largo plazo. De cualquier forma, debe considerarse la necesidad de observar de forma conjunta todos los indicadores, y no únicamente uno a uno, ante lo cual han sido diversas las propuestas de los autores. Así, por ejemplo, Anthony y Young (1984) apuntan la utilidad de establecer vectores de indicadores de *output*, mientras Mayston (1985) se muestra partidario de establecer una matriz de indicadores, destinando las filas a las diversas actividades, dentro de la misma área, y las columnas a los logros alcanzados en cada una de ellas. Otra posibilidad es la aplicación de las técnicas econométricas, cada vez más utilizadas en las administraciones públicas y entre las que puede desta-

carse como más interesante el *Data Envelopment Analysis* (DEA), cuya principal característica es la capacidad de convertir múltiples medidas de *output* en una única medida global de la rentabilidad, utilizando los métodos de programación lineal.

3.2. Características de los indicadores de gestión

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que un conjunto de indicadores debe reunir ciertas características, si se desea que los mismos reflejen la realidad de forma adecuada. En ese sentido, Jackson (1987)⁷ establece las características que deben poseer los indicadores de gestión:

- i) Deben estar relacionados con los fines operativos asignados a la organización.
- ii) Deben ser específicos, cuantificables y estandarizados de forma que la información pueda ser válida para hacer comparaciones dentro de la misma organización, y entre distintas organizaciones.
- iii) Deben ser tan simples como sea posible, consistente con su objetivo.
- iv) Deben ser aceptables y creíbles en el sentido de estar libres de sesgos sistemáticos.
- v) Deben ser útiles y capaces de actuar como señalizadores en las áreas donde las cuestiones relativas a las actuaciones pueden y deben ser formuladas.

Las características anteriores no son nada más que un reflejo de las características cualitativas que debe cumplir

⁷ Extraído de Guthrie (1994, p. 264)

todo tipo de información contable, recogidas tradicionalmente en los pronunciamientos de marco conceptual de los diversos organismos reguladores y que siguiendo al GASB (1994) podemos resumir en: fiabilidad, relevancia, oportunidad, consistencia o uniformidad, comprensibilidad, comparabilidad y oportunidad.

El cumplimiento de las características anteriores implica, por tanto, que los indicadores deben derivarse de sistemas que proporcionan datos controlados y verificables; deben proporcionar información relevante para la adecuada comprensión de la consecución de los objetivos; deben presentarse en el momento oportuno; de forma uniforme a través del tiempo para que puede servir de base para establecer comparaciones; deben ser concisos y comprensibles; deben proporcionar información que sea comparable e incluso incluir comparaciones en el tiempo, entre entidades, entre distintos servicios o programas o comparaciones con estándares.

Por otra parte, en la medida en que los indicadores se alimenten de importes obtenidos de la información contable, debe tenerse en cuenta el efecto que sobre los mismos tendrán las prácticas contables, por lo cual es importante que el sistema contable sea lo más perfecto posible en cuanto a capacidad informativa, requisitos y principios.

3.3. Los indicadores de gestión como información complementaria a los estados financieros

Dada la importancia de los indicadores de gestión, y ante la inadecuación del resultado económico para demostrar el rendimiento de las actuaciones de los gestores, cabe plantearse la conveniencia de incluir un sistema de indica-

dores como información complementaria a los estados financieros, de forma que los mismos formaran una parte más dentro del informe anual, para dar así cumplimiento a algunos de los objetivos asignados a la información contable pública, y fundamentalmente a la utilidad en la toma de decisiones, permitiendo que los usuarios pudieran disponer de dicha información, ya que en definitiva son los que se ven afectados por la buena o mala calidad de la gestión de los servicios públicos.

La respuesta a dicha cuestión es un punto clave en los estados financieros de las administraciones públicas que, además, no tiene precedente en el sector empresarial. En este sentido, diversidad de autores han manifestado que los informes anuales deben proporcionar necesariamente información sobre la cantidad y calidad de los servicios que la organización ha proporcionado, como complemento a los estados financieros básicos.

Lo cierto es que, bien como parte del informe financiero bien en un informe destinado exclusivamente a ellos, los indicadores de gestión parecen ser los últimos ingredientes en el mundo de la información financiera de las administraciones públicas, y algunas iniciativas llevadas a cabo en el contexto internacional dan prueba de ello.

3.4. Iniciativas en el contexto internacional para la implantación de los indicadores de gestión

Aunque el reconocimiento de la importancia de medir la actividad y rendimiento de las organizaciones públicas no es nuevo, en la actualidad ha alcanzado tal envergadura que los sistemas de información contable pública se han visto fuertemente implicados e incluso obligados a traspasar

las barreras de la información meramente financiera. En consonancia con esto, las iniciativas llevadas a cabo en el área de los indicadores de gestión en los países del ámbito de influencia anglosajona son verdaderamente alentadoras, tal como ponemos de manifiesto a continuación.

No obstante, también en los países continentales se están realizando en el momento actual iniciativas para la introducción de técnicas que permitan la racionalización en la gestión de los servicios públicos, como analizaremos posteriormente. Por tanto, queremos dejar constancia de que el impulso hacia la mejora de la gestión ha sido generalizado, aunque el estado actual en el área de los indicadores de gestión es muy distinto en cada país.

En **Estados Unidos**, puede destacarse la labor realizada por el GASB para la sistematización de un conjunto de indicadores aplicables a los diversos servicios, recomendando ya en 1990 una serie de indicadores para los servicios públicos más importantes. Posteriormente, en abril de 1994, emitió el *Concepts Statement (CS) N° 2: Service Efforts and Accomplishments Reporting* (información sobre medios y logros en los servicios), donde propone los conceptos que serán utilizados en la elaboración de normas que exijan que la información de medidas no financieras de recursos y logros sean incluidas como una parte del informe financiero anual de las entidades públicas locales y estatales.

En definitiva, esta intención del GASB de emitir normas sobre información no financiera, partiendo del marco fijado en su nuevo documento, y sobre la base de la experiencia adquirida mediante las implantaciones a modo de prueba de los indicadores de gestión que en su anterior informe había recomendado, abre paso a una nueva época de

la información de las entidades estatales y locales estadounidenses, en la que las medidas sobre el rendimiento en la prestación de servicios aparece como complemento perfecto a la información recogida tradicionalmente en los estados financieros.

De forma similar, en **Nueva Zelanda** una novedad importante de la reciente reforma contable llevada a cabo por la *New Zealand Society of Accountants* (NZSA, 1994) es que el informe financiero contiene, además de la tradicional información de carácter financiero, otra información no financiera, destinada a proporcionar estadísticas y una descripción de los logros de la entidad en el suministro de bienes y servicios, así como de los efectos en la comunidad de la existencia de la entidad y sus operaciones.

En este sentido, se establece un apartado para incluir la información sobre las actividades realizadas en cada servicio, denominado *Statement of Performance Service*, donde se informa sobre el grado en que la entidad ha alcanzado sus objetivos de prestación de servicios, desglosando todos los *outputs* de la entidad, así como el coste de éstos, y si es posible y adecuado debe indicarse también el *outcome*⁸ al que el *output* pretende contribuir.

En el **Reino Unido** se han llevado a cabo diversos desarrollos insertados en un proceso de reforma de la gestión pública en los últimos años, cuyo objetivo es poder prestar mejores servicios, más eficientes y eficaces, dentro de los recursos disponibles, con objeto de beneficiar a los contribuyentes, consumidores y personal. La demanda de un

⁸ Impactos o consecuencias para la comunidad resultantes de la existencia y operaciones de la entidad.

cambio cultural orientado a dichos fines ha llevado al gobierno a la imposición de indicadores de gestión con el propósito de establecer un control sobre las actividades.

En el contexto del gobierno central el énfasis se ha puesto en la creación de agencias, argumentando a favor de dicha iniciativa que las agencias serán obligadas a desarrollar sistemas rigurosos de auto-evaluación y a adoptar indicadores de gestión (Jenkins y Gray, 1994, p. 50). En el ámbito de las entidades locales, la Ley de Gobiernos Locales de 1992 (*Local Government Act 1992*) exigió a la *Audit Commission* que desarrollara indicadores de gestión para los servicios de las autoridades locales. Dichos indicadores son recogidos en *The Citizen's Charter Indicators* y cada autoridad local debe evaluar su economía, eficiencia y eficacia con éstos y publicar detalles en un periódico local. Posteriormente, la *Audit Commission* tiene que comparar los diferentes niveles de rentabilidad alcanzados por las distintas autoridades y emitir un informe de carácter nacional.

El objetivo es introducir a los consumidores en el debate sobre las actividades de la autoridad local y al mismo tiempo poner a su disposición información que les permita tomar decisiones sobre dónde **comprar** u obtener servicios (Hepworth, 1994, p. 145). Esto es una evidencia más en apoyo del argumento de que la gestión orientada hacia el cliente ha alcanzando un desarrollo que no puede pasar desapercibido.

Cabe resaltar que aunque la finalidad, en último extremo, es dar cuenta a los ciudadanos sobre los servicios prestados y su calidad, dichos indicadores no forman parte del informe financiero anual de la entidad local, por lo que la iniciativa inglesa es en cierto modo distinta a la que se ha

llevado a cabo en Estados Unidos o Nueva Zelanda, donde se consideraba que en el propio informe financiero podía destinarse un espacio a proporcionar información sobre la eficacia en la gestión de los servicios públicos.

Continuando en el ámbito anglosajón, pueden destacarse igualmente las iniciativas llevadas a cabo en **Australia**. Así, entre los principales puntos caracterizadores de la reforma en la información contable de las entidades públicas australianas, destaca el énfasis existente por los indicadores de gestión en general. No obstante, la *Australian Accounting Research Foundation* (AARF, 1993) aborda el tema de forma flexible: no exige que las entidades locales incluyan en el informe financiero indicadores no financieros de gestión, si bien anima a dichas entidades a que lo hagan, bajo la perspectiva de ayudar a los usuarios a valorar la economía, eficiencia y eficacia de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos.

Destacan también los intentos llevados a cabo en **Suecia** para destinar, dentro del informe financiero, un apartado para informar sobre los logros de la organización en la prestación de servicios y otros aspectos del sistema de control de gestión (Burrowes, 1994).

Por último, y aunque con una orientación distinta, pueden citarse los esfuerzos realizados en **Canadá**, donde las investigaciones de la Fundación Canadiense de la Auditoría Integral, en colaboración con gestores públicos de alto nivel, han dado lugar al desarrollo de un modelo para informar sobre la eficacia (Boisclair, 1994). Se propone que sean los responsables de la gestión quienes proporcionen información sobre la eficacia utilizando este modelo, en el cual es posible desarrollar indicadores de gestión.

En el contexto de los países continentales, existe también una preocupación generalizada por la implantación de técnicas que permitan la evaluación de la eficacia y eficiencia del sector público, a la vez que contribuyan activamente en el proceso de toma de decisiones. Sin embargo, en la mayor parte de ellos, la introducción de una contabilidad financiera que proporcione información verdaderamente útil está en fase de reforma, o en todo caso es reciente; aunque las bases están sentándose, no existe todavía una cultura dirigida a la rendición de cuentas en términos de indicadores de gestión.

Así, en Italia se está llevando a cabo una reforma del sistema de información contable de las administraciones públicas. Es en el ámbito de la administración local donde se acusan más los esfuerzos de modernización para el establecimiento de un modelo de información que sea de utilidad para la toma de decisiones, siendo la Ley N° 142 de 8 de junio de 1990 la que marcó el paso fundamental en la reforma de los gobiernos locales.

Concretamente, el artículo 55 de dicha ley establece que el consejo de gobierno del ente local debe elaborar un informe que se incorpora a las cuentas anuales en el que se evalúa la eficacia de las acciones desarrolladas sobre la base de los resultados obtenidos en los programas y los costes soportados (Caperchioni y Garlatti, 1994, p. 371). En consonancia con ello, algunas entidades locales han llevado a cabo sus propias iniciativas para la implantación de sistemas de contabilidad de gestión, en aras de mejorar la eficiencia y eficacia de la entidad.

De forma similar, Francia está también consolidando la reforma del sistema contable de las administraciones locales, habiendo llevado previamente la reforma de la contabilidad de las administraciones públicas centrales. Estas reformas han estado dirigidas a la presentación de una información económico-financiera más acorde con las necesidades de los gestores públicos y de otros posibles usuarios externos de la información.

Aunque dicha reforma no ha tomado en consideración la presentación de un sistema de indicadores de gestión dentro de la información contable, sí supone una oportunidad para el cambio hacia una nueva cultura de la gestión pública. Una vez sentadas las bases en el nuevo modelo de información contable, podrá avanzarse en la línea de los indicadores de gestión. De hecho, una ley de 1995 ya exige a las delegaciones de servicio público de las entidades locales (concesionarios de servicios locales) a presentar un análisis de la calidad de los servicios mediante indicadores técnicos relativos a las condiciones de prestación del servicio a los usuarios. Dichos informes son adjuntados a la información financiera de las entidades locales.

Por otro lado, puede destacarse la creación en 1990 del *Conseil Scientifique de l'Evaluation*, que cada año emprende una serie de evaluaciones de políticas o programas a petición básicamente del gobierno, del Parlamento o del Consejo Social (Subirats, 1996, p. 119), lo que ratifica que se ha tomado conciencia de la necesidad de implantar mecanismos que permitan la racionalización en la gestión de los recursos públicos.

También Alemania está en la lista de países en los que predomina una atmósfera de reforma en el momento actual, siendo en el sector local donde se localizan las principales reformas en curso, ya que se ha preferido iniciar por el nivel local y no por el estatal. En este contexto, se ha creado un órgano consultor y asesor de las corporaciones locales que ha impulsado un proyecto basado en los desarrollos de la "Nueva Gestión Pública", con objeto de adoptar técnicas de gestión que permitan una mayor eficiencia y eficacia. Entre los principales aspectos de este proyecto de reforma, conocido como *New Control Model*, se encuentra la implantación de una contabilidad de gestión en las entidades locales (Vela, 1995, p. 36):

Todavía queda bastante camino que recorrer para consolidar un modelo de información contable que proporcione información de utilidad para la toma de decisiones, y en ese sentido no se ha llevado a cabo ninguna iniciativa para establecer los indicadores de gestión. Ello no implica que no se hayan adoptado iniciativas tendentes a la evaluación de las políticas públicas, fundamentalmente a nivel federal.

En síntesis, se detecta que mientras en los países del ámbito de influencia anglosajona se ha consolidado ya la modernización de los sistemas de información contable pública y actualmente se está pensando en incluir en éstos un sistema de indicadores de gestión que complemente la información recogida en los estados financieros, en los países continentales la reforma contable está todavía en curso y no ha llegado aún el momento de los indicadores de gestión. A pesar de ello, sí se han llevado a cabo algunas iniciativas para mejorar la gestión de las administraciones públicas y para evaluar los resultados de sus políticas.

4. EFECTOS DE LA IMPLANTACIÓN DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN EN CONTROL EXTERNO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Tradicionalmente la medición de la economía, eficiencia y eficacia ha sido encomendada a las auditorías operativas o *value for money audit*, y ya en 1972 la *General Accounting Office* (GAO) emitió normas para la auditoría de las organizaciones públicas que superan el alcance de las tradicionales auditorías financieras y de cumplimiento para incluir también aspectos de eficiencia y eficacia. Sin embargo, ya entonces, Caldwell (1973, p. 20) manifestó que en su opinión la principal responsabilidad de la evaluación de los programas debería estar en la propia entidad pública y no en los organismos encargados de la auditoría.

La sucesión de los hechos posteriores ha revelado que estos aspectos de la rendición de cuentas han sido dejados para los auditores, si bien a finales de los ochenta se inició el debate sobre si los auditores deberían ser los únicos que revelarían hechos sobre la economía y eficiencia, o si era necesario que la entidad informara periódicamente sobre estas medidas, de forma que los contribuyentes pudieran valorar las tendencias en las actuaciones y realizaciones, o comparar entre distintas entidades gubernamentales. Como se desprende del punto anterior, en el momento actual existe práctico convencimiento de que las entidades son las que deben implantar los indicadores de gestión.

Los indicadores de gestión son medios importantes para la aplicación de las denominadas auditorías *value for money*, o auditorías operativas, cuyo principal objetivo es el examen de la gestión de la entidad con el objeto de determinar la eficacia, la eficiencia y la economía de la misma. La

auditoría y, más concretamente, los auditores tienen un papel importante en el camino hacia la valoración de la calidad y gestión de los servicios públicos.

En el momento actual, a pesar del interés de que la información acerca de la gestión de los recursos públicos suscita en la sociedad, existen muchas dificultades para llevar a cabo efectivamente las auditorías operativas. Así, si bien no podemos afirmar que los órganos de control externo no han efectuado auditorías operativas, es una realidad que las auditorías de regularidad han ocupado la mayor parte de sus tareas.

Si las distintas entidades públicas elaborasen y presentasen, junto con los estados contables, información sobre la gestión de los recursos a través de indicadores de gestión, la labor de los auditores se verá enormemente facilitada, ya que ellos simplemente deberán pronunciarse sobre la veracidad de la información recogida en los mismos, es decir en qué medida reflejan la imagen fiel de la economía, eficiencia y eficacia de la entidad. La implantación de un sistema de contabilidad analítica también incrementará las posibilidades de generalizar las auditorías operativas, siendo la ausencia de éste uno de los factores que han influido negativamente en la práctica de la auditoría operativa.⁹

De hecho, en este mismo sentido se han pronunciado los órganos de control externo de España, que en la nota editorial de su revista (Revista de Auditoría Pública Nos. 13 y 14) expresan que el papel de los auditores respecto a la información sobre eficacia y eficiencia comunicada a los gestores públicos ha de ser idéntica a la adoptada en el caso de

⁹ Al respecto puede verse Cabeza (1997).

la auditoría financiera, es decir, su verificación. En este sentido, esperamos que en el futuro sea la gerencia del ente auditado la que informe sobre la consecución de una gestión económica, eficiente y efectiva, y el trabajo del auditor consista simplemente en revisar esa información, así como las bases de datos.

5. UNA REFLEXIÓN EN TORNO DE LA SITUACIÓN EN ESPAÑA

En España, la reciente reforma contable llevada a cabo supone sin duda un paso importante para la modernización y adaptación de nuestro sistema contable público con el objeto de atender las necesidades de información que demanda una gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos, así como de una mayor transparencia en la rendición de cuentas a la sociedad del uso y destino de los recursos públicos.

De hecho, el Documento N^o 1 de la IGAE establece que uno de los fines de la contabilidad pública es posibilitar el control de economía, eficiencia y eficacia. En consonancia con ello, todo el modelo de información financiera ha tratado de incorporar aquellos aspectos que pueden hacer veraz dicho fin. En este sentido, se han definido algunas magnitudes relevantes en las administraciones públicas, como el resultado económico patrimonial, el resultado presupuestario, el remanente de tesorería o el déficit o superávit de tesorería, que ofrecen un paso significativo para la gestión financiera de las entidades públicas.

Además, otros muchos esfuerzos han sido dirigidos hacia el perfeccionamiento de la gestión de las administraciones públicas, tal como el desarrollo de programas de contabilidad analítica específicos para algunas entidades

públicas, como los organismos autónomos, o el seguimiento de programas presupuestarios. En esta línea, es preciso continuar con la implantación de sistemas de contabilidad de gestión en las restantes entidades, y fundamentalmente en el campo de las entidades locales, tal como hemos justificado previamente.

Cabe resaltar igualmente la labor de órganos de control externo, tanto el Tribunal de Cuentas como los autonómicos, que en su papel de ejercer medidas de control con el objeto de mejorar la gestión económica del sector público, están realizando un doble esfuerzo en los últimos años: por un lado, están definiendo algunos indicadores de tipo presupuestario y financiero que puedan servir para el análisis de la información contable pública y, por otro, están tratando de implantar las auditorías operativas para la evaluación de programas públicos concretos. Por ejemplo, tanto la *Sindicatura de Comptes de Catalunya* como la de la *Generalitat Valenciana*, la *Cámara de Comptos de Navarra*, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas o el Tribunal de Cuentas, realizan análisis de eficiencia y eficacia en programas o servicios públicos concretos,¹⁰ apoyándose en la elaboración de indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

¹⁰ Por ejemplo, la *Sindicatura de Comptes de Catalunya* ha realizado un análisis sobre la eficacia del servicio de transporte urbano, un resumen del cual puede verse en Casas (1997), y también del servicio de recogida de basuras. La *Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana* ha realizado la auditoría operativa del programa presupuestario "fomento del empleo", comentado por Olivas (1998). Por su parte, el Tribunal de Cuentas ha llevado a cabo la auditoría integral del Parque Móvil Ministerial, incluyendo por tanto los aspectos de eficiencia y eficacia (Rubio, 1998). Recientemente, la *Cámara de Comptos de Navarra* (1999) ha publicado su informe de fiscalización sobre el programa presupuestario "Gestión del Medio Ambiente".

Además, la *Cámara de Comptos de Navarra* y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas han llevado a cabo una experiencia innovadora, mediante la elaboración de un cuestionario a las corporaciones locales que permite la construcción de una serie de indicadores sobre la ejecución funcional del gasto de las entidades locales, cuyos resultados pueden verse en los respectivos informes (*Cámara de Comptos de Navarra*, 1998 y Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 1997) o en el resumen realizado por Marijuán y Zubiaga (1998).

Ahora bien, sigue siendo una realidad la ausencia de información sobre economía, eficiencia y eficacia en la información contable de las entidades públicas, por lo cual pese a la utilidad del modelo de información financiera, ello no es suficiente si se quiere implantar de forma efectiva la medición de la economía, eficiencia y eficacia. La implantación de sistemas de contabilidad analítica y de indicadores de gestión es sin duda una alternativa para demostrar la calidad de los servicios que las administraciones públicas prestan.

Los resultados de la encuesta a la cual nos hemos referido anteriormente ponen de manifiesto que sólo 7,3% de las entidades locales encuestadas elaboran indicadores de gestión que les permitan conocer en qué medida los servicios se están prestando de forma eficiente y eficaz (Brusca, 1997). Además, entre las que declaran elaborarlos, al señalar los indicadores utilizados, en ocasiones se limitan a poner indicadores de tipo financiero, por lo que en realidad el porcentaje de entidades que elabora de forma real indicadores de gestión se reduce a términos insignificantes.

No obstante, también se denota que existe amplio convencimiento de la necesidad de realizar esfuerzos futuros

en esta área en el campo de las entidades locales, ya que los encuestados valoran de forma muy positiva tanto la implantación de la contabilidad analítica como de los indicadores de gestión. La escasa utilidad que presenta actualmente la información contable para conocer la economía, eficiencia y eficacia y la concienciación por parte de los responsables de contabilidad de las ventajas que ambas alternativas proporcionarían, permiten reafirmar que es el momento clave para iniciar su implantación.

En este sentido habrá por tanto que dirigir los esfuerzos de los gestores públicos en un futuro próximo, extendiendo así la labor de la contabilidad a otro tipo de información no financiera, actualmente no sometida a la misma disciplina y regulación que la información financiera. Quizá sea en el campo de la administración local donde pueda iniciarse dicho proyecto, dada la mayor proximidad existente en este ámbito entre la administración y los ciudadanos. Además, en la línea mostrada por Carreras (1998a y 1998b), podrían ser los órganos de control externo los que elaborasen un conjunto de indicadores de gestión de aplicación a los principales servicios locales, de modo similar a la labor realizada en el área del análisis financiero, como instrumento para avanzar de forma conjunta y real en la medición de la eficiencia.

Somos conscientes de las dificultades que esta nueva perspectiva habrá de superar, puesto que el coste de introducir la medición de la gestión mediante indicadores será seguramente elevado, si bien el ahorro obtenido de la mejora y racionalización de la gestión de los servicios públicos tendrá que ser superior para justificar el cambio, es decir como mínimo deberá ser un juego de suma cero.

6. CONCLUSIONES

La constante preocupación por ofrecer servicios que se adapten a la demanda de los ciudadanos y el interés en demostrar la calidad de los servicios, ha llevado a la contabilidad pública hacia desarrollos verdaderamente innovadores y sin precedente en el sector empresarial. En el contexto internacional es cada vez más obvio que, en lo que se refiere a la contabilidad externa, la contabilidad pública ha superado los límites de los estados puramente contables y presupuestarios, y su centro de atención está expandiéndose a la información no financiera.

En este sentido, los indicadores de gestión han ocupado un papel importante en la reforma contable llevada a cabo en el entorno anglosajón, con el fin de dotar a los sistemas contables de auténtica utilidad para la toma de decisiones, objetivo último de todo sistema de información contable, público o privado. La elaboración e implantación de éstos parece ser un nuevo reto que ha filtrado en diversos organismos reguladores de la contabilidad pública, como el GASB o la NZSA, o incluso en la propia regulación de las entidades locales, como en el Reino Unido.

Los países continentales están todavía en fase de reforma de su sistema contable público, y aunque la preocupación por la implantación de técnicas de gestión se hace cada vez más palpable, todavía no existe una cultura dirigida a la rendición de cuentas en términos de indicadores de gestión con el objeto de evaluar la calidad de los servicios.

En todo caso, las líneas iniciadas en Nueva Zelanda, Reino Unido y EE.UU., o incluso en Australia, aunque de forma diferente en cada uno de ellos, son el comienzo de un

futuro que augura que los indicadores de gestión tienen un buen porvenir en el campo de las entidades públicas. Los mismos podrían presentarse bien como información complementaria a los estados financieros tradicionales o en informes específicos.

De esta forma, la labor de los auditores se verá enormemente facilitada, ya que ellos simplemente deberán pronunciarse sobre la veracidad de la información recogida, es decir en qué medida reflejan la imagen fiel de la economía, eficiencia y eficacia de la entidad.

Por otra parte, la implantación de un sistema de contabilidad analítica también ofrece una alternativa para la evaluación de la gestión en las administraciones públicas. Asimismo, servirá de base para el cálculo de los indicadores de gestión, a la vez que incrementará las posibilidades de generalizar las auditorías operativas.

BIBLIOGRAFÍA

ANTHONY, R. and YOUNG, A.M. (1984): Management Control in Nonprofit Organizations. Irwin Homewood, Illinois.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1997a): Propuesta de Documento sobre Contabilidad de Gestión Nº 15, "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". AECA, Madrid.

----- (1997b): Propuesta de Documento sobre Contabilidad de Gestión Nº 16, "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". AECA, Madrid.

AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1994a): Watching their Figures. A guide to the Citizen's Charter indicators. HMSO publications, London.

----- (1994b): National Publication of the Citizen's Charter indicators. A consultation paper from the Audit Commission, London.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION, AARF (1993): Australian Accounting Standard Nº 27, "Financial Reporting by Local Governments", Caulfield, September.

BOISCLAIR, J.P. (1994): "La eficacia: La comunicación y el control de información sobre la eficacia en el sector público". Incluido en Sindicatura de Comptes de Catalunya (1994), pp. 27-56.

BRUSCA, I. (1997): Un modelo de información contable para el análisis de la viabilidad financiera en la administración local, Ayuntamiento de Zaragoza.

BURROWES, A. (1994): "The New Model for Public Sector Accounting in Sweden: A Critical Evaluation", 17th Congress of the European Accounting Association, Venice, April.

BUSCHOR, E. and SCHEDLER, K., Ed. (1994): Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting. Haupt, Vienna.

CABEZA, I. (1997): "Auditoría operativa en el Sector Público: ¿realidad o utopía? Revista Técnica, 3ª época, nº 11, pp. 10-15.

CALDWELL, K. (1973): "Efficiency and Effectiveness Measurement in State and Local Government". Governmental Finance, November, pp. 19-26.

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (1998): Informe de fiscalización sobre el Sector Público Local de Navarra, ejercicio 1996 (B.O. del Parlamento de Navarra, Nº 74, 2 de octubre).

----- (1999): Informe de fiscalización sobre el programa presupuestario "Gestión del Medio Ambiente (B.O. del Parlamento de Navarra, nº 23, 22 de marzo).

CAPERCHIONI, E. and GARLATTI, A. (1994): "Trends in the evolution of accounting systems in Italian Local Governments". Incluido en Buschor and Schedler, Ed. (1994), pp. 365-380.

CARRERAS, J.M. (1998a): "Indicadores de gestión de los servicios públicos locales". Auditoría Pública, Nº 13 y 14, junio, pp. 7-14.

----- (1998b): "La utilización de indicadores en los informes de gestión de la administración local realizados por la Sindicatura de Comptes de Catalunya". Incluido en Sindicatura de Comptes de Catalunya (1998), pp. 109-130.

CASAS, M. (1997): "¿Son eficientes las empresas de autobuses urbanos?". Auditoría Pública, Nº 9, pp. 24-26.

DE VAL, I. (1999): "Más allá de las tres Es en la administración pública". Auditoría Pública, Nº 16, pp. 51-57.

FERNANDEZ, J.M. y MORALA M. B. (1993): "Límites a la utilización de centros de responsabilidad y al análisis de desviaciones en el sector público", V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Sevilla.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (1990): Service Efforts and Accomplishments Reporting: Its Time Has Come. An Overview, Norwalk.

----- (1994): Concepts Statement Nº 2 "Service Efforts and Accomplishments Reporting", Norwalk.

GUTHRIE, J. (1994): Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting, Performance indicators in the Australian Public Sector. Buschor and Schedler (Ed.), Haupt, Vienna.

HEPWORTH, N. (1994): "Performance measurement in Local Government in the United Kingdom". Incluido en Buschor and Schedler, Ed. (1994), pp. 137-162.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, I.E.F. (1996): Memoria del curso "El presupuesto y el control del gasto en un entorno de austeridad y descentralización de la gestión pública". Dirección de Estudios, Documento N° 5.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE (1994): Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA, Madrid.

----- (1995): La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE, Madrid.

ITURRIAGA, R. (1999): "Estrategia de las inversiones en las administraciones públicas: finanzas públicas y política". Auditoría Pública, N° 16, pp. 38-42.

JENKINS, B. y GRAY, A. (1994): "Evaluación y el usuario: La experiencia del Reino Unido". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, N° 1, Septiembre-diciembre, pp. 47-57.

MARIJUAN, B. y ZUBIAGA, J. (1998): "Gasto funcional de los ayuntamientos de la Comunidad Autónoma del País Vasco". Incluido en Sindicatura de Comptes de Catalunya (1998), pp. 83-107.

MAYSTON, D.J. (1985): "Non-profit performance indicators in the public sector", Financial Accountability & Management, vol. 1, n° 19, summer, pp. 51-74.

NAVARRO, A. (1998): El Control Económico de la Gestión Municipal. Un Modelo Basado en Indicadores. Sindicatura de Cuentas de Valencia, Valencia.

NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS, NZSA (1994): Financial Reporting Standard n° 2 "Presentation of Financial Reports", Wellington, May.

OLIVAS, M. (1998): "Eficacia en el fomento del empleo". Incluido en Sindicatura de Comptes de Catalunya (1998), pp. 51-62.

RUBIO, F.J. (1998): "Análisis de eficiencia: un caso práctico (la fiscalización del Parque Móvil Ministerial)". Incluido en Sindicatura de Comptes de Catalunya (1998), pp. 63-81.

SINDICATURA DE COMPTES DE CATALUNYA (1994):
Hacia una Administración Pública más Eficaz.

----- (1996): Transporte urbano colectivo de superficie en Cataluña. Indicadores 1994. Informe 21/95-SM.

----- (1997): Eficiència i cost dels serveis locals de recollida d'escombraries. Exercici 1994. Informe 31/96-B

----- (1998): La práctica de la Auditoría Operativa en España.

SUBIRATS, J. (1996): "Evaluación de políticas públicas y proceso presupuestario en un entorno de restricción presupuestaria". Incluido en Instituto de Estudios Fiscales (1996), pp. 114-125.

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS, HERRIKONTUENEUSKAL EPAITEGIA (1998): Informe sobre las Cuentas de las Entidades Municipales de la CAPV, 1995. Vitoria.

VELA, J.M. (1995): "La Contabilidad Pública en Alemania". Incluido en IGAE (1995), pp. 1-41.

**LAS ENTREVISTAS APLICADAS
A LA AUDITORÍA**



MARCELO CARTAYA ROJAS

Arquitecto egresado de la Universidad Central de Venezuela. Ha realizado numerosos cursos y seminarios relacionados con el área gerencial, la docencia y la auditoría de Estado. Presta servicio en la Contraloría General de la República desde el año 1983, actualmente se desempeña como Director de Información Técnica y Cooperación encargado. Ha desarrollado experiencia docente en diversas áreas, especializándose en temas vinculados con la calidad y la productividad de la auditoría de Estado.

Las entrevistas aplicadas a la auditoría

Marcelo Cartaya Rojas

Cuando se desarrolla una entrevista, hay diversos aspectos que deben ser considerados por el auditor entrevistador eficaz a fin de lograr la mayor cantidad de información, de acuerdo con los objetivos y metas de la entrevista en el tiempo determinado para ella. En el presente trabajo se analizan los conocimientos, habilidades, aptitudes comunicacionales y acciones necesarias para el inicio, formulación de preguntas y conclusión de la fase de desarrollo de entrevistas en un proceso de auditoría.

DEFINICIÓN DE ENTREVISTA

Partimos del análisis de una definición de entrevista, que nos permite desglosar y aplicar este concepto en el campo de la auditoría:

Es el intercambio de información significativa, usualmente entre dos o más personas, partiendo de un objetivo previamente definido y con la finalidad de tomar acciones o fundamentar futuras decisiones.

Intercambio de información significativa: en las entrevistas de auditoría se produce un intercambio de información, donde se reciben y emiten informaciones verbales y no verbales.

Usualmente entre dos o más personas: entre dos partes, normalmente definidas por el equipo de auditoría o uno de sus miembros, en quien se delega la función de "entrevistador", y los responsables del objeto de la auditoría, o uno de sus miembros, que funge de "entrevistado". Se desarrolla como un interrogatorio, del entrevistador al entrevistado.

Partiendo de un objetivo previamente definido que nos permite extraer o intercambiar información. Ésta no es casual, debe partir de una necesidad de información por parte del entrevistador, que debe llevar claro al encuentro el tipo de información que requiere y los aspectos importantes que debe cubrir. La entrevista debe ser llevada como una conversación intencionada.

Con la finalidad de tomar acciones o fundamentar futuras decisiones: generalmente la información que se requiere es importante para complementar o decidir acciones en la auditoría, es por ello importante cuidar la oportunidad del encuentro a fin de lograr la eficacia de la auditoría.

IMPORTANCIA DE LA ENTREVISTA

Los equipos de auditoría pasan una gran parte de su tiempo de trabajo hablando con personas, es por ello que el éxito de las entrevistas es punto de partida para el éxito mismo de la auditoría, por cuanto a partir de las entrevistas se facilita el intercambio de información entre el auditado y

el auditor que permite concertar acuerdos sobre aspectos logísticos y metodológicos del proceso, la entrevista a su vez facilita la obtención y confirmación de las evidencias que darán lugar a los hallazgos.

Para ser exitosos en las entrevistas, es necesario:

- La planeación detallada;
- La conducción apropiada y
- El registro adecuado.

Podemos clasificar las entrevistas de diversas formas; para efecto de este trabajo vamos a analizar dos de estas clasificaciones:

Entrevistas estructuradas: nos referimos así a aquellas entrevistas que se realizan de manera formal, cumpliendo todos los requisitos de planeación, conducción y registro necesarios.

Entrevistas no estructuradas: son aquéllas que surgen en una oportunidad no planificada, pero que nos permiten el intercambio de información, gracias a los conocimientos y habilidades para entrevistar desarrollados por el equipo de auditoría.

De acuerdo con la forma como la entrevista se desarrolla, podemos clasificarlas como:

De contacto directo: en las cuales el entrevistador y el entrevistado definen un tiempo y lugar en el cual intercambiarán la información, cara a cara. La duración del contacto directo debe ser definida de acuerdo con el número y tipo de preguntas que deben ser respondidas, debiéndose, con todo, evitar una duración mayor de una hora.

De contacto telefónico: que permite que una gran cantidad de personas sea entrevistada en el tiempo de trabajo disponible, cuando es aplicable reduce los costos globales de la auditoría y elimina costos de traslado de los equipos. No obstante, esa forma de contacto es menos confiable que el contacto directo, pues el entrevistador no puede observar las reacciones no verbales del entrevistado. El tiempo de duración del contacto telefónico no debe exceder de treinta minutos, siendo recomendable una duración inferior a los quince minutos.

De contacto por correo: en sí misma no implica una entrevista propiamente dicha, pues el intercambio ente el entrevistador y el entrevistado no es inmediato. No obstante, cuando la presencia de este último no es imprescindible y cuando el rol de las personas entrevistadas es extenso o disperso geográficamente, se recomienda como método de recolección de datos la aplicación de cuestionarios enviados por correo. Tienen como ventaja la reducción del costo global de la auditoría, pero tienen la desventaja de que existe un alto índice de entrevistados que no responde, lo cual dificulta el análisis de los resultados obtenidos.

Conjuntamente con los cuestionarios, se debe enviar una carta explicativa, incentivando la participación de las personas seleccionadas. También con este método, el cuestionario no debe llevar más de 45 minutos para ser llenado.

Si este flujo coordinado de información se realiza de manera planificada, con una conducción adecuada y se registra correctamente la información podremos asegurar el camino hacia el éxito.

OPORTUNIDADES CLAVE PARA LA ENTREVISTA

Entrevista de presentación: uno de los momentos claves de entrevista estructurada de contacto directo es durante la presentación del equipo de auditoría al gerente responsable del objeto de la auditoría. Su objetivo es establecer una relación amistosa con el auditado, de manera de crear un ambiente de confianza y cooperación, que se reflejará en el buen desenvolvimiento de las actividades del equipo y en consecuencia en una oportunidad de éxito para la auditoría.

El establecimiento de este ambiente es aún más importante cuando la auditoría es compleja, si envuelve denuncias contra el auditado o está relacionado con temas de alta divulgación por la prensa, a través de este encuentro se puede prevenir que el auditado construya una visión distorsionada del trabajo, evitando así que asuma una posición hostil en relación con los miembros del equipo.

El entrevistado debe sentir en esa entrevista:

- Que será tratado con consideración y respeto;
- Que el equipo conoce y respeta las normas y competencias de la organización;
- Que los asuntos examinados serán abordados con objetividad;
- Que los beneficios de la auditoría le reportarán beneficios.

Durante la entrevista de presentación se deben abordar los siguientes aspectos:

- Objetivo y alcance de la auditoría;
- Tiempo de duración de los trabajos;
- La utilización de los recursos del auditado;

- La vía para la obtención de documentación necesaria y,
- Permisos de accesibilidad a información delicada.

Entrevista de recolección de datos: cuyo propósito es maximizar la cantidad de informaciones relevantes de acuerdo con el objetivo de la auditoría, recibidas en el tiempo disponible para el encuentro, procurando crear y mantener un clima de confianza y cooperación, el cual, sin embargo, no debe comprometer la independencia de las actividades profesionales de los miembros del equipo, ni los objetivos de la auditoría.

La entrevista de recolección de datos tiene tres fases, las cuales son:

- La planeación de la entrevista.
- El desarrollo de la entrevista.
- El registro de información.

La fase de desarrollo de la entrevista a su vez presenta tres momentos estelares:

- El inicio de la entrevista.
- La recolección de información.
- El cierre de la entrevista.

Entrevista de cierre: concluye las actividades de la auditoría, es importante el éxito de este tipo de entrevistas para lograr la apertura del auditado para la posterior ejecución de su plan de acción y para el seguimiento de las acciones correctivas. El propósito de la entrevista de cierre es comunicar a los responsables del objeto de la auditoría la conclusión de sus trabajos.

En este tipo de entrevista se debe considerar:

- Agradecer el apoyo prestado y los datos suministrados;
- Exponer, cuando sea posible, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones;
- Discutir sobre las causas de cada hallazgo y sobre las acciones correctivas recomendadas;
- Señalar los elementos probatorios de las conclusiones y recomendaciones;
- Despejar dudas en cuanto a la calidad técnica, la objetividad y la justedad del trabajo realizado;
- Permitir al entrevistado contraponer sus propios argumentos;
- Verificar si las evidencias recolectadas son suficientes para sustentar las conclusiones y recomendaciones;
- Fijar un plazo para que el auditado presente sus argumentos.

CONDICIONES DEL AUDITOR ENTREVISTADOR EFICAZ

El auditor entrevistador debe ser aquel que posee los conocimientos, habilidades y aptitudes comunicacionales que le permitan ser eficaz en la aplicación de entrevistas en un proceso de auditoría, esto implica un perfil del entrevistador eficaz:

- Acepta a los participantes tal y como son: no intenta captar en los entrevistados reacciones propias o juzgarlos con estereotipos comunes, antes bien intenta comprender al entrevistado y conocer el porqué de sus reacciones.

- Tiene capacidad empática: le es fácil colocarse hipotéticamente en las situaciones del entrevistado y comprender el porqué de sus reacciones y acciones en determinadas situaciones, sin que esto implique una disminución del principio de independencia que le impone la auditoría.
- Es auténtico: no intenta parecer simpático o agradable artificialmente, no adopta poses o comportamientos que no le son propios, esto lo detecta el entrevistado y afecta la autenticidad de la información que fluye.
- No emite juicios de valor durante la entrevista: es objetivo y deja los juicios de valor para la fase posterior de análisis de información, manteniendo una actitud independiente ante las informaciones que está recibiendo.
- Sabe escuchar con atención: entiende que el 75% de la entrevista debe dedicarla a escuchar y comprender la intención de la comunicación que recibe. Comprende que las personas fueron dotadas de una boca y dos oídos, por lo que deben escuchar el doble de lo que hablan.
- Habla en primera persona: se involucra como persona en el proceso y hace que la otra persona se sienta tranquila, y no amenazada por una institución.
- Es hábil y perspicaz: capaz de detectar posibles situaciones de conflicto antes de que estas produzcan consecuencias que afecten el objetivo de la auditoría y se rompa el sentido de cooperación y confianza que debe imperar.

- Posee intuición fiscal: es capaz de leer entre líneas percibiendo situaciones o aspectos que debe aclarar durante o después de la entrevista, a fin de detectar posibles situaciones de fraude.
- Buen comunicador: es enérgico y tenaz, utiliza su inteligencia, de manera cordial para llevar el liderazgo del encuentro y no permite desvíos del logro de los objetivos y metas de la entrevista.
- Lenguaje correcto: sabe expresarse de manera tal que comunica en breve tiempo sus ideas, con un uso adecuado y respetuoso del lenguaje.

ANÁLISIS Y CONOCIMIENTO DE LA SITUACIÓN

El auditor entrevistador eficaz debe estar al tanto de las condiciones y el ambiente en los cuales se desarrollará la entrevista y, en la medida de sus posibilidades, debe incidir en ellos procurando la mayor eficacia del encuentro.

El primer aspecto a considerar es **la gente** que interviene en el proceso, debe considerar:

- **El entrevistado;** que puede ser una persona o un grupo de personas vinculadas con el objeto de la auditoría, del entrevistado debe conocer y recordar con agilidad su nombre, profesión, cargo y experiencia, también es conveniente que conozca si es la primera vez que es entrevistado o su comportamiento habitual ante las entrevistas, los rasgos relevantes de su personalidad, y de ser posible su actitud ante el control y su estilo gerencial en el ente auditado.
- **El entrevistador;** podemos referirnos acá a una persona designada por el equipo de auditoría para

realizar la entrevista, o a varias personas del equipo que realizan la entrevista, es conveniente que conozcamos si es la primera vez que algún miembro del equipo entrevista y su comportamiento habitual ante las entrevistas. Debemos reconocer nuestras habilidades como entrevistadores y los roles, en caso de ser más de uno, que interpretaremos como tales.

- **La Gerencia;** otro aspecto a considerar es el que interviene en los procesos gerenciales de la entidad auditada, debe considerar el estilo gerencial, la permisividad de la gente de la organización a suministrar información delicada o confidencial, el manejo interno de la información y el sistema de reconocimientos y castigos aplicados, que interfieren en la actitud del entrevistado y le inhiben o facilitan su rol.

Otro aspecto a considerar es **el lugar** en el cual se desarrollará el proceso, es diferente la actitud y apertura del entrevistado y el entrevistador de acuerdo con la territorialidad del sitio de la entrevista.

La entrevista se puede desarrollar en territorio del entrevistado, es decir, en sus oficinas, en la sede del ente auditado, en ese lugar éste se sentirá más en confianza y disminuirá su sensación de estar siendo "interrogado", permite una mayor confianza, que puede ser hábilmente manejada por el entrevistador.

Entrevistas no estructuradas pueden desarrollarse en un territorio neutral, lo cual es conveniente cuando la gerencia de la entidad auditada interfiera con la libertad del entrevistado a suministrar datos necesarios para la obtención y confirmación de las evidencias que darán lugar a los

hallazgos de auditoría. El auditor puede aprovechar estos encuentros para lograr información o concertar acuerdos sobre aspectos logísticos y metodológicos de la auditoría.

Otro aspecto importante es la **oportunidad** en la cual se desarrollará el encuentro; la actitud y apertura del entrevistado varía dependiendo de si la entrevista es oportuna o no. La transferencia de información o la concertación de acuerdos se dificulta cuando el entrevistado le da prioridad al encuentro porque tiene su mente en otros asuntos que son más importantes para él en ese momento.

ESCENARIOS

Definimos como escenarios a futuros factibles, previstos por el entrevistador, de acuerdo con el diagnóstico realizado, considerando al entrevistado, el entrevistador, el estilo gerencial, el lugar y la oportunidad de la entrevista.

El entrevistador debe preparar y analizar, antes de su encuentro, los escenarios factibles donde se desarrollará la entrevista; esto le permitirá prever estrategias y poder reaccionar en consecuencia, impidiendo que aspectos no considerados obstaculicen el logro del objetivo de la entrevista previsto.

Un buen entrevistador prevé el escenario favorable, de acuerdo con los objetivos deseados, en el cual la gente, el lugar, el tiempo y la oportunidad se cruzan para lograr una entrevista ideal, pero también prevé el escenario adverso, en el cual los factores antes mencionados se mueven originando dificultades en el proceso, dificultades que el auditor entrevistador debe definir y analizar a fin de establecer para cada una de ellas estrategias que le permitan cumplir los

objetivos y metas si éstas se dan. Una vez analizadas y previstas estrategias para ambos escenarios, lo más probable es que la situación se dé en un término intermedio, y el auditor ya tendrá previstas estrategias o tácticas para el encuentro.

Para el diseño de los escenarios el auditor debe prever aspectos de riesgo que dificultarían el encuentro, entre ellos cabe destacar:

- Qué hacer si **interrupciones de trabajo** amenazan el logro del objetivo de la entrevista;
- Si detectamos en el entrevistado **miedo a expresar mucho**, temor a hablar de más, cómo contrarrestar tales temores;
- En los casos cuando el entrevistado siente **temor ante el ente de control**, cómo reaccionar para disminuir los riesgos;
- Qué hacer cuando durante la entrevista descubrimos que el entrevistado **no es la persona que tiene la competencia** para suministrarnos la información que requerimos;
- Cuando existen **restricciones gerenciales** en la entidad auditada que impiden al entrevistado suministrarnos mayor información;
- Si **rasgos de personalidad** del entrevistado afectan su comportamiento ante la entrevista;
- Cuando el entrevistado manifiesta verbal o gestualmente incomodidad por **falta de tiempo** para cumplir con la entrevista;
- Si el entrevistado manifiesta **falta de disposición** o interés por el objetivo y metas de la entrevista.

PUNTOS CLAVE

Además del diagnóstico previo, del análisis de los factores que intervienen en la entrevista y de los escenarios previstos, antes de la entrevista debemos tener claridad sobre los puntos clave de la misma.

Puntos clave son metas, aspectos o vacíos de información específicos que debemos cubrir durante el desarrollo de la entrevista; surgen de los objetivos y metas previstos en la auditoría y deben ser precisos y concretos, medibles de modo directo. Se pueden definir varias metas o puntos clave para una entrevista; lo importante es que cada uno debe marcar un hito y resolver un problema o carencia de información.

A partir de los puntos clave y escenarios se puede construir el objetivo de la entrevista.

OBJETIVOS

Por definición los objetivos son propósitos generales a alcanzar, establecidos en una o dos palabras, no son medibles en modo directo e indicativos de una orientación.

Son aquéllos que, a partir de los puntos clave, resumen en una o dos palabras la direccionalidad de la entrevista, podríamos resumirlos en:

- Establecer contacto.
- Lograr acuerdos.
- Buscar información.
- Confirmar información.
- Definir acciones.
- Presentar puntos.

DESARROLLO DE ESTRATEGIAS PARA EL DESARROLLO DE LA ENTREVISTA

Entre las estrategias para el desarrollo de la entrevista debemos prever:

- **Administración del tiempo:** el entrevistador debe decidir el orden como desarrollará sus puntos clave, el tiempo que dedicará al inicio, al rapport, desarrollo y a la conclusión de la entrevista, considerando, entre otros factores el interés y disposición del entrevistado.
- **Actitud del entrevistador:** que puede ser de colaboración y confianza, o competitiva e imperativa, dependiendo de la forma como se logró la entrevista y la apertura del entrevistado.
- **Lugar de la entrevista:** siempre que sea posible se debe procurar un lugar que sea propicio para los fines de la entrevista, evitando lugares que obstaculicen el logro de los objetivos o inhiban a alguna de las partes involucradas.
- **Oportunidad de la entrevista:** no es propicio realizar entrevistas cuando las prioridades no permitirán que ambas partes dediquen el tiempo y atención necesarios para el logro de los objetivos previstos. Se deben considerar los aspectos institucionales y también los aspectos personales.
- **Conformación del grupo entrevistador:** el entrevistador debe prever, si la entrevista la realizará una sola persona o un equipo entrevistador, y en este caso, de acuerdo con las capacidades del equipo

definir quién coordinará la fase de aplicación de preguntas, quién ha de tomar notas, quién apoyará las confirmaciones y los demás roles que puedan definir en el proceso.

- **Mecanismos de confirmación:** de acuerdo con los niveles de confianza y con el tiempo de la auditoría y la entrevista, el entrevistador debe fijar los mecanismos de confirmación a utilizar, la densidad del uso del parafraseo o feed back y el momento en que solicitará pruebas de los asuntos tratados.
- **Tiempo holgado:** el entrevistador debe prever el tiempo suficiente para cubrir los puntos clave previstos, dejando tiempo holgado para que el entrevistado confirme o complemente las informaciones, para el uso de pausas o tiempos para hablar de otros asuntos de interés del entrevistado.
- **Tomar notas:** el entrevistador debe tener clara la forma y métodos a utilizar para tomar notas, y cómo aclarará al entrevistado la importancia o confirmación de estas notas. Debe indicarle si utilizará un cuestionario, formatos pre establecidos, una grabadora de audio, de video, etc.
- **Tipo de preguntas:** el entrevistador debe conocer cómo hacer las preguntas, el tipo de preguntas que realizará y el posible impacto que tendrá en el entrevistado, previendo preguntas alternas para complementar o bajar la tensión, en caso de que se requiera.

DESARROLLO DE ESTRATEGIAS PARA CLASIFICAR LA INFORMACIÓN

Entre las estrategias para la clasificación de la información de la entrevista debemos prever:

- **Formatos:** los cuales podrían intimidar al entrevistado, aun cuando puedan ser de gran ayuda para la organización de la información obtenida.
- **Sistema para tomar notas o grabación:** si utilizamos grabación podremos tener confianza en la exactitud de la información suministrada, pero no siempre es posible la utilización de este sistema que inhibe las respuestas del entrevistado.
- **Momento de la solicitud de documentos probatorios:** de la entrevista surgen la necesidad de documentos o información sobre aspectos no contemplados que requieren de la atención del equipo de auditoría, el entrevistador debe prever cómo solicitará esta información, de manera suficiente y pertinente.
- **Uso de minuta:** el entrevistador debe dejar constancia de los hechos ocurridos durante la entrevista, esto es posible a través de una minuta, que esté debidamente confirmada con la firma del entrevistado y del entrevistador.
- **Destino de la información:** el entrevistador debe determinar, según el contenido de la información, cuál será para el uso directo de la auditoría, que le permitirá tomar decisiones en el proceso, cuál es de carácter confidencial que no debe ser comunicada a otra persona o entidad, cuál debe pasar al archivo permanente de la institución y cuál debe transferirse

a otras instituciones o instancias para que inicien o den curso a acciones fuera de la competencia del equipo de auditoría.

GUÍA DEL ENTREVISTADOR

La guía del entrevistador es un esquema sencillo que le permite direccionar el desarrollo de la entrevista a partir de los puntos clave identificados previamente. En la guía, cada punto clave debe desagregarse en varios ítems o informaciones que necesitan ser obtenidas o ratificadas durante la entrevista.

En muchos casos es suficiente con definir una guía del entrevistador, pero para lograr la mayor eficacia posible del tiempo de la entrevista es conveniente que esta guía se convierta en un cuestionario formal, que agrupe los puntos clave desagregados en preguntas concretas. Éste a su vez será de gran ayuda al entrevistador para organizar sus ideas y organizar posteriormente las respuestas.

TIPOS DE PREGUNTAS

Existen básicamente dos tipos de preguntas que el auditor puede realizar para cubrir los puntos clave:

Preguntas abiertas: son aquellas cuyas respuestas pueden ser dadas en forma libre, invitando al auditado a hablar. Son eficientes cuando se desea explorar más a fondo un determinado asunto. Requieren de una especial habilidad del entrevistador, ya que permiten que el entrevistado divague y se desvíe del tema, y por lo ambigüas que pueden resultar algunas respuestas, requiere de una buena capacidad de interpretación por parte del entrevistador.

Las preguntas abiertas pueden ser:

- Generales: se inician generalmente con “explique...” o “describa...”, a su vez pueden clasificarse en:
 - Abiertas de opinión: procuran conocer la actitud o pensamiento del entrevistado.
 - Abiertas indirectas: son aquéllas que no se inician con una pregunta, se utiliza una pausa o una opinión del entrevistador, y se espera la reacción y reflexión del entrevistado.

Preguntas cerradas: son aquéllas cuyas respuestas son normalmente “sí/no” o “falso/verdadero”, auxilian al entrevistador a conseguir evidencias sobre aspectos determinados.

Las preguntas cerradas pueden ser:

- Dicotómicas: aquéllas que permiten solo dos posibles respuestas, de tipo “sí/no”.
- De identificación: preguntas directas que solo pueden ser respondidas con nombres, sirven para precisar rutinas, datos concretos, cantidades o personas.

ESTRATEGIAS PARA PREGUNTAR

El auditor entrevistador para la elaboración de su cuestionario debe considerar el diagnóstico previamente realizado y las estrategias y escenarios planteados, esto le permitirá decidir el estilo de la entrevista que llevará a cabo, la cual puede ser de un estilo proactivo, colaborador, amistoso que promueva la confianza y cooperación de las partes involucradas, o un estilo reactivo, competitivo e imperativo, con el uso de métodos coercitivos para lograr los objetivos de la auditoría. La experiencia será el factor clave del

éxito, ya que al desarrollarse la entrevista, intervienen numerosos factores que no permiten reglas generales; no obstante, algunas recomendaciones pueden generalizarse, entre ellas:

- En caso de respuestas evasivas, recurra a las pausas para inducir respuestas más completas.
- Procure alternar preguntas cerradas con preguntas abiertas y pausas, la continuidad de preguntas cerradas hace que la entrevista parezca un interrogatorio, lo cual afecta la actitud del entrevistado.
- Permita que el entrevistado amplíe las respuestas cerradas, estimúlele con preguntas como: “¿O qué?”, “¿qué?”, “¿cómo?”, “¿cuándo?” y, especialmente, “¿por qué?”
- Recuerde que su éxito depende de su capacidad de escucha, utilice la regla de oro de la entrevista, utilice un 25% de preguntas y un 75% de respuestas. Recuerde que tiene una sola boca y dos oídos.
- Confirme las afirmaciones que le son confiadas a través de las técnicas de confirmación, tales como el parafraseo y el feed back, recuerde la “técnica del embudo”.
 - El entrevistado responde una pregunta abierta.
 - Usted le interpreta en sus propias palabras.
 - El entrevistado esclarece o amplía.
 - Usted hace un resumen de las declaraciones.
- Recuerde que el cuestionario no es para ser leído o contestado por escrito, después de hecho lo debemos analizar, guardar y tomar como referencia para la entrevista que vamos a realizar.

PAPEL DEL TRANSMISOR Y RECEPTOR EN UN PROCESO DE COMUNICACIÓN

La entrevista, al ser un intercambio de información significativa, usualmente entre dos o más personas, es un proceso de comunicación, en la cual intervienen dos partes: el transmisor y el receptor de la comunicación.

Llamamos transmisor de la comunicación a la persona que en determinado momento está comunicando una idea o valor, y receptor de la comunicación es aquella persona que en ese mismo momento está captando la idea o valor que se comunica.

Estos papeles se transfieren en el caso de las entrevistas constantemente entre el entrevistado y el entrevistador, ya que en un momento uno expresa y el otro percibe y al minuto esta situación cambia totalmente.

Comunicación es el proceso mediante el cual los seres humanos se envían mensajes centrales y laterales, transfiriendo información, valores y creencias, comunicando símbolos y actitudes.

Por otra parte, estos valores, principios, creencias y conocimientos son transferidos entre el transmisor y el receptor de manera formal, a través de las palabras y gestos intencionadamente realizados, o de manera informal, a través de palabras o gestos no intencionados, pero que revelan la realidad del transmisor. Estas informaciones son transmitidas y recibidas con la participación de todos los sentidos. Este es el denominado "proceso de comunicación".

RUIDOS COMUNICACIONALES

En este proceso intervienen muchos factores que introducen los llamados “ruidos comunicacionales”, es decir: barreras que no permiten que la comunicación sea percibida tal y como fue concebida por el transmisor, estos factores pueden ser valores y creencias, prejuicios, experiencias, expectativas y sentimientos divergentes de las partes involucradas, también pueden ser aportadas por el ambiente adverso, así el clima y el ruido pueden ser barreras para percibir con claridad lo que se nos comunica. La realidad es diferente de las percepciones de las personas y eso es lo que se define como paradigmas.

Paradigmas son modelos o mapas mentales, conceptos o creencias profundamente arraigados en usted, que le conducen a la acción.

En esta concepción dos personas que se desenvuelven en un mismo grupo social pueden tener concepciones muy diferentes de la vida, y asignar valor relativo a las cosas de manera inclusive contrapuesta. De allí que la comunicación entre estas dos personas puede dificultarse de manera especial. Un buen auditor entrevistador debe conocer e identificar estas diferencias a fin de disminuir los riesgos de incomunicación con el entrevistado. Debe colocarse en su lugar (empatía) y, sin perder su principio de objetividad e imparcialidad, manejar sus propios sistemas de valores y creencias a fin de comprender la intención de sus respuestas.

PARADIGMAS DEL COMPORTAMIENTO

De acuerdo con sus sistemas de valores y creencias, podemos identificar cinco paradigmas o modelos de vida muy comunes en nuestras sociedades, estos son:

El terrorista: personas que continuamente sienten que son violados sus derechos, se sienten amenazadas y en consecuencia en ocasiones estallan en conductas violentas y desproporcionadas. Son capaces de hacer daño si éste garantiza su propia seguridad; puede arriesgarse y asumir actitudes retadoras o violentas durante una entrevista.

El prisionero: generalmente es pesimista, y al igual que el terrorista se siente atacado, pero ante el ataque no tiene fuerzas para reaccionar con violencia, lo que origina su pesimismo y reacciones de impotencia y tristeza, que pueden ocasionar en él que, como el avestruz, se oculte y oculte informaciones importantes para la entrevista.

El explorador: es aquél que no se siente amenazado fácilmente, gusta de la aventura y se expone habitualmente, arriesgando en pro de sus propios valores, los valores organizacionales que no coincidan. Es capaz de grandes decisiones, que pueden ser favorables para la entrevista u oponerse a ellas.

El turista: es aquél que no se compromete o identifica con nada, inclusive con su propia organización o sistema de vida. Siente ajeno todo lo que le rodea y normalmente no defiende posiciones. Su falta de identificación pudiera dificultar su rol de entrevistado.

El sofisticado: es aquel perfeccionista, que no gusta de las críticas y considera que todo lo hace bien, es capaz de cerrarse en sí mismo si nota diferencias profundas de criterio.

La experiencia y las habilidades en la comunicación nos irán permitiendo identificar éstos y otros tipos de personalidad, así podremos sintonizar sus ritmos y valores, comprenderlos y lograr con ellos una mejor comunicación.

CANALES DE COMUNICACIÓN

Además de las formas de comportamiento, podemos identificar preferencias respecto a los canales que las personas escogen para comunicarse, así podemos definir que hay personas con preferencia auditiva, visual o kinestésica.

Las personas **auditivas** son aquéllas que prefieren el lenguaje hablado o escrito, se distraen con los dibujos y prefieren obviarlos.

Las personas **visuales** prefieren diagramas, continuamente expresan con dibujos o palabras escritas lo que dicen, les gusta el uso de rotafolios o pizarras.

Las personas **kinestésicas** son aquéllas que prefieren el contacto físico, continuamente tocan a su interlocutor.

BARRERAS DE LA COMUNICACIÓN APLICADAS A LA ENTREVISTA DE AUDITORÍA

En la comunicación que se realiza en una entrevista de auditoría, podemos identificar problemas particulares; barreras comunicacionales propias de la situación que el entrevistador debe conocer a fin de anteponer estrategias que le permitan disminuir los riesgos que dichas barreras significan. Analicemos ocho de esas barreras:

Criterio profesional: la comunicación se plantea generalmente entre dos personas con diferentes profesiones, que por lo tanto han recibido una formación diferente y dan valores relativos diferentes a aspectos del mismo trabajo, y aún más pueden restar importancia a aspectos que para alguna profesión sean claves.

Sistema de valores: no solo la profesión hace que asumamos diferentes significados y valores relativos, también está la formación familiar y ciudadana, la religión, la moral y la ética. Dependiendo de los valores y lugar donde hemos sido formados manejaremos una escala de valores propia, diferente a la de las demás personas. Es natural que la escala de valores del entrevistado sea diferente, pero puede serlo tanto que la comunicación entre ambos se haga muy difícil.

Defensa del control interno: es natural que las personas consideren y defiendan ante los demás su propio sistema de vida, de la misma manera, las personas en las organizaciones defienden y consideran que sus propios sistemas de control interno son los mejores, se sienten afectadas cuando emitimos juicios contra estos sistemas por cuanto se sienten afectadas en lo personal. El entrevistador debe cuidar de manera especial los juicios que emita durante las entrevistas sobre los sistemas de control interno de la entidad auditada.

Imagen pública: de la misma forma la gente se forja una imagen ante los demás, que defenderá en la medida de sus posibilidades. No puede permitirse perder su reputación de buen gerente con afirmaciones o situaciones que pongan en tela de juicio esa imagen que tanto le ha costado crear.

Interés de la dirección: en una entrevista no solo nos encontraremos con los sistemas de valores y creencias del entrevistado, estos se conjugan y mezclan con los sistemas de valores y creencias de la entidad auditada y de su nivel directivo y gerencial. El entrevistado continuamente traerá estos valores a mente y reaccionará de acuerdo con lo que dirían sus niveles de dirección en un caso como ese.

Poca capacidad del entrevistador: es un riesgo que siempre deberemos correr, por cuanto la experiencia y habilidad la hace la práctica, no hemos sido formados como comunicadores, sino como auditores, y, si es el caso, se debe tener consciencia de nuestra poca capacidad como entrevistadores, evaluar nuestros propios riesgos, conocer nuestras debilidades y apoyarnos con otros miembros del equipo, con tiempo holgado para la entrevista, esmerarnos en la oportunidad y en el *rapport*, etc.

Falta de sintonía: nos referimos acá a la diferencia de intereses y objetivos en un momento determinado entre el auditor entrevistador y el gerente entrevistado. Este tiene sus propios problemas y prioridades que no necesariamente coinciden con los objetivos de la entrevista. Posiblemente quisiera invertir el tiempo que nos dedica en asuntos que para él son más importantes. Debemos respetar sus prioridades y hacerle entender la importancia de la información que nos da, que será de gran beneficio para él.

Competencia del entrevistado: otro problema común es el encontrarnos durante la entrevista que la persona entrevistada no tiene las competencias para conocer o informar sobre los aspectos que requieren ser tratados por el entrevistador. En este caso deberemos evaluar nuestro plan y definir que podemos y que no podemos lograr de esa entrevista, y procurar un plan alternativo para completar los objetivos previstos.

TÉCNICA DEL *RAPPORT*

Al inicio de las entrevistas se debe prever un tiempo destinado a lograr empatía, en este tiempo el entrevistador debe observar la actitud y comportamiento verbal y no

verbal del entrevistado a fin de fijar las estrategias definitivas del encuentro, considerando el plan y estrategias antes previstas.

Este tiempo es lo que hemos denominado *rapport*, su importancia es determinante para el desarrollo de la entrevista, su objetivo es crear ese ambiente de cooperación y confianza mutua que no debe decaer a lo largo de la entrevista.

PASOS CRÍTICOS DEL INICIO

Durante este tiempo inicial de la entrevista debemos lograr:

Presentación personal e institucional: en este tiempo debemos introducirnos de manera personal y casual, hablar sobre nuestro papel como miembros de la organización auditora y promover la presentación del entrevistado. El hacerlo de manera informal y casual permitirá iniciar un ambiente o clima de comodidad en el encuentro.

Clima de cordialidad: es importante lograr una relación de cooperación y confianza entre las partes involucradas, si no se logra se manejarán a lo largo de la entrevista tensiones que incomodarán a ambas partes y se opondrán al cumplimiento de los objetivos y metas de la entrevista.

Convenir los objetivos y el tiempo: aun cuando éstos hayan sido acordados previamente en la convocatoria a la entrevista, deberemos dejar claro y conversar sobre los objetivos, haciendo énfasis en la importancia de lograrlos, asimismo debemos definir el tiempo de duración del encuentro, y respetar en la medida de las posibilidades ese tiempo previsto.

Informar el uso que se dará a la información: para el entrevistado genera mucha incertidumbre el no conocer el uso que se dará a la información, dejémosle ver que se dará el uso profesional, objetivo e imparcial a la información y disminuyamos la sensación inicial de que la información que suministrará pudiera ser utilizada en su contra.

Informar que se tomará notas: al entrevistado puede incomodarle notar que se toma notas de lo que dice, explíquele que para lograr fidelidad y correspondencia con la información suministrada deberán tomar notas de los aspectos más relevantes, ratifíquele el uso objetivo y profesional que se dará a esta información. El entrevistado debe conocer la técnica que se utilizará y que, de haber una información de uso confidencial, puede solicitar que no se tome notas.

Mantener la autoestima del entrevistado: durante el tiempo de rapport el entrevistador debe colocar en alto la autoestima del entrevistado. Este debe sentir que es fundamental lo que está haciendo y que la información que suministrará es de gran importancia para la auditoría. Este sentimiento debe preservarse a lo largo de todo el encuentro.

Identificar situaciones críticas: en esta fase el entrevistador debe explorar si alguna de las barreras comunicacionales se presenta en alto grado, a fin de fijar estrategias y motivar cambios de actitud. Es conveniente que el entrevistador inicie conversaciones laterales a los objetivos de la entrevista que le permitan detectar tales situaciones.

Manejar las técnicas de motivación: en caso de falta de motivación hacia la entrevista misma, o los objetivos y metas de la auditoría, el entrevistador debe elevar el interés del entrevistado con técnicas de motivación.

MOTIVACIÓN

Motivación es el nivel o grado de interés de una persona hacia determinado aspecto. En el caso de las entrevistas en auditoría, nos referimos al grado de motivación del entrevistado por los objetivos y metas de la entrevista y de la auditoría misma.

El tiempo de *rapport* es idóneo para que el entrevistador ubique si los intereses del entrevistado coinciden con los de la entrevista. Motivar significa hacer que esos intereses personales se crucen con los de la entrevista, para que el entrevistado le preste su atención.

Una vez ubicado el nivel de motivación del entrevistado, a través de una conversación fluida sobre la materia de su interés, o identificándose con sus propios intereses se puede desviar la atención de entrevistado hacia la entrevista, explicando entonces el objetivo de la misma y la importancia que su participación tendrá.

Cada persona maneja, en determinado momento, un sistema de valores y concede importancia relativa a las cosas, lo cual incide en sus intereses y motivaciones. Podemos identificar 5 niveles de intereses o motivaciones en las personas, los cuales deben ser del conocimiento del entrevistador a fin de evitar durante la entrevista actitudes o preguntas que amenacen sus motivaciones.

Nivel básico: si la persona no ha cubierto sus necesidades básicas, tales como alimentación, descanso, agua, abrigo, salud, entre otras; difícilmente podrá orientar su motivación a algo diferente a cubrir esas necesidades. No es oportuna una entrevista en estos casos.

Nivel de seguridad: nos referimos a las necesidades de protección, confianza y justicia. Debemos hacer sentir seguro al entrevistado, si éste se siente inseguro no podrá centrar su motivación en niveles más elevados. Si notamos inseguridad en el entrevistado es importante informar y dedicar un tiempo a subsanar esa sensación, para así lograr la motivación por los objetivos de la entrevista.

Nivel de pertenencia social: la gente necesita sentirse integrada a un grupo social, sentirse acogida y que se le brinda amistad. Si el entrevistado se siente amenazado en cuanto a su integración a un grupo social, desviará su motivación a evitar esa potencial amenaza. Debemos evitar esas amenazas con la entrevista, y debemos precisar si al entrevistado le motiva o importa en determinado grado su sentido de afiliación, con el fin de no amenazar ese sentimiento, y por el contrario utilizarlo para afirmar los objetivos de la entrevista.

Nivel de ego y autoestima: una vez cubiertas las necesidades básicas, de seguridad y de afiliación, surgen las necesidades de lograr reconocimiento personal, prestigio y respeto. Un gerente exitoso generalmente mantendrá este nivel de motivación, por lo que debemos procurar no amenazar su prestigio o imagen, sino por el contrario tomarla como referencia para convencerle de la importancia de su participación para los objetivos y metas de la entrevista o auditoría. Debemos mantener la autoestima del entrevistado en alto y el clima de *rapport* logrado al inicio durante el resto de la entrevista.

Nivel de autorrealización: cuando las personas han logrado niveles de autoestima, prestigio y respeto, les interesa mantenerlo e incrementar su propia experiencia, crecer, creen en sí mismas, en su potencial y procuran su

desarrollo pleno, estas personas solamente se motivan cuando alinean los intereses de la entrevista con sus propios intereses.

CONFLICTO

El proceso normal de una entrevista, que comienza con una fase de *rapport* para lograr una atmósfera de cooperación y confianza en el encuentro, posteriormente la fase de aplicación de preguntas y obtención de información de acuerdo al plan y estrategia definidas, incluye la confirmación vía retroalimentación de la información y finalmente el cierre de la entrevista, en el cual se concluyen y resumen los principales aspectos o acuerdos tratados.

Este proceso no siempre se da de la forma como fue previsto, porque intervienen los ruidos o barreras de la comunicación y, los niveles de motivación del entrevistado y entrevistador, los cuales introducen situaciones difíciles que son los denominados **momentos de conflicto**.

El auditor entrevistador eficaz debe reconocer los factores de conflicto y conocer sus técnicas de manejo con el fin de identificar y proponer estrategias a tiempo, antes de que el conflicto estalle y origine tensiones que no permitan el logro de los objetivos de la entrevista.

Estamos en capacidad de identificar diferentes factores que pueden constituir o aumentar el peligro de que esas situaciones de conflicto se produzcan, entre ellos mencionaremos:

- **Poca claridad del entrevistador:** cuando el entrevistado nota falta de claridad en el entrevistador, se genera un conflicto, pues sentirá que está perdiendo el tiempo, y disminuirá su motivación.

- **Falta de competencia del entrevistado:** cuando se siente incompetente para responder o cumplir las expectativas de la entrevista, por desconocimiento de aspectos que le son consultados, o por no poder contestarlos de acuerdo con directrices jerárquicas.
- **La formulación de juicios de valor:** cuando el entrevistado se siente juzgado, que se está valorando su participación en determinado proceso, generalmente se colocará a la defensiva, originándose un conflicto.
- **La proyección de prejuicios:** cuando dejamos ver ideas previas sobre valores o creencias opuestas a las del entrevistado, también asumirá una actitud defensiva.
- **Afectación de la autoestima o imagen del entrevistado:** nos referimos de nuevo al ataque de la imagen del entrevistado; cuando éste siente que su imagen es atacada se colocará a la defensiva.
- **Resistencia al cambio:** cuando en la entrevista se originan situaciones que dejan ver al entrevistado la necesidad de cambios, éste asumirá una actitud defensiva y de resistencia a ese cambio.
- **La pérdida de control:** cuando el entrevistado se siente acorralado, puede originarse un conflicto que desemboque en conductas defensivas, resistencias e inclusive en el final de la entrevista. El entrevistador debe llevar siempre el control de la entrevista, pero no debe permitir que el entrevistado se sienta fuera de control.
- **La incertidumbre excesiva:** cuando el entrevistado desconoce objetivos, metas o aspectos de la conversación, que le toman por sorpresa, mostrará

signos de ignorancia e incomprensión y se sentirá incomodo, su actitud no será entonces de cooperación; disminuya constantemente la incertidumbre del entrevistado facilitándole la información que requiera. El auditor entrevistador debe estar muy pendiente de los síntomas de la existencia de conflictos a fin de anteponer estrategias cuando éstos se produzcan, antes de que las consecuencias del conflicto atenten contra el logro de los objetivos de la entrevista. No obstante se tomen las previsiones mencionadas, en ocasiones se desatan conflictos que ponen en peligro la direccionalidad y el logro de los objetivos de la entrevista. Estos conflictos generalmente se originan en la fase de aplicación de preguntas, y en el momento en que se originen hay que tomar una, entre dos decisiones:

- Seguir adelante y concluir la reunión en el menor tiempo posible.
- Reorientar el plan de trabajo regresando a la fase de *rapport*, a fin de levantar nuevamente el ánimo y lograr un nuevo nivel de cooperación y confianza.

Si el motivo del conflicto es la poca claridad del entrevistador o la falta de competencia del entrevistado, es preferible concluir a la brevedad posible, reajustando los objetivos de la entrevista; en caso de que los aspectos sean subsanables con otras estrategias es preferible regresar a la fase de *rapport* y reorientar las estrategias. Esta decisión depende del grado de importancia y objeto de la entrevista, siempre habrá que evaluar si ese objetivo se puede lograr solo con la entrevista o con un camino alternativo.

Hay varias estrategias que se pueden seguir para disminuir las consecuencias de un conflicto:

- **Sintonizarnos con las motivaciones** que en la fase de planeación, estrategia o rapport definimos en el entrevistado, a fin de tornar la entrevista en un asunto de su interés o agrado y disminuir un poco la presión del momento.
- **Cambiar de rol**, si estábamos de fuente de la información, colocarnos en el papel de receptores y escuchar un tiempo al entrevistado, si estamos en el papel de receptores de la información comenzar a formular preguntas que alivien la tensión, si nuestra actitud era competitiva, tornarnos colaboradores, si antes del conflicto éramos colaboradores, tornarnos competitivos.
- **Centrar la conversación en intereses comunes**, aspectos con los cuales coinciden el entrevistador y el entrevistado, resaltándolos y restando importancia a las diferencias, procurando no tocar las zonas críticas. Es preferible ganar la confianza y cooperación del entrevistado que ganar una discusión y perder esta confianza y cooperación.
- **Introducir elementos positivos que disminuyan la tensión**, para lograr salir de esta fase de conflicto y prever estrategias que minimicen sus efectos. Debemos comprender el proceso de motivación.

Antes del conflicto existía un equilibrio interno donde ambas partes se sentían a gusto, pero se introdujo un elemento o estímulo que produjo una necesidad que rompió con ese equilibrio y produjo tensión, la cual afecta el

encuentro y hace que exista el riesgo de que los objetivos y puntos clave de la entrevista no se logren. El entrevistador debe identificar el estímulo y la necesidad que rompieron con ese equilibrio y produjo tensión, a fin de introducir a tiempo elementos o comportamientos positivos que aminoren esa tensión y permitan que el equilibrio se restablezca, para así lograr los objetivos y puntos clave previamente definidos.

REQUISITOS PARA UNA ENTREVISTA

Para lograr una buena entrevista, el entrevistador debe manejar las habilidades necesarias para evitar o disminuir los efectos de conflictos, para ello debe considerar, entre otras, las siguientes previsiones:

- Preparar suficientemente la entrevista.
- Centrarse en los objetivos.
- Admitir la razón o la equivocación.
- Sentido de responsabilidad.
- Hacerse respetar.
- No ejercer poder para obstaculizar.
- Estar dispuesto a transigir.
- Manejar sólo información demostrable.
- Diseñar opciones previas y durante el proceso.
- Expresar criterios objetivos.
- Abandonar posiciones en aras de objetivos.
- Separar a las personas de los problemas.

TÉCNICAS DE RETROALIMENTACIÓN: EL *FEED-BACK* Y EL PARAFRASEO

Otra habilidad importante para el éxito de las entrevistas es la aplicación de técnicas de retroalimentación que permitan al entrevistador asegurarse del contenido de la información que intercambia.

Las dos técnicas más comunes para confirmar la información son el parafraseo y el *feed-back*.

Parafraseo: es la técnica a través de la cual el receptor en el proceso comunicacional se asegura del contenido de la información que acaba de recibir. Permite “parafrasear” con el uso de otras palabras, la idea que se acaba de escuchar, a fin de confirmar si la percepción que se tiene de ella es la correcta, de acuerdo con la intención del transmisor de la información. El parafraseo nos permite garantizar la intención y contenido de la información que suministra el entrevistado.

Feed-back: es la técnica mediante la cual el transmisor se asegura que el contenido de la información que acaba de suministrar ha sido percibido en la misma magnitud y con la misma intención con que fue emitida; nos permite garantizar que la intención y contenido de la información que suministramos al entrevistado llega con el significado correcto. El *feed-back* es propiciado por el transmisor de la información que solicita al receptor de la información que le repita la idea que acaba de transmitir con sus propias palabras.

EL INICIO DE LA ENTREVISTA

Podemos identificar, al inicio de la entrevista en un proceso de auditoría, las recomendaciones siguientes:

- Cumplir el horario previsto con puntualidad.
- Ratificar el objetivo de la entrevista.
- Precisar la importancia de la información a ser obtenida y de los documentos a ser suministrados.
- Recordar al entrevistado con anticipación sobre el objetivo y propósito de la auditoría.
- Acordar la duración del encuentro.
- Decir al entrevistado que se tomará notas y cómo se hará.
- Establecer la relación de cooperación y confianza con el entrevistado.
- Identificar situaciones críticas a fin de procurar estrategias.
- Manejar las técnicas de motivación.

LA APLICACIÓN DE PREGUNTAS

Podemos identificar en la etapa de aplicación de preguntas en la entrevista de un proceso de auditoría, las recomendaciones siguientes:

- Realizar las preguntas de manera de extraer el máximo de información en el tiempo disponible.
- Ajustar las preguntas pre elaboradas en función de las repuestas y reacciones no verbales del entrevistado.
- Conducir la entrevista como una conversación y no como interrogatorio.

- Evitar el monopolio de la palabra.
- Evitar interrumpir al entrevistado.
- Mostrar interés por la opinión del entrevistado.
- Evitar preguntas complejas o demostraciones de superioridad.
- Verificar la correcta comprensión de las preguntas por parte del entrevistado con técnicas de retroalimentación.

LA CONCLUSIÓN DE LA ENTREVISTA

En la etapa de conclusión de la entrevista de un proceso de auditoría, podemos identificar las recomendaciones siguientes:

- Verificar que todas las preguntas fueron respondidas.
- Resumir para el entrevistado los principales puntos abordados.
- No concluir de forma abrupta, hacerlo positivamente.
- Dar a entender al entrevistado que las informaciones recibidas fueron importantes para la auditoría.
- Obtener del entrevistado información sobre otras personas con quienes el equipo de auditoría pueda conversar.

Durante la conclusión de la entrevista, se debe prever si las respuestas obtenidas en la fase de desarrollo son suficientes para cubrir los objetivos que se plantearon, en este momento es importante responderse:

- Si los objetivos fueron alcanzados.

- Si es necesaria información adicional sobre el asunto.
- Si es necesaria una investigación sobre otros asuntos.
- Si se necesita asegurar contactos con personas que puedan apoyar el proceso de auditoría.
- Si se debe pedir documentación.

No se debe concluir la entrevista sin que el entrevistador haya previsto vías para subsanar los aspectos no logrados.

ANÁLISIS DE LAS RESPUESTAS

Es necesario analizar diversos aspectos que deben ser tomados en cuenta a fin de lograr un buen análisis de las respuestas:

Centrarse en los objetivos y metas previstos; ya que cuando nos desviamos de estos se nos señala mucha información difícil de organizar. El auditor entrevistador eficaz debe manejar la habilidad de regresar al punto de desvío, cuando nota que el entrevistado cambia de tema y comienza a tratar otros aspectos que no son interesantes para los efectos de la auditoría. En todo caso, si el asunto es de importancia, se pueden tomar algunas notas al margen para explorarlo posteriormente.

Cubrir todas las preguntas del cuestionario; es importante que el entrevistador sea hábil para pasar de un punto a otro de manera concatenada, y retomar puntos que no han sido suficientemente tratados. En todo caso, si no se ha completado la información requerida, se deben agregar preguntas de acuerdo con las respuestas que se van dando y con la actitud no verbal del entrevistado.

Tomar notas o grabar y complementar las notas; es importante anotar sólo puntos clave, frases sueltas, símbolos y no anotar aquello que el entrevistado ha dicho de manera expresa como confidencial. Tan pronto como se concluya la entrevista, el entrevistador debe tomar estas notas y complementar los puntos clave o símbolos escritos, antes de que estos se borren de su memoria. En caso de haber realizado la entrevista acompañado de otros auditores debe mostrarles y comentar este resumen. Es importante que se realice una minuta con la mayor brevedad sobre los puntos relevantes de la entrevista, la cual debe ser firmada por las partes involucradas; esto nos permite comprobar que la comunicación fluye sin barreras y que se está de acuerdo con la interpretación de las respuestas realizadas.

BIBLIOGRAFÍA

ANDRADE, Ramiro: *Manual de auditoría*. Universidad Experimental de Quito - Ecuador.

HINDLE, Tim: *La entrevista provechosa*. Biblioteca Esencial del Ejecutivo. Editorial Grijalbo.

Manual del participante del taller "Técnicas de Entrevistas". Iniciativa de Desarrollo INTOSAI (IDI).

Manual del participante del taller "Técnicas de Instrucción". Iniciativa de Desarrollo INTOSAI (IDI). Programa de Capacitación a largo plazo

Técnicas de entrevistas para auditoría - 1998. Tribunal de Contas da União. Secretaria General de Controle Externo. Secretaria de Auditoría e Inspeções.

**LAS PRESUNCIONES LEGALES.
SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO
DEL DERECHO TRIBUTARIO**



COROMOTO YÉPEZ CEBALLOS

Abogado, egresada de la Universidad Central de Venezuela en 1992, especialista en Derecho Tributario (1999) y en proceso de entrega el trabajo final del Post Grado en Derecho Mercantil en esa misma Casa de Estudios.

Dentro del campo laboral se desempeña como Abogado Coordinador en la Dirección de Asesoría Jurídica de la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República.

Ha realizado numerosos cursos jurídicos, en los que se destacan: El Contencioso Administrativo de la Ley de Carrera Administrativa; Foro de Tributación y Economía;

Amparo contra los Poderes Públicos. Los Poderes de la Administración Tributaria y los derechos de los Contribuyentes; Control Interno; Crédito Público en Venezuela; Ley de Licitaciones; Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo; Formación de Instructores; Motivación y el Seminario Internacional "Integración Nacional y Supranacional de Sistemas de Control".

Las presunciones legales. Su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario

Coromoto Yépez Ceballos

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo consiste en analizar las presunciones legales y su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario, tomando como muestra ejemplificativa las normas contenidas en los artículos 41, 45 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente,¹ disposiciones que consagran un tratamiento fiscal especial a los enriquecimientos que se derivan de la prestación de asistencia técnica y servicios tecnológicos.

La selección del tema tuvo su origen, o su motivo de inspiración si se quiere, en una situación concreta: dos reparos formulados por la Contraloría General de la República a una empresa domiciliada en el exterior, específicamente en Suiza, denominada Swiss Aluminium L.T.D., la cual prestó asistencia técnica y servicios tecnológicos a una de las empresas básicas, ubicadas en Guayana, como lo fue

¹ Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario del 22 de octubre de 1999.

Interalúmina (hoy C.V.G. BAUXILUM C.A.). El estudio del caso nos fue asignado no sólo para la elaboración de los proyectos de decisión de los recursos jerárquicos que interpuso la contribuyente contra los mencionados reparos, sino que posteriormente también nos correspondió asumir la defensa judicial de los referidos actos administrativos por ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

Nuestra participación en dichos asuntos requirió un estudio detenido sobre la aplicación práctica de las normas *supra* citadas, no sin antes revisar la doctrina elaborada en el Derecho Civil, lo cual nos permitió lograr una mejor orientación para comprender la aplicación de esta Institución en el ámbito del Derecho Tributario y, particularmente, en la situación de nuestro interés.

En el desarrollo del trabajo comenzaremos por referir los aspectos más importantes que ha estudiado la doctrina civilista acerca de la figura de las presunciones legales; luego señalaremos cómo tales aspectos pueden tener incidencia en el Derecho Tributario, con las peculiaridades que caracterizan la materia, el enfoque que la doctrina tributaria le ha dado a la Institución y, finalmente, analizaremos las normas contenidas en los artículos 41, 45 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el contexto de la situación concreta señalada.

Lo expuesto precedentemente es lo que en esta oportunidad presentamos con este trabajo. Reviste, eso sí, el resultado de una labor de investigación y de análisis jurídico sobre la base de la situación concreta citada. Estamos conscientes de que se trata de una materia álgida, no tratada con suficiente regularidad en nuestro medio, pero que por su singularidad, dada su vinculación con la determinación de

la obligación tributaria, justifica el esfuerzo realizado para su elaboración. Se trata de casos –los referidos de forma concreta– de mucha importancia en países que como Venezuela se consideran “en vías de desarrollo” y, consecuentemente, importadores de capital y de tecnología, razón que justifica la intervención del Estado al pechar los enriquecimientos obtenidos por empresas no domiciliadas en el territorio, que prestan sus servicios a contribuyentes sí domiciliados en el país.

II. PRESUNCIONES

Antes de comentar las presunciones legales **en particular** es necesario puntualizar en cuanto a las presunciones **en general** lo siguiente:

a) Noción etimológica

Caravantes, citado por Emilio Calvo Baca,² en su Código Civil Venezolano (comentado), señala que la palabra presunción por sus raíces se compone de la preposición *prae* y el verbo *sunco*, que significan tomar anticipadamente, porque por las presunciones se deduce en juicio una opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos.

b) Noción histórica

El autor colombiano Hernando Devis Echandía sostiene que la presunción supone una cosa cierta sin que esté probada o sin que nos conste. En este sentido cita a Hedemann, quien señala que en el Imperio Romano la

² CALVO BACA, Emilio: *Código Civil Venezolano*. Tomo II. Págs. 1.159 y ss.

palabra “presunción” se utilizaba en el sentido de opinión, suposición o creencia; los compila-dores los adicionaron en ocasiones contraponiendo las voces *praesumere* y *adprobare* o *probare*, entendiendo como tales las hipótesis que se tienen por ciertas mientras no sean destruidas por una prueba en contrario: *praesumptum esse debet, nisi contrarium approbetur*.³

En el Derecho Canónico es donde aparecen verdaderas presunciones, algunas de ellas que no admiten prueba en contrario, es decir, *iuris et de iure*. Más tarde, se desarrolló la teoría legal de la prueba y vino la clasificación tripartita, de *praesumptiones iuris et de iure*, *praesumptiones iuris tantum* y *praesumptiones facti* (judiciales o de hombre); que aún subsiste.⁴

c) Definiciones

De todas las definiciones revisadas merecen especial mención:

[Las presunciones] ...son consecuencias que la ley o los tribunales deducen por el paso de un hecho conocido a un hecho desconocido (Art. 1349)⁵. Es el tipo de

³ DEVIS ECHANDÍA, Hernando: *Compendio de Derecho Procesal*. Tomo II. Pruebas Judiciales. Págs. 487-488.

⁴ La clasificación de las presunciones en absolutas, relativas y judiciales mantiene plena vigencia en la doctrina. Autores como Humberto Bello Lozano, en la doctrina patria, realizan una clasificación atendiendo a diferentes criterios: a) Por el sujeto (creadas por el legislador o establecidas por el Juez); b) Por su contenido: absolutas o relativas y; c) Por su función: legales y judiciales (Ver: BELLO LOZANO, Humberto: *La Prueba y su Técnica*. Págs. 481-483).

⁵ En esta misma orientación se inclina Carnelutti, en su obra *Sistema*, expresa que las presunciones son las “...consecuencias deducidas de un hecho conocido no destinado a hacer funciones de prueba para

aplicación legal del desplazamiento de la prueba, puesto que se trata de trasladar la prueba del hecho litigioso, cuando es imposible o difícil de probar, sobre un hecho cercano. Se denomina a veces por esto, prueba indirecta...⁶

Devis Echandía, tomando como base las opiniones de Carnelutti, Framarino, Rosenberg, Micheli, Ellero, Gorphe, Lessona, Ricci, Silva Melero, Manuel Serra, expresa:

La presunción es un juicio lógico del legislador o del juez (según sea presunción legal o judicial), en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho

un hecho conocido no destinado a hacer funciones de prueba para llegar a un hecho desconocido". (Ver: CALVO BACA, Emilio: Op. cit. Tomo II. Pág. 1.163). Messineo las denomina pruebas "conjeturales", y al respecto expresa: "...son las consecuencias que la ley o el juez saca, al remontarse de un hecho conocido a un hecho ignorado". (MESSINEO, Francesco: *Derecho Civil y Comercial*. Tomo II. Pág. 525). En la doctrina patria Oscar Pierre Tapia cita: "Siendo la presunción la consecuencia que la ley o el juez sacan de un hecho 'conocido' para establecer otro 'desconocido'. (Casación Sent. 15-4-07. Memoria 1909. t.I, pag. 299; 27-5-08. Memoria, t.I. pag. 475):" "Las presunciones son las consecuencias que la Ley o el juez sacan de un hecho conocido para establecer uno desconocido (art. 1394 del C.C.). (JTR. vol. IV. T. II, años 1954-1955, pág. 423)." (PIERRE TAPIA, Oscar. *La Prueba en el Proceso Venezolano*. Tomo III. Pág. 15). Sanojo, al igual que otros autores, sostiene que las presunciones son las consecuencias que la ley o el juez sacan de un hecho conocido para establecer uno desconocido (SANOJO, Luis: *Instituciones de Derecho Civil Venezolano*. Tomo III. Pág. 211). Bello Lozano, considera a la presunción "...como las deducciones de un hecho conocido, no destinado a hacer funciones de prueba para llegar a un hecho desconocido". (BELLO LOZANO, Humberto: *La Prueba y su Técnica*. Pág. 480).

⁶ PLANIOL Y RIPERT: *Tratado Práctico de Derecho Civil Francés*. Tomo 7. Pág. 945.

(lo segundo cuando es presunción judicial o de hombre) con fundamento en las máximas generales de la experiencia que le indican cuál es el modo normal como se suceden las cosas y los hechos.⁷

Las definiciones anteriores, emitidas por la doctrina más autorizada, coinciden en sostener que las presunciones **en general** son razonamientos o conclusiones que el legislador o el juez establecen sobre la base de hechos conocidos, para considerar demostrados hechos no conocidos. Esta corriente de pensamiento ha sido adoptada en nuestro ordenamiento jurídico.⁸

Creemos necesario destacar que la definición de los autores franceses Planiol y Ripert aporta un elemento importante para caracterizar a las presunciones. En efecto, ellos afirman que con las presunciones se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, es decir, se traslada la prueba del hecho cuya existencia se discute por el hecho que la presunción contempla, cuando aquel es difícil o imposible de probar.

d) Naturaleza jurídica

Surge para la doctrina la siguiente interrogante:

¿Son las presunciones medios de prueba?

Al hablar de la naturaleza de las presunciones, algunos autores expresan que las legales no constituyen medios

⁷ DEVIS ECHANDÍA, Hernando: Op. cit. Págs. 487-490

⁸ Nuestro Código Civil define las presunciones como las consecuencias que la Ley o el Juez sacan de un hecho conocido para establecer uno desconocido (artículo 1.394. Ver: Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982).

de prueba, sino dispensas de prueba; ya que realizan un desplazamiento total de la carga de la prueba y quien se beneficia de ellas nada tiene que probar, a menos que no se encuentre en las condiciones fijadas por la ley y a las que subordina ésta el funcionamiento de las presunciones. Consideran que las disposiciones que las establecen son de interpretación puramente restrictiva, de tal forma que la analogía no procede en esta materia.⁹

En Latinoamérica encontramos de gran interés lo que al respecto expone el autor colombiano Devis Echandía, en su obra *Compendio de Derecho Procesal*, quien señala que hay división en la doctrina, pues algunos como Gorphe, De La Plaza, Gianturco y Guasp, consideran que son medios de prueba sólo las presunciones simples, judiciales o de hombre. Otros, como Lessona, Framarino, Dei Malatesta y Antonio Rocha, opinan que también son pruebas las presunciones legales y no falta quien les de ese carácter a las presunciones legales *iuris et de iure* (Framarino). Sin embargo, la mayoría de los autores modernos niega que las varias clases de presunciones sean medios de prueba.¹⁰

El autor comentado acoge la tesis que niega a las presunciones el carácter de pruebas. Para ejemplificar señala que cuando la Ley presume que el hijo de la mujer casada es también del marido y, por lo tanto, legítimo, los efectos sustanciales de tal presunción se producen desde el momento del nacimiento; cuando presume que el poseedor material de un inmueble es su dueño, éste disfruta de los derechos

⁹ JOSSERAND, Louis: *Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones*. Tomo II. Vol. I. Pág. 164.

¹⁰ DEVIS ECHANDÍA, Hernando: *Op cit.* Tomo II. Págs. 487-501.

de tal, aun fuera del proceso. Sin embargo, una vez que el hecho presumido se discute en juicio, estas presunciones producen el efecto procesal de limitar la prueba del presupuesto fáctico que la norma sustancial contempla para que se produzcan sus efectos jurídicos, sacando del mismo el hecho presumido, por lo que el beneficiario de la presunción no necesita demostrarlo, sino que le es suficiente probar los otros hechos que sirven de base a tal presunción (Ej: El matrimonio y el nacimiento dentro de éste o dentro de los trescientos días siguientes a su disolución, en el primer caso nombrado y; los actos materiales de posesión, en el segundo). Como consecuencia de ello, advierte el referido autor, la parte que niegue el hecho presumido, está sujeta a la carga de probar lo contrario, (que el nacido es hijo de otro hombre o que ese inmueble es de su propiedad). Ese doble efecto (sustancial y procesal) de la presunción legal, sea *o iuris et de iure*, es claro e indudable y pone de manifiesto que no constituye un medio de prueba. Afirma "Es (...) un grave error decir que la presunción legal es prueba del hecho presumido..."¹¹

Compartimos la línea de pensamiento de la doctrina citada de que la naturaleza jurídica de las presunciones no es la de ser un medio de prueba –al menos las presunciones legales– ya que las mismas no pueden ser consideradas pruebas del hecho que se presume, pues no se produce una constatación o verificación efectiva del hecho que se quiere probar, como sí ocurre con medios de pruebas tales como: La

¹¹ En nuestro Derecho Positivo podemos citar a Sanojo, quien considera a las presunciones como medios de prueba aunque las cataloga de pruebas indirectas. (Ver: SANOJO, Luis: *Instituciones de Derecho Civil Venezolano*. Tomo III. Pág. 211).

confesión, la experticia, el testimonio y la inspección judicial.¹² En todo caso lo que claramente se advierte es que la presunción legal dispensa a la parte a quien favorece de la carga de probar el hecho que la Ley presume como cierto, en algunos casos, desplazando esa carga probatoria a quien pretenda desvirtuarlo (presunciones *Iuris Tantum*) y, en otros, ni siquiera otorgando esa posibilidad, es decir, excluyendo la prueba en contrario (presunciones *Iuris et de Iure*).

III. PRESUNCIONES LEGALES

a) Definiciones

Igualmente que lo hiciéramos al definir las presunciones “en general”, destacamos:

...son, en el fondo, solamente una presunción de hecho generalizada y sistematizada por la ley (...) Dispensa a la parte que alega un hecho que se reputa cierto en virtud de esa presunción, de toda obligación de probarlo (...) El que alega una presunción legal no está obligado a demostrar más que la existencia de los hechos que le sirven de fundamento.¹³

¹² Las presunciones legales tienen un alcance y significado distinto a las presunciones judiciales las que sí pudieran ser consideradas medios de prueba. Algunos autores señalan que entre las presunciones legales y las judiciales existe una diferencia muy clara, las legales son verdaderas dispensas de prueba, mientras que las judiciales o de hombre son un medio de prueba (Ver: JOSSERAND, Louis: *Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones*. Tomo II. Vol. I. Págs. 160-162).

¹³ PLANIOL y RIPERT: *Op. cit.* Tomo VII. Págs. 889 y ss. Consideran los citados autores que estas presunciones son escasas y más peligrosas que las del hombre, porque se sustentan en un simple cálculo de probabilidades, de allí su interpretación restrictiva. Además, como son establecidas previamente sin examinar las condiciones del caso a

Son denominadas pruebas conjeturales y se dice que son las consecuencias que saca la ley "... al remontarse de un hecho conocido a un hecho ignorado".¹⁴

Las presunciones legales son de derecho, pueden ser *iuris tantum* o *iuris et de iure*. No pueden existir sin norma legal expresa que las consagre, es decir, no pueden ser obra de la costumbre o de la jurisprudencia. Tienen una función sustancial y extraprocesal muy importante, además de la indirectamente probatoria. Le da seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial.¹⁵

La presunción legal es la que una disposición especial de la ley atribuye a ciertos actos o a ciertos hechos.¹⁶

las que se aplican, es siempre factible, en un mayor o menor grado, que resulten falsas. No existe presunción legal alguna sin texto expreso que las consagre. En este sentido, también Chiovenda al hacer alusión a las presunciones legales expresa que muchas veces la ley misma distribuye los hechos importantes en cuanto al nacimiento del derecho en dos categorías, ya que dispone que afirmados y probados los hechos de la primera categoría, debe considerarse existente el derecho, a no ser que se haya afirmado y probado también los hechos de la segunda. El efecto de estas presunciones es dispensar de toda prueba a aquel a cuyo favor tienen lugar. (Ver: CHIOVENDA, José. *Derecho Procesal Civil*. Tomo II. Págs. 274.-275).

¹⁴ MESSINEO, Francesco: Op. cit. Tomo II. Págs. 525-526.

¹⁵ DEVIS ECHANDÍA, Hernando: *Teoría General de la Prueba Judicial*, "De las Presunciones en el Derecho Probatorio". Tomo II. Págs. 693-708.

¹⁶ SANOJO, Luis: Op. cit. Tomo III, 1873. Pág. 212. Señala como ejemplos: "1) Los actos que la ley declara nulos sin atender más que a su cualidad, como hechos en fraude de sus disposiciones. 2) Los casos en que la ley declara que la propiedad o la liberación resulta de algunas circunstancias determinadas 3) La autoridad que da la ley a la cosa juzgada".

De las definiciones expuestas conviene destacar: la necesidad de que las presunciones sean establecidas por el legislador, la seguridad que imprimen a las situaciones para las cuales son creadas y, fundamentalmente, su comentada naturaleza jurídica de ser verdaderas dispensas de prueba del hecho que se discute.

b) Clases: absolutas y relativas

Las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), según Planiol y Ripert¹⁷ son, en general, susceptibles de ser combatidas por medios de prueba en contrario, es decir, por todos los medios admitidos por la ley: documentos o escritos, testigos, presunciones, confesión o juramento, etc. Las de carácter absoluto (*iuris et de iure*), en principio, no pueden ser desvirtuadas por los medios de prueba ordinarios tales como: documental, testifical, inspección judicial, pero sí podrían descartarse por la confesión y el juramento, a menos que se trate de materias que excluyan ambos medios probatorios, o que sean exclusivamente establecidas por la Ley por razones de interés público.

En este sentido, Messineo sostiene que la presunción legal puede ser *iuris et de iure* o *iure tantum*. Expresa que la primera es aquella sobre cuyo fundamento la ley declara nulos ciertos actos, o no admite acción en juicio; dicha presunción dispensa de toda prueba a aquél a cuyo favor está establecida (liberación de la carga de la prueba); y, a la inversa, la misma no puede ser destruida por la prueba contraria que, eventualmente, la parte afectada por su aplicación cuidase de deducir; vale como si un determinado hecho fuese admitido. Reposa sobre una ficción legal. Al explicar

¹⁷ PLANIOL y RIPERT: Op. cit. Tomo VII. Págs. 894-895.

la segunda, dice que también ella dispensa de la prueba a aquéllos a quienes beneficia, en los casos establecidos por la ley, pero permite la prueba contraria por parte de aquél que tiene interés en negar la fuerza probatoria de la presunción; sobre éste, pues, recae la carga de la prueba. (inversión de la carga).¹⁸

En la doctrina latinoamericana el colombiano Hernando Devis Echandía¹⁹ considera que estamos ante una presunción relativa o *iuris tantum* cuando un hecho se considera cierto, provisionalmente, mientras no se suministre la prueba en contrario. Estas presunciones permiten probar lo contrario del hecho presumido. En cambio las presunciones absolutas se consideran ciertas, definitivamente. Son concluyentes. La presunción relativa elimina el hecho presumido del presupuesto fáctico para la producción de los efectos jurídicos perseguidos por quien la invoca, e impone a la otra parte, la carga de probar el hecho contrario o la inexistencia del primero.

Sostiene el mencionado autor que quien alega una presunción legal (*iuris tantum* o *iuris et de iure*), debe probar, plenamente, y por los medios conducentes, los hechos que sirven de base a la presunción, es decir, aquéllos que son el presupuesto para su aplicación. Cuando se trata de una presunción legal relativa puede la parte perjudicada probar que el hecho presumido no es cierto, a pesar de que sí lo son los que le sirven a aquélla de fundamento. Esta prueba debe ser plena, porque si el Juez no obtiene la certeza sobre el hecho

¹⁸ MESSINEO, Francesco: Op. cit. Pág. 525.

¹⁹ DEVIS ECHANDÍA, Hernando: *Compendio de Derecho Procesal*. Tomo II. Págs. 487-501.

contrario al presumido legalmente, debe atenerse a la presunción.

Cuando la presunción legal es absoluta, la prueba en contrario del hecho presumido es inadmisibile, pero cabe desvirtuarla atacando la prueba del hecho en que se origina.²⁰

Sanojo²¹ expresa que a quien invoca una presunción legal, le toca probar la existencia del hecho conocido del cual la ley saca la consecuencia de que el hecho desconocido y controvertido existe; pero allí se detiene su obligación, pues él no está obligado a demostrar la exactitud de la consecuencia que saca la ley, ni a establecer que no es contraria a la

²⁰ En nuestro Derecho Positivo podemos citar como ejemplos de presunciones absolutas las siguientes: **En materia civil:** La prueba del adulterio de la esposa no puede destruir la presunción de paternidad con respecto a los hijos de la esposa habidos durante el matrimonio. La presunción de paternidad que consagra la ley se refiere únicamente al padre legítimo. No es aplicable a los nacidos de la unión libre de los progenitores. Mientras no haya prosperado la acción de desconocimiento, el hijo tiene la cualidad de legítimo. (Legislación anterior). **En materia mercantil:** Se presume mercantil lo concerniente a letras de cambio, aun entre no comerciantes. **En materia de tránsito:** Presunciones de impericia e imprudencia. Como ejemplos de presunciones relativas tenemos: **En materia civil:** Los hijos del matrimonio son hijos legítimos hasta prueba en contrario (Legislación anterior). Los bienes habidos durante la unión concubinaria se presumen comunes. Cuando se ignora quien es el heredero la herencia se reputa yacente. **En materia mercantil:** Presunción de comercialidad. Presunción de comercialidad de todos los contratos celebrados por un comerciante. **En materia de trabajo:** Presunción de la existencia de un contrato de trabajo. **En materia de tránsito:** Presunción de culpabilidad del conductor por exceso de velocidad. Presunción de culpabilidad del conductor por manejar en estado de ebriedad.

²¹ SANOJO, Luis: Op. cit. Págs. 219-220.

verdad. Sin embargo, aquél contra quien se invoca la presunción legal, puede en ciertos casos combatirla y probar su inexactitud. En otras circunstancias no se le admite esa prueba, de manera absoluta. En el primer caso tenemos la aplicación del derecho común; en el segundo, tenemos la excepción.

c) Justificación de las presunciones legales

Dice Louis Josserand²² que las presunciones legales se justifican por razones que varían según los casos:

- Por impracticabilidad de toda prueba decisiva, directa o indirecta.
- Por dificultad de practicar la prueba.
- Por el deseo de asegurar el cumplimiento de una disposición imperativa que los particulares quisieran evadir. Por ello, a ciertos actos se les afecta de nulidad, ya que dado su carácter sospechoso, la ley presume que se han realizado para eludir la prohibición legal y, por tanto, son fraudulentos.
- Por razones de necesidad social.

Pudiéramos adelantar que algunas de estas razones que justifican la existencia de las presunciones legales en el derecho común, tienen plena vigencia en el Derecho Tributario. Es preciso saber que las rentas presuntas –relacionadas con la prestación de asistencia técnica y servicios tecnológicos– se suelen consagrar dada la dificultad que confronta la Administración Tributaria para poder determinar los costos y gastos de contribuyentes domiciliados en el exterior,

²² JOSSERAND, Louis: Op. cit. Tomo II. Vol I. Págs. 162-164.

lo que también nos lleva a sostener la impracticabilidad de toda prueba decisiva sobre el enriquecimiento efectivamente percibido. El legislador tributario se ve –en estos casos– en la necesidad de establecer enriquecimientos netos presuntos, cuya determinación no se encuentra sujeta al procedimiento de depuración de la renta, en los términos que aparecen consagrados en el artículo 4º de la Ley de Impuesto sobre la Renta y al cumplimiento del procedimiento determinativo previsto en los artículos 116 y siguientes del Código Orgánico Tributario.²³ Se trata de sujetos no obligados a llevar libros ni registros contables, por lo que no es posible determinar sobre base cierta sus costos y gastos. Las presunciones se suelen consagrar ante la imposibilidad de las autoridades fiscales de constatar los soportes que evidencien los hechos imposables. La potestad de fiscalización de la Administración Tributaria no los alcanza fuera del territorio nacional que es donde llevan su contabilidad.²⁴

²³ Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994. A este respecto se afirma que el proceso de determinación tiene tres etapas: a) La Etapa Oficiosa, que comprende las siguientes fases: declarativa, verificativa, estimativa, liquidación, notificación y de recaudación; b) La Etapa Contenciosa, que comprende: el recurso jerárquico, el recurso de revisión, la repetición de pago, el recurso contencioso tributario, el recurso de apelación y la acción de amparo y; c) La Etapa Ejecutiva. (Ver: HERNÁNDEZ, César: *El Seniat y la Determinación Tributaria*).

²⁴ Señala José Andrés Octavio: “El examen de las normas relativas a la determinación de la renta gravable (...) pone ostensiblemente de relieve que el legislador se ha guiado en esta materia por el criterio de hacer recaer el gravamen sobre la renta realmente obtenida por el contribuyente. Esto implica la adopción de un elevado nivel técnico, a través del cual se busca la justicia en el gravamen, tanto desde el punto de vista de cada contribuyente, como en lo que respecta a la distribución de la carga entre ellos. Ahora bien, en **determinados**

IV. LAS PRESUNCIONES LEGALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

a) Generalidades

Las normas creadoras de tributos, en nuestro Derecho Positivo, son de estricta reserva legal. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 317 prevé que "No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes(...)"²⁵ Por su parte, el Código Orgánico Tributario desarrolla este principio en el artículo 4º. De ello se desprende que los elementos del tributo (el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y la tarifa) deben estar delimitados por el legislador, con lo que se persigue no dejar discrecionalidad alguna en esta materia, sino que sea el legislador el que regule al máximo todas aquellas situaciones de las cuales se deriven obligaciones tributarias a cargo de los ciudadanos. Ello justifica que las presunciones en este ámbito se consagren legalmente y que sean de interpretación restrictiva (al igual que son interpretadas en el Derecho Civil).

casos, o en ciertas circunstancias, no es posible determinar con exactitud la renta neta gravable, por lo cual se hace necesario adoptar normas presuntivas para lograr esa determinación (...) la Ley o el reglamento han establecido normas presuntivas específicas para la determinación de la renta neta, por tratarse de actividades en las cuales es muy difícil, por regla general, determinar exactamente los beneficios..." (Énfasis nuestro). (OCTAVIO, José Andrés. *Los Elementos Fundamentales del Impuesto Sobre la Renta en la Ley del 16 de Diciembre de 1966*. Pág. 70).

²⁵ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000.

Las presunciones legales como dispensas de prueba son utilizadas por el legislador tributario en determinadas situaciones, generalmente cuando no es posible –al menos fácilmente– lograr la prueba sobre un hecho que se encuentra vinculado con la existencia de una obligación tributaria. La interpretación restrictiva a que deben someterse las presunciones en general, se hace más necesaria en el ámbito tributario, pues la obligación tributaria a cargo de un contribuyente no es susceptible de someterse al libre arbitrio de las partes, sino que el obligado tributario sin discusión, por mandato legal, no tiene la posibilidad de llegar a un acuerdo con el acreedor, ya que legalmente se han establecido criterios presuntivos (relativos o absolutos) para determinar la medida de su obligación, lo que no admite una interpretación analógica o extensiva.²⁶

Se afirma que en el Derecho Tributario las presunciones se consagran para ayudar a la Administración Tributaria, lo cual se justifica dadas las particulares dificultades que tiene el Fisco para probar determinados hechos. Obviamente, la Administración debe probar la existencia del hecho sobre el que la presunción cobra fuerza, para obtener el hecho deducido.

²⁶ Cabe destacar que las presunciones simples o judiciales en el ámbito del proceso tributario no se encuentran prohibidas al Juez, claro está, tomando en cuenta determinados límites, que impone la ley civil. Esto se justifica dados los amplios poderes de apreciación del Juez que, con frecuencia, debe acudir a otros elementos de prueba lógica, entre los que, indudablemente, se encuentran las presunciones simples. Nada obsta a que se aparte de ellas, en virtud de que del análisis concatenado de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, adquiera una convicción distinta acerca de los hechos controvertidos. (Ver: PUGLIESE, Mario: *La Prueba en el Proceso Tributario*. Págs. 237 y ss).

En juicio, la Administración deberá, entonces, producir los elementos materiales sobre los cuales descansa el acto determinativo, es decir, demostrar que en la fase oficiosa se constató el hecho cuya existencia es requerida para aplicar el criterio presuntivo.

Es claro que el efecto de aplicar las presunciones legales consagradas en las leyes tributarias, es el de facilitar grandemente la labor de la Administración Tributaria durante la fase del proceso de determinación y no el de liberarla totalmente de la prueba del hecho productivo de la obligación tributaria.

En esta materia tenemos que también las presunciones legales pueden ser: **relativas o absolutas.**

b) Presunciones legales relativas
(iuris tantum)

Las presunciones legales relativas dispensan de prueba al favorecido por ellas, que generalmente es la Administración, pero no prohíben la prueba en contrario, si se duda en el proceso de la existencia del hecho base del cual se obtiene el hecho deducido, la Administración no tendrá que probar, mientras que el contribuyente sí.

En este sentido, cabe destacar que cuando existe una presunción legal a favor de la Administración, ésta en la fase de determinación del tributo (proceso constitutivo del acto que contiene la voluntad administrativa) deberá asentar y probar en el expediente que existe un hecho, del cual y por el juego de la presunción se obtiene otro; pero una vez dictado el acto determinativo, en el proceso tributario de revisión que se inicie por el ejercicio de los recursos –administrativos y judiciales– establecidos a favor de los afectados, la

Administración no debe probar, no sólo porque se encuentra favorecida por la presunción, sino también porque está amparada por el principio de legitimidad del acto administrativo y esa legitimidad cubre y alcanza la verificación efectuada en la fase de determinación. Tendrá que ser la parte perjudicada por la presunción aplicada, quien presente la prueba en contrario, lo suficientemente fuerte, como para destruir la legitimidad de tal constatación y verificación administrativa.

Por el contrario, si la presunción se estableció a favor del contribuyente, éste deberá probar ante la Administración en la fase de gestión o de determinación, que goza de la presunción y sí, pese a ello, se realiza una liquidación en su contra, por los organismos competentes, luego en el proceso tributario, tendrá que volver a probar que existe un hecho base del cual es titular, que goza de una presunción y que por el juego de ella se deduce un hecho que también le es favorable, lo que, en definitiva, le conduce a tener que soportar toda la carga de la prueba y a demostrar la ilegitimidad del actuar administrativo y el olvido o el no reconocimiento por el Fisco del hecho base sobre el cual descansa su presunción.

En la práctica, las leyes fiscales cuando establecen presunciones legales relativas, lo hacen imbuidas por el criterio proteccionista del Fisco. Lógicamente, a la Administración Tributaria le será relativamente fácil en la fase de gestión, constatar y evidenciar la existencia de un hecho que, según la Ley, le atribuye una presunción favorable. En definitiva, la regla es que cuando se consagra una presunción legal relativa, se conceda a favor de la Administración.²⁷

²⁷ La clásica presunción legal relativa a favor de la Administración, es la de legitimidad del acto administrativo que informa todo el proceso tributario, justifica su estructura y da origen al desplazamiento total

**c) Presunciones legales absolutas
(*iuris et de iure*)**

Se afirma que las presunciones legales de carácter absoluto constituyen un terreno donde el derecho material y formal se entremezclan dando origen a una posible confusión con las normas técnico-financieras. Dicha confusión se ve reforzada porque, normalmente, las únicas presunciones legales absolutas que las leyes fiscales establecen son a favor de la Administración Tributaria, es decir, sólo protegen al Fisco.

La justificación a tal protección a favor del Fisco obedece a la debilidad de la propia Administración para

de la carga de la prueba hacia el contribuyente reclamante. Ante esta presunción el contribuyente tiene dos caminos: a) demostrar, como es el caso comúnmente utilizado, que el actuar administrativo es ilegítimo, porque la obligación tributaria que se deduce de él tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible; o bien, b) probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la Ley exige para su producción normal. En cualquiera de los dos caminos, como vemos, es el reclamante quien soporta la carga de la prueba, mientras que la Administración actúa en el proceso como "parte durmiente" (Ver: PEREZAGUA, Luis: *La Prueba en el Derecho Tributario*. Págs. 242-243). En este sentido también Pugliese hace mención a la presunción relativa de legitimidad del acto administrativo de determinación tributaria, la cual impera a plenitud en el proceso tributario. Respecto de ella el sujeto pasivo puede defenderse, o bien demostrando -es lo más común- que la presunción de legitimidad carece de fundamento porque la determinación de la obligación tributaria no es legítima, porque no es acorde con la realidad; o demostrando que el acto es inválido (inexistente o formalmente viciado). (Ver: PUGLIESE, Mario: *Op. Cit.* Págs. 237 y ss).

conocer todas las infinitas situaciones que la mentalidad humana puede crear a los efectos tributarios. Normalmente, el presupuesto jurídico o económico en que se apoyan los impuestos, es creado, conocido y manipulado por el ciudadano a espaldas de la Administración, y por muy capacitada y por muchos funcionarios que ésta tenga, nunca podrá llegar a controlar seriamente toda esa amplia posibilidad de figuras que pueden ser hechos imponibles, y que únicamente están en la esfera del contribuyente.

En relación con la eficacia de las presunciones *iuris et de iure*, Luis Perezagua manifiesta:

... la eficacia de las presunciones legales absolutas, es sin duda, en la fase de gestión. Si una norma tributaria concede una presunción legal a la Administración, ésta juega con ella y sin más práctica los actos conducentes a someter a tributación una determinada situación de hecho, (...), la Administración está exonerada de probar, pero no es necesario que en la fase de gestión lleguemos a hacer valer la segunda característica de las presunciones legales absolutas, cual es la de no admitir prueba en contrario, pues por el propio mecanismo del procedimiento de gestión, la Administración no necesita acudir a esa característica, sino que tiene poderes suficientes en sus manos para continuar adelante hasta rematar la última fase con la liquidación tributaria.²⁸

Ahora bien, el hecho de que se evidencie en la fase de gestión o determinativa el valor de las presunciones legales absolutas a favor de la Administración, no implica que hayan perdido su fuerza probatoria en el proceso tributario

²⁸ PEREZAGUA, Luis: Op. Cit. Pág. 230.

posterior a dicha fase inicial. Si el contribuyente reclama contra el acto liquidatorio de gestión, la Administración no sólo no necesita probar, pues tiene a su favor la presunción de legitimidad del acto administrativo (presunción que supone que el hecho del que arranca la presunción legal absoluta es cierto y fue comprobado por la Administración), sino que, precisamente aquí, es cuando entra en juego la segunda de las características de las presunciones legales absolutas: el Juez tributario no puede permitir a la parte reclamante que presente prueba en contrario, ya que por imperativo de la Ley está prohibida. El único camino que le queda al interesado es demostrar la inexistencia del hecho que dio origen al juego de la presunción legal absoluta de que goza la Administración, es decir, el contribuyente sólo puede impugnar la presunción, demostrando la inexistencia del hecho en el cual ella toma origen.²⁹

Pugliese sostiene que en esta materia se debe tener presente que se está "... en una zona gris, en la cual las líneas de demarcación entre derecho formal y derecho material son muy inciertas..." Este tipo de presunciones *iuris et de iure*, constituyen a favor de una de las partes, una exoneración de la obligación de probar determinados hechos favorables a su propio asunto. Lógicamente que esta situación se hace más sensible en el campo del Derecho Tributario, ya que en él nos encontramos con presunciones absolutas que sólo juegan a favor del Fisco, es decir, que la Administración Tributaria puede invocarlas a su favor.³⁰

²⁹ IBID, Págs. 239-240. Se pueden ver ejemplos de este tipo de presunción absoluta en las páginas 241 y 242.

³⁰ PUGLIESE Mario: Op. Cit. Págs. 237 y ss. Ver ejemplos.

El autor comentado concluye su parecer sobre las presunciones absolutas así:

...es necesario concluir que las presunciones legales absolutas establecidas por las leyes tributarias, aun perteneciendo ciertamente a una zona gris que se encuentra entre el derecho material y el derecho formal, están muy lejos de haber abandonado toda connotación de "elemento probatorio" o de "subrogación de prueba". A nuestro juicio, tales presunciones, por su carácter de instrumentos de "accertamento", por su fin de ayudar a la administración financiera, exonerándola de difíciles investigaciones y poniéndola a salvo de las defensas del contribuyente, tienen un carácter muy afín a otras disposiciones legales –aparentemente diversísimas– que regulan el llamado "procedimiento privilegiado del Fisco".

Se trata siempre de disposiciones encaminadas a asegurar una protección particular al Fisco –con un doble aspecto material y formal– que no sólo corresponderá a una duplicidad de fines propuestos por el legislador, sino que es también una necesaria consecuencia de la estructura técnico-jurídica de las normas en cuestión.

No sería posible, por ejemplo, declarar que, por presunción legal, cualquier patrimonio comprende el cinco por ciento de muebles y joyas, sin añadir simultáneamente la prohibición de la prueba en contrario, porque es claro que, en caso diverso, el Fisco sucumbiría infaliblemente o sería constreñido a renunciar a valerse de la presunción legal para procurarse, al menos, una "prueba primaria" apta para resistir; en la fase contenciosa, los ataques del deudor. Las presunciones

legales absolutas se colocan, por tanto, en el derecho tributario, en una posición intermedia entre las normas de derecho material y las normas de derecho formal pertenecientes al llamado "procedimiento privilegiado", dirigido a garantizar a la administración financiera una posición de particular ventaja, sea respecto a los modos y formas del "accertamento", sea respecto a la actividad probatoria en la fase contenciosa".

VI. CARÁCTER DE LAS PRESUNCIONES CONSAGRADAS EN LOS ARTÍCULOS 41, 45 Y 46 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PROBLEMAS QUE PLANTEA SU APLICACIÓN. REFERENCIA A UN CASO CONCRETO.

Para el desarrollo de este punto analizaremos cada una de las citadas disposiciones. Comenzaremos por el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, que reza:

Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que en función productora de rentas los utilicen en el país o los cedan a terceros, cualquiera sea la modalidad del pago o su denominación, estarán constituidos por las cantidades representativas del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica, y del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de servicios tecnológicos.

De la disposición que se acaba de transcribir se observa que la Ley establece un criterio presuntivo para determinar cuál debe ser el enriquecimiento neto obtenido por un

contribuyente que, desde el exterior, suministre asistencia técnica y/o servicios tecnológicos, a personas o comunidades que los utilicen en el país o los cedan a terceros.

Para poderse aplicar la presunción legal que comentamos constituye requisito *sine que non* que la asistencia técnica y el servicio tecnológico prestados sean suministrados desde el exterior, y, que los mismos se utilicen o cedan a terceros en Venezuela.³¹

³¹ Como regla general todo enriquecimiento para ser gravable debe ser territorial, en el caso de los servicios deben ser prestados en Venezuela. No obstante, cuando hablamos de asistencia técnica o servicios tecnológicos provenientes del exterior, se afirma que el origen de la renta no se ubica en Venezuela, por lo tanto, sería en principio extraterritorial. En este sentido, es preciso traer a colación el comentario que trae la Ley de Impuesto sobre la Renta comentada, editada en el año 1991, por la Legislación Económica, C.A: "Un enriquecimiento es territorial cuando la actividad o el bien que lo generan se encuentran ubicados dentro del territorio nacional; o sea que la actividad se realice en el país o el bien se encuentre ubicado dentro de los límites de ese territorio nacional, entonces los enriquecimientos obtenidos serán territoriales. Para que un enriquecimiento sea territorial, es esencial que su fuente productora se ubique dentro del país. La fuente productora de un enriquecimiento se refiere a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta y esa renta será territorial cuando esa actividad, derecho o bien se encuentren ubicados dentro del territorio del país de que se trate. En el caso de la asistencia técnica o el servicio tecnológico suministrados desde el exterior, su fuente productora está ubicada en el exterior, razón por la cual en principio, la renta generada es extraterritorial, aun cuando esa asistencia o servicios sean utilizados en Venezuela. Con el objeto de hacerlos territoriales y a fin de gravarlos en Venezuela, el artículo 4 de la Ley declara que son enriquecimientos territoriales '...los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país'. En este caso, por presunción legal, un enriquecimiento será territorial no sólo cuando se ubique en Venezuela la fuente productora de la renta sino también cuando la asistencia técnica o el servicio tecnológico sean

A nuestro juicio, esta presunción encuentra su justificación en la dificultad para la Administración Tributaria o, en su caso, de la Contraloría General de la República (cuando actúa en ejercicio de su función de control posterior sobre los ingresos), de verificar la contabilidad y registros llevados por un contribuyente extranjero para determinar los costos y gastos efectuados. Cuando hablamos de contribuyentes domiciliados en el exterior, debemos pensar que ellos realizan un conjunto de operaciones sobre las cuales no se puede tener certeza alguna, pues no se encuentran obligados a llevar en el país libros de contabilidad ni registro alguno.

La manera en la cual aparece redactada la norma que analizamos nos hace recordar lo dicho en otra parte del presente trabajo, acerca de la naturaleza jurídica de las presunciones, cuando señalamos el criterio de los autores Josserand y Devis Echandía, quienes afirman que las presunciones legales constituyen una verdadera dispensa de prueba, producen el efecto de desplazar totalmente la carga de la prueba, de modo que quien se beneficia de una presunción nada tiene que probar.

En la norma examinada, vemos que el favorecido por la presunción es la Administración Tributaria (o la Contraloría) quien se encuentra sujeta a probar tan sólo el hecho base de la misma, cual es la existencia de ingresos brutos obtenidos por contribuyentes que suministran desde el ex-

'...utilizados en el país' con lo cual se crea una excepción al criterio de la fuente productora y se transforma ese caso excepcional en territorial, apartándose de la clásica utilización de factores como la nacionalidad, residencia, domicilio o fuente productora, para gravar rentas, pues el vínculo consiste en que al final sean utilizadas en el país en función productora de éstas". (Págs. 248-249).

terior, asistencia técnica y/o servicios tecnológicos a personas que los usan o ceden a terceros en el país.

Existiendo este hecho y demostrando la Administración Tributaria que de su labor pudo constatar la percepción de ingresos por parte del contribuyente extranjero (prestador de la asistencia técnica y los servicios tecnológicos) queda dispensado el ente público de probar cuál fue el enriquecimiento neto realmente percibido. La Ley, por razones de interés fiscal, con el fin de facilitar grandemente la labor de la Administración, de proteger los intereses del Fisco, de evitar eventuales fraudes y de prevenir polémicas, establece cual debe ser el porcentaje a considerarse como renta neta.

Es de advertir que de la redacción de la norma se colige que estamos ante una presunción legal *iuris et de iure* (absoluta), que opera a favor de la Administración, en la que el Juez Tributario no puede permitir al reclamante probar los costos y deducciones, ya que el legislador los ha presumido. No puede el sujeto pasivo, en este caso, presentar soporres que se dirijan a demostrar la renta neta percibida, después de rebajar costos y deducciones, porque se trata de contribuyentes respecto de los cuales no es posible determinar con seguridad cual ha sido su verdadero enriquecimiento, por cuanto no están obligados a llevar libros de contabilidad en Venezuela.

Corresponde en última instancia al interesado –para sustraerse de los efectos de la presunción– demostrar la inexistencia del hecho que permitió aplicar la presunción legal, es decir, debe el contribuyente reparado impugnar la base de la presunción, demostrando que el contrato mediante el cual se acordó la prestación de asistencia técnica y servicios

tecnológicos en el país, no se llegó a ejecutar, lo cual llevaría a sostener la falta de ingresos por tal concepto y, consiguientemente, la injustificada conducta administrativa al querer aplicar la presunción.

Por su parte el artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece:

En los casos de contratos de asistencia técnica y servicios tecnológicos servidos desde el exterior, que no discriminen las cuotas partes de ingresos correspondientes a cada concepto, se presumirá que el veinticinco por ciento (25%) de todo el ingreso corresponde a la asistencia técnica y el setenta y cinco por ciento (75%) a los servicios tecnológicos.

De esta disposición legal se puede apreciar que, en principio, todo contrato de prestación de asistencia técnica y de servicios tecnológicos debe, necesariamente y de manera expresa, discriminar o establecer las cuotas partes de ingresos que serán percibidos por concepto de cada uno de los servicios señalados. De no realizarse tal discriminación debe aplicarse la presunción legal que la norma consagra y que, en nuestro criterio, también es de carácter absoluto (*iuris et de iure*).

A nuestro entender, la presunción contenida en el transcrito artículo 45 encuentra su justificación, al igual que lo planteamos con la disposición anteriormente analizada, en la necesidad que tiene la Administración Tributaria de ser dotada de mecanismos que garanticen la protección de los intereses fiscales que ella tutela, al ser prácticamente imposible controlar la actividad de un contribuyente no domiciliado en el país.

Sostenemos el carácter absoluto de esta presunción, ya que como afirma Mario Pugliese, autor al que nos hemos referido, las presunciones legales *iuris et de iure* han sido creadas con el fin de ayudar a la Administración Tributaria, protegerla de las defensas del contribuyente y exonerarla de difíciles investigaciones que pudieran arrojar resultados poco convincentes. Es necesario sostener este carácter absoluto para imprimirle más efectividad a la institución, de lo contrario se haría ineficiente e inútil. Además, un contribuyente extranjero debe saber cuáles son las regulaciones tributarias vigentes y a qué se encuentra obligado, no existiendo razón alguna que lo excuse del cumplimiento de las normas presuntivas, ya que, por principio general de derecho, se presume que las conoce.

No obstante, pensamos que aún admitiendo tal carácter no podríamos estar de acuerdo con aplicar la presunción mencionada, sin que la Administración se procurase lo que Pugliese denomina la "prueba primaria", capaz de soportar los ataques que hiciera el deudor. En el artículo examinado se observa, que esa prueba primaria la constituye el propio contrato, respecto del cual debe verificarse, además de su efectiva ejecución (pues de ello depende que se generen o no los ingresos sujetos a gravamen, tal como lo señalamos en la norma anteriormente analizada), que se haya discriminado las cuotas partes de los ingresos que corresponden a la asistencia técnica y a los servicios tecnológicos.

Al evidenciarse del contrato ejecutado la falta de discriminación de las cuotas partes correspondientes a servicios tecnológicos y asistencia técnica, consideramos que debe aplicarse la presunción. De corroborar la Administración Tributaria, o en su caso, la Contraloría General de la

República, que el impuesto no se calculó en función de lo previsto en la norma analizada es procedente formular la objeción fiscal, con apego a los lineamientos que la misma establece. Por argumento en contrario, de haberse hecho la debida discriminación en el contrato y, no obstante, pretenderse la aplicación de esta presunción sería ilegal tal conducta de la Administración, se encontraría el ente público sujeto a renunciar a la aplicación de la presunción legal absoluta, por haberse desvirtuado el hecho base que la sustenta.

El carácter *iuris et de iure* de esta presunción es innegable. Tal fue la posición asumida por el Órgano Contralor en un juicio que cursó por ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, signado con el N° 762,³² contienda que no llegó –lamentablemente– a sentencia definitiva, por acogerse la contribuyente a los beneficios previstos en la Ley de Remisión Tributaria.

Es necesario mencionar que en ese caso concreto la Contraloría General de la República, en ejercicio del control posterior que constitucionalmente le ha sido otorgado sobre los ingresos públicos, efectuó una fiscalización, de conformidad con el artículo 76 de su Ley Orgánica, aplicable para la época, en una oficina establecida por la prestadora de los servicios (contribuyente) en el país, a cargo de su representante legal, quien suministró parte de la información que condujo a formular los dos reparos a la empresa extranjera; el resto de la información fue obtenido a través del

Cabe destacar que esta labor fiscalizadora efectuada por la Contraloría corresponde *prima facie* a la Administración Tributaria, sin embargo, puede ocurrir que el Máximo Órgano de Control advierta -en ejercicio de sus funciones de control- situaciones irregulares no detectadas por la Administración, ante lo cual se encuentra facultada legalmente para actuar y si es procedente para determinar los tributos debidos.

En este caso, en la oportunidad de informes, sostuvimos:

...las presunciones legales absolutas se originan ante la dificultad de los funcionarios fiscales de verificar directamente las actividades económicas de contribuyentes domiciliados en el extranjero... [Pág. 28 del escrito de informes].

Y al comentar en dichas conclusiones el criterio de Mario Pugliese, contenido en su obra *La Prueba en el Proceso Tributario*, señalamos:

...Fijémonos, que el autor excluye la hipótesis en la cual el contribuyente impugne la base de la presunción, es decir, discuta el hecho que ella toma como base.

En el caso que se examina, tal situación no puede ocurrir, porque el hecho por el cual se aplicó la presunción consistió en la ausencia de discriminación en el contrato celebrado. La recurrente sólo desvirtuaría la base misma de la presunción, en el caso de que demostrara la efectiva discriminación en el Contrato, al no poderlo hacer, la presunción legal absoluta surte plenamente sus efectos [Págs. 28-29 **Caso: Swiss Aluminium LTD -hoy ALUS-UISSE- vs. Contraloría General de la República**].

Más adelante decimos:

Los recurrentes sostuvieron que la Contraloría aplicó una norma de excepción como es la contenida en el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.³³ En efecto, la regla no es la aplicación de tal disposición, ya que lo general es que en los contratos del tipo analizado se discriminen las cuotas partes correspondientes a los servicios prestados y por tal razón debe ser aplicado el contrato preferentemente a la Ley. Sin embargo, en el presente caso, existía un vacío en el contrato que debía ser llenado por una norma legal, que regulara situaciones como las que ocurrieron en el caso bajo examen. La disposición es clara: a falta de discriminación en los contratos de las cuotas partes de ingresos correspondientes a servicios tecnológicos y asistencia técnica debe aplicarse la presunción legal. La fiscalización practicada por este Organismo, como bien afirman los impugnantes "...pudo apreciar todos los elementos que le permitieran formarse un juicio cabal de la operación..." y, en virtud de esa apreciación se pudo determinar que SWISS ALUMINIUM Ltd., prestó Asistencia Técnica y Servicios Tecnológicos a INTERALUMINA, al ser así por expreso mandato del legislador debía aplicarse la presunción que contiene la norma supra indicada [Pág. 53].

³³ La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aplicable por tratarse de reparos sobre los ejercicios 1987 y 1988, consagraba la norma analizada en el artículo 60, en los mismos términos expresados en la Ley vigente (Ver: G.O. N° 3.888 Ext. del 3-10-86).

Obsérvese que para algunos lo expuesto pudiera verse claro, sin embargo, para otros no lo es tanto, particularmente cuando nos colocamos del lado de la defensa de los contribuyentes. Aceptar que, definitivamente, se trata de una presunción legal absoluta sin tener la posibilidad de probar contra ella, no resulta fácil.

Por ello, algunos defienden el carácter relativo de las presunciones que comentamos, se alega la posibilidad de probar ante el Fisco los conceptos reales (asistencia técnica o servicios tecnológicos) por los cuales se obtuvieron los ingresos, se promueven facturas y otros comprobantes, así como otros medios de prueba tales como: testigos y experticia contable. Este último promovido, normalmente, en la sede del agente de retención, prestatario de los servicios.³⁴

Lo que acabamos de decir fue sostenido en el juicio que mencionamos por la contribuyente. En efecto, en el escrito de recurso se afirmó:

Y es que la norma (...) es norma establecida para la especial situación que tienen la mayoría de los contribuyentes que prestan Asistencia Técnica y Servicios Tecnológicos, cual es la de no tener domicilio en la República, por lo que no están obligados a llevar libros ni registros contables (...) pero cuando, como es el

³⁴ Recuérdese que estos contribuyentes se encuentran sometidos a un régimen de retención total en la fuente, es decir, a un régimen especial. La retención es equivalente al pago total del impuesto que se produzca, por lo cual el agente de retención, aunque se trate de una persona jurídica distinta al contribuyente, le sustituye en los actos materiales de determinación, retención y pago del impuesto causado por no tratarse de una retención parcial sino total sobre el tributo adeudado.

caso, el contribuyente ha puesto sus archivos a la disposición del Fiscal Actuante quien pudo constatar, toda la evidencia documentaria relativa a esos hechos creadores del tributo, se debe considerar a la certeza formada del examen directo de los hechos materiales acaecidos con mayor transcendencia valorativa que la presunción de la norma contenida (Artículo 60 de la Ley), entre otras razones porque la misma no debe considerarse una presunción "JURIS ET DE JURE" sino "JURIS TANTUM" es decir que puede ser desvirtuada por la verificación de los hechos [Págs. 12-13 del Recurso Contencioso Tributario].

En el juicio que comentamos la contribuyente negó la prestación de servicios tecnológicos, argumentando que a pesar de haberse consagrado en el contrato la prestación de asistencia técnica y de servicios tecnológicos, sólo se prestó la primera, es decir, que todos los ingresos tuvieron su origen en la prestación de asistencia técnica. Se promovieron pruebas dirigidas a demostrar la falta de prestación de los servicios tecnológicos; ello nos generó más incertidumbre, ya que existían soportes que fueron encontrados por el funcionario que practicó la fiscalización, en la sede del agente de retención, específicamente tres (3) facturas emitidas por concepto de servicios tecnológicos, por lo que resultaba falso el alegato de la contribuyente. Se evidencia entonces la falta de certeza que se puede generar ante operaciones relacionadas con la prestación de asistencia técnica y de servicios tecnológicos. Por razones como la descrita sostenemos el carácter absoluto de la presunción establecida en el comentado artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Para finalizar, en las páginas 56 y 57 de nuestras conclusiones escritas, así lo señalamos al juzgador:

En nuestro criterio, al no ocurrir la discriminación de servicios en el contrato cuestionado, surte plenos efectos la presunción que contiene el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Esta presunción es **JURIS ET DE JURE**, es decir, no admite prueba en contrario. [Para la época se encontraba vigente la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986].

Creemos interesante mencionar que, en algunos casos, los contribuyentes pretenden evadir su responsabilidad atribuyéndosela al agente de retención.³⁵ Es preciso entonces destacar que si bien en este tipo de situaciones el contribuyente tributa a través del agente de retención, es aquél a quien debe tenerse como principal obligado ante la Administración Tributaria. El pago del impuesto que se ha dejado de retener debe, en principio, exigirse al contribuyente, quien es el beneficiario de las remuneraciones pagadas y sólo, subsidiariamente a la persona natural o jurídica que omitió hacer la retención. El que los contribuyentes pretendan salvar su omisión imputándole la responsabilidad al agente de retención quizás tenga su fundamento en que su actuación se encuentra revestida de la presunción de juridicidad de que están rodeadas las actuaciones de los funcionarios públicos, cuando actúan dentro de los límites de su competencia y en uso de sus facultades legales y reglamentarias, porque ellos asumen una serie de cargas y funciones públicas. Sin embargo, esa presunción es relativa, las

³⁵ Ese fue uno de los argumentos utilizados por la defensa de la contribuyente.

actuaciones del agente de retención son ciertas mientras no sean desvirtuadas.³⁶

Por último, el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone:

Cuando existiere un monto global o indiscriminado de ingreso correspondiente a remuneraciones u honorarios por asistencia técnica y servicios tecnológicos, en parte provenientes del exterior y en parte derivado de actividades realizadas en Venezuela, se considerará que el ingreso corresponde en un sesenta por ciento (60%) a servicios del exterior y en un cuarenta por ciento (40%) a servicios realizados en Venezuela. Los ingresos atribuibles a Venezuela admitirán los costos y las deducciones permitidos por esta Ley.

De la disposición anterior, se desprende la existencia de otra presunción legal de naturaleza semejante a la de los dos artículos precedentemente referidos. En efecto, así como el contrato de prestación de asistencia técnica y servicios

³⁶ Los agentes de retención son considerados responsables tributarios por ser pagadores de determinados tipos de rentas. Se encuentran obligados a liquidar, retener y enterar en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, los impuestos que según la Ley de Impuesto sobre la Renta, les sean aplicables a dichas rentas. Sin embargo, en el caso dado de que la retención no sea realizada sobre la base correcta y que a través de una fiscalización se detecte tal incorrección debe procederse a formular el reparo. ¿A quién se formula? Obviamente que no puede ser al agente de retención, porque él no puede enterar una cantidad que no ha retenido y sobre la diferencia quien deviene como obligado principal y como deudor de la obligación tributaria es el contribuyente, independientemente de la responsabilidad que pueda recaer sobre el agente de retención, de conformidad con lo establecido por el Código Orgánico Tributario.

tecnológicos debe discriminar las cuotas partes correspondientes al tipo de servicio prestado, debe, del mismo modo, discriminar qué parte del ingreso obtenido corresponderá a servicios prestados desde el exterior y qué porción deberá ser atribuida a Venezuela. Constituye una norma de excepción, pues ante la ausencia de acuerdo entre las partes debe entrar a regir la presunción legal.

Se aprecia de la norma contenida en el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que a pesar de tener libertad las partes para establecer qué porción de ingresos corresponde al exterior y cuál a Venezuela pueden no hacer uso de tal derecho. Recordemos, entonces, que se trata de contribuyentes extranjeros y que, al igual que todos los de esa condición, realizan un conjunto de operaciones sobre las cuales no se tiene certeza alguna, máxime cuando sabemos que no están obligados a llevar libros de contabilidad ni registro alguno. Ello justifica la existencia de presunciones legales de carácter absoluto, con lo cual se pretende, como ya hemos dicho, salvaguardar el interés fiscal. Si existe un monto indiscriminado de ingresos, unos territoriales y otros extraterritoriales, y se hace imposible determinar con precisión –por falta de discriminación en el contrato– cuales ingresos son territoriales y cuales no, más aún lo será determinar los costos y deducciones que corresponden a los ingresos territoriales, por no tener la Administración Tributaria acceso a los registros contables de un contribuyente domiciliado en el exterior.

Se observa un problema muy importante en esta disposición, en relación con la parte que expresa:

(...) Los ingresos atribuibles a Venezuela admitirán los costos y las deducciones permitidas por esta Ley.

Esta parte de la disposición no tendría problemas en caso de que las partes, expresamente, hayan regulado qué porción de ingresos a percibir corresponde a actividades realizadas en el país, pues a esa parte se le pudieran rebajar los costos y las deducciones que la Ley permite, pero no existiría certeza acerca de los mismos por tratarse de un contribuyente no domiciliado en Venezuela.

En efecto, el problema se presenta cuando aún a pesar de realizarse en el contrato la discriminación de las porciones de ingresos atribuibles al exterior y a Venezuela, a estos últimos no sea posible rebajarles costos y deducciones, por no poder la Administración Tributaria tener acceso a los registros contables de un contribuyente domiciliado en el exterior.³⁷

³⁷ Sobre este particular, como manifestación de los problemas que presenta la norma, para el momento en que se nos presentó la problemática que hoy planteamos, encontramos pronunciamientos que en este sentido había emitido la Administración Tributaria, en el sentido de que no es posible restar ningún costo o deducción a los ingresos que se atribuyen a Venezuela, conforme lo prevé el artículo 47 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, en su parte final, pues considera la Administración que si bien la asistencia técnica y los servicios tecnológicos prestados por la contribuyente provenían del exterior y se prestaron en el país, tales servicios no podían considerarse como originados en Venezuela, aun cuando la empresa hubiese trasladado su personal al país para ejecutar los servicios. Deben entonces tomarse en consideración, a los fines del pago del impuesto, las normas presuntivas que fueron aplicadas, sin aceptar unos costos o deducciones a servicios que a pesar de haberse prestado en Venezuela provienen, totalmente, de fuente extranjera. (Ver consulta No. HJI-200-02602 de fecha 07 de diciembre de 1989, evacuada por la Administración Tributaria y solicitada por la empresa CORPOVEN S.A., acerca de la "Retención sobre asistencia técnica de acuerdo al Decreto 1506 del 01-04-87").

La disposición a primera vista resulta clara, no lo es tanto cuando se pretende su aplicación práctica.

VI. JURISPRUDENCIA

En relación con el carácter absoluto o relativo que pudieran tener las presunciones contenidas en los artículos analizados, no encontramos fallos que dilucidaran la problemática. El juicio que cursaba por ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario³⁸ y que hemos comentado en el presente trabajo no fue resuelto, ya que la contribuyente se acogió a los beneficios de la Ley de Remisión Tributaria,³⁹ habiéndose otorgado, inclusive, el finiquito correspondiente.

Sin embargo, pudimos encontrar una decisión que se remonta a 1958, dictada por la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en la cual se determinó que presunciones de naturaleza semejante a las consagradas en las normas antes dichas tienen el carácter de ser *iuris et de iure*. En efecto, en fallo de fecha 21 de julio de 1958, al referirse la Junta de Apelaciones al porcentaje máximo que se podía deducir a la renta bruta para obtener la renta neta en el caso de empresas de películas producidas en el exterior, señaló:

Alega la recurrente en su escrito de apelación que en los ingresos que han servido de base a los reparos están incluidos gastos por concepto de derechos de aduana y transporte, montantes según la recurrente a

³⁸ Expediente N° 762. Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario. Caso: Swiss Aluminium Ltd (hoy ALUSUISSE) vs. C.G.R.

³⁹ Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.945 del 24 de abril de 1996.

Bs. 12.921,17, que según ésta "...en ningún caso serían gravables, pues no fueron recibidos por mi representada, sino que se trata de gastos incurridos por la compañía distribuidora de Venezuela". Al respecto se observa que cuando se declara por el artículo 82 del reglamento vigente para la fecha, como lo ha hecho la recurrida, según consta en autos de copias certificadas de su declaración aportadas por el apoderado especial de la Nación, tiene que someterse a su sistemática especial que **en el párrafo segundo establece que "para obtener la renta neta se restará de la renta bruta un 60% a título de deducciones legales", estableciéndose en consecuencia una presunción juris et de jure, por la totalidad de las deducciones, cuyos extremos por ende no se pueden rebasar.** Además, es también el caso de que la apelante no probó en autos la autenticidad de sus alegatos al respecto, constando en cambio, copia certificada de la declaración de rentas de la compañía distribuidora en Venezuela, aportada por el apoderado especial de la Nación, donde figura la partida de Bs. 73.729,55 que dicha empresa deduce como costo de accesorios y "trailers". Por todo lo expuesto, se niega la petición de la recurrente en el sentido de que se le rebaje de la cantidad reparada la cantidad de Bs. 12.921,17, por concepto de gastos de aduana y transporte, y así se declara. [Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Oscar Lazo. Tomo III. Págs. 5-6]. (Negritas nuestras).

VII. CONCLUSIONES

- 1) Las presunciones legales no deben ser consideradas medios de prueba, sino verdaderas dispensas de prueba. En algunos casos, producen un desplazamiento total de la carga de la prueba a quien pretenda desvirtuar su fuerza probatoria, el hecho presumido se considera cierto, provisionalmente, mientras no se suministre la prueba en contrario, es el caso de las presunciones relativas (*iuris tantum*) y en otros, excluye esa posibilidad, es decir, no admite la prueba en contrario, son las llamadas presunciones absolutas, que se consideran definitivas y concluyentes (*iuris et de iure*).
- 2) En los casos de aplicación de presunciones legales absolutas el juez tributario debe tener claro que no existe la posibilidad de probar en contrario. No obstante, el afectado por una presunción podría liberarse demostrando la inexistencia del hecho que dio origen a la aplicación de la presunción.
- 3) Las presunciones legales requieren texto expreso que las consagre. Su interpretación es de carácter restrictivo, más aún debe serlo en el ámbito tributario, toda vez que la piedra angular en esta materia es el principio de legalidad contenido en el artículo 317 de la Constitución y desarrollado en el artículo 4º del Código Orgánico Tributario.
- 4) El establecimiento de presunciones en los textos legales reguladores de tributos puede obedecer, fundamentalmente: a la imposibilidad o dificultad de practicar la prueba decisiva, directa o indirecta de un hecho determinado. Se consagran con el fin de facilitar grandemente la labor de la Administración Tributaria de tutelar los intereses del Fisco. El legislador tributario se ve –en

estos casos– en la necesidad de establecer enriquecimientos netos presuntos, cuya determinación no se encuentra sujeta al procedimiento de depuración de la renta, en los términos que aparecen consagrados en el artículo 4º de la Ley de Impuesto sobre la Renta y al cumplimiento del procedimiento determinativo previsto en los artículos 116 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

- 5) En el caso particular de las normas contenidas en los artículos 41, 45 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se consagran presunciones legales de carácter absoluto, no siendo posible para el afectado probar en contrario, salvo que demuestre la inexistencia del hecho que da origen a su aplicación por la Administración Tributaria.
- 6) El artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una presunción absoluta a favor de la Administración Tributaria, en la que el Juez Tributario no puede permitir probar los costos y las deducciones, ya que el legislador los ha presumido de manera definitiva y concluyente. Sólo podrá atacarse la presunción desvirtuando el hecho base que hace nacer el juego de la presunción. Correspondería al reclamante demostrar la falta de ejecución del contrato de servicios, lo cual llevaría a sostener la inexistencia de ingresos brutos.
- 7) El artículo 45 de la Ley comentada también consagra otra presunción de carácter absoluto (*iuris et de iure*) que entra en acción cuando el contrato que genera la prestación de los servicios no discrimina las cuotas partes de ingresos correspondientes a la asistencia técnica y a los servicios tecnológicos. Pues bien, a falta de discriminación contractual de los ingresos la norma establece un

criterio presuntivo para efectuarla. Únicamente el recurrente podrá atacar la presunción demostrando que en el contrato los ingresos sí fueron efectivamente discriminados; caso contrario, el juez tributario no podrá permitir al reclamante que pruebe los conceptos por los cuales fueron obtenidos tales ingresos, porque el legislador implícitamente lo prohíbe al consagrar un criterio presuntivo absoluto.

- 8) Finalmente, también el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece otra presunción absoluta a favor de la Administración Tributaria, la cual juega ante la existencia de un monto de ingresos –derivados de la prestación de asistencia técnica y de servicios tecnológicos– respecto de los cuales contractualmente no se haya determinado cuáles son territoriales y cuáles extraterritoriales. En caso de no existir la discriminación el legislador de manera absoluta la establece.

VIII. FUENTES CONSULTADAS

Textos Normativos

Constitución de la República (Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24-03-2000).

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27-5-1994).

Código Civil (Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario del 26-7-1982).

Ley de Impuesto Sobre La Renta (Gacetas Oficiales Nos. 3.888 y 5.390 Extraordinarios del 3-10-1986 y del 22-10-99).

Ley de Remisión Tributaria (Gaceta Oficial N° 35.945 del 24-4-1996).

Textos de Doctrina Civil

BELLO LOZANO, Humberto: *La Prueba y su Técnica*, Edit. Mobil Libros C.A., Caracas, 1989.

CALVO BACCA, Emilio: *Código Civil Venezolano (Comentado)*, Tomo II, Edit. Libra, Caracas.

CHIOVENDA, José: *Derecho Procesal. Civil*. Tomo II, Edit. Reus, Madrid, 1922.

DEVIS ECHANDÍA, Hernán: *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo II, Pruebas Judiciales, Edit. ABC, Bogotá. 1975.

DEVIS ECHANDÍA, Hernán: *Teoría General de la Prueba Judicial*, Tomo II, Editor Alberti 835, Buenos Aires, 1981.

JOSSERAND, Louis: *Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones*, Tomo I, Volúmen I, Tomo II, Volúmenes I y V, Bosch & cía Editores, Buenos Aires. 1950.

MESSINEO, Francesco: *Derecho Civil y Comercial*. Tomo II, Edit. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1954.

PIERRE TAPIA Oscar: *La Prueba en el Proceso Venezolano*, Tomo III, Edit. Paz Pérez, Caracas, 1980.

PLANIOL Y RIPERT: *Tratado Práctico de Derecho Civil Francés*, Tomo VII, Edit. Cultural, S.A, La Habana, 1945.

SANOJO, Luis: *Instituciones de Derecho Civil Venezolano*, Tomo III, Imprenta Nacional. Caracas. 1873.

Textos de Doctrina Tributaria

HERNÁNDEZ, César: *El Seniat y la Determinación Tributaria*, Edit. Vadell Hermanos, Universidad Metropolitana, Caracas, 1998.

LAZO, Oscar: *Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*, Tomos I, II y III, Ministerio de Hacienda, Caracas.

Ley de Impuesto Sobre La Renta. Comentada Edit. Legislación Económica C.A, 1991.

OCTAVIO, José Andrés: *Los Elementos Fundamentales del Impuesto Sobre la Renta en la Ley del 16 de Diciembre de 1966*, Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Colección Trabajos de Ascenso, Caracas, 1971.

PEREZAGUA, Luis: *La Prueba en el Derecho Tributario*, Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1975.

PUGLIESE, Mario: *La Prueba en el Proceso Tributario*, Traducción de Alfonso González Rodríguez, Edit. Jus, México, 1949.

RAMÍREZ Romero, Luis: *El Impuesto Sobre La Renta y su Nuevo Enfoque*, Tercera Edición, 1993.

Otros

Expediente N° 762. Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario. Caso: Swiss Aluminium L.T.D (hoy Alusuisse) versus Contraloría General de la República.

**LOS REGÍMENES DE RECUPERACIÓN
DE CRÉDITOS FISCALES
Y DE EXONERACIONES PREVISTOS
EN LA LEY DEL IVA**



JOSÉ P. BARNOLA (h.)

Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (pendiente discusión de tesis de grado presentada en enero del año 2000). Abogado Cum Laude (1993), Universidad Católica Andrés Bello. Abogado Asociado al Departamento de Impuestos del Despacho de Abogados de la firma Internacional Baker & Mc Kenzie (1996-presente). Profesor de Derecho Tributario en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa, Universidad Metropolitana (desde 1998).

Colaborador de las revistas de Control Fiscal y de Derecho Tributario, así como de los diarios Economía Hoy, Daily Journal y del Informe Legal.



ALBERTO GALLUPO VERA

Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela (en curso). Abogado Cum Laude (1997), Universidad Católica Andrés Bello. Abogado Asociado al Departamento de Impuestos del Despacho de Abogados de la firma Internacional Baker & Mc Kenzie (1997-presente). Asistente Extraordinario de la Cátedra de Derecho Internacional Privado (1997-1999), Universidad Católica Andrés Bello. Colaborador de la publicación Informe Legal.

Los regímenes de recuperación de créditos fiscales y de exoneraciones previstos en la Ley del IVA

**José P. Barnola (h.)
Alberto Galuppo**

INTRODUCCIÓN

El Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA), vigente a partir del 1° de junio de 1999,¹ modificó ciertos aspectos relevantes del régimen de recuperación de créditos fiscales previsto en la derogada Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (Ley del IVM) para los exportadores y para los contribuyentes que se encuentren en la etapa preoperativa de proyectos industriales.² Adicionalmente, la Ley del IVA incluye la posibilidad de que el Ejecutivo

¹ Gaceta Oficial (G.O.) N° 5.341 Extraordinario del 5-05-99, reformado parcialmente según G.O. N° 37.006 del 03-08-2000.

² El Decreto-Ley N° 187 mediante el cual se estableció el IVM fue modificado varias veces, siendo la última modificación, por el Congreso de la República, la que aparece en la G.O. N° 36.095 del 27-11-96.

Nacional exonerare del pago del IVA a las importaciones y ventas de bienes y servicios en forma absolutamente discrecional. El presente artículo se divide en dos partes. En primer lugar trataremos sobre el régimen de recuperación de créditos fiscales aplicable a los exportadores. En segundo lugar estudiaremos el régimen de recuperación o aprovechamiento de créditos fiscales aplicable a los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales y otras exoneraciones.

I. RÉGIMEN DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EL CASO DE LOS EXPORTADORES

1. General

El IVM y el IVA son impuestos establecidos sobre las ventas de bienes muebles corporales, la prestación de servicios independientes y la importación de bienes muebles corporales y servicios independientes de estructura similar al IVA que existe en los países de la Unión Europea y en otros países latinoamericanos.³ Éstos, a su vez, siguen el modelo francés ideado por Maurice Lauré.⁴

³ **Ley del IVM**, artículos 1, 8, 9 y 11; **Ley del IVA**, artículos 1, 3 y 4. Cfr., por ejemplo, Rafael Badell Madrid et al, *Comentarios a la Ley de Impuesto al Valor Agregados* (1999), pp. 2-7, 107-108; José Rafael Bermúdez, *El IVA en Venezuela, Guía para entenderlo y aplicarlo* (1993), pp. 29-38; Tomás Enrique Carrillo Batalla, *El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela*, en *Revista de Control Fiscal* N° 129 (1995), pp. 102-110; Coopers & Lybrand, *A Guide to VAT in the EU* (1995 Update), *passim*; José R. Eidelman y Julio C. Yodice, *Manual de Impuesto al Valor Agregado (Teoría y Práctica)* (1988), pp. 7-10; Juan S. Gimeno Ullastres, *Imposición sobre el Consumo y Distribución Personal de Rentas* (1980), pp. 140-151; Manuel González Sánchez, *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones Sujetas (Comentarios a la Nueva Ley)* (1993), pp. 15-16; Juan Herrero De Madariaga, Asunción Rancaño Martín y Germán González Sánchez,

En términos generales, el IVA es un impuesto diseñado para funcionar con base en un sistema de créditos y débitos fiscales. Así, la obligación tributaria que cada contribuyente debe pagar al Fisco Nacional dentro de los primeros 15 días continuos de cada mes por concepto de este impuesto⁵ es igual a la diferencia entre sus débitos fiscales (el IVA cobrado a sus clientes por servicios prestados o ventas efectuadas) y sus créditos fiscales (el IVA pagado a sus proveedores y prestadores de servicios).⁶ Se escogió el procedimiento

Impuesto sobre el Valor Añadido (Normativa Básica y Doctrina Administrativa Concordada) (1994), pp. 240 y ss.; Armando Montilla, *Introducción al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela*, en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República* N° 6 (1992), p. 318; *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries (A Comparative Survey and Evaluation)*, OECD Centre for Co-operation with Non-Members (1998), pp. 9 y ss.; Leonardo Palacios Márquez, *Anotaciones para la sinceración de la imposición general al consumo tipo valor agregado en Venezuela*, en *Revista de Derecho Tributario* N° 82, (1999), pp. 67-72; Rodolfo Plaz Abreu, *El IVA y el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio*, en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República* N° 6 (1992), p. 345; Salvador Ramírez Gómez, *El Impuesto sobre el Valor Añadido* (1994), pp. 25 y ss.; Allan A. Tait, *Value Added Tax, International Practice and Problems*, International Monetary Fund (1988), pp. 3-5 y Héctor Villegas, *Modernas Tendencias en el Derecho Tributario*, en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República* N° 6 (1992), pp. 353-354, quien, sin embargo, considera que los sistemas de IVA Latinoamericanos son más sencillos.

⁴ V. Maurice Lauré, *Le Taxe sur le Valeur Ajoutée* (1953), *passim* y *Au Secours de la TVA* (1957), *passim*, cit. en Georges Egret, *El IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido)* (1979), pp. 9 y ss.

⁵ Sobre la obligación de presentar la declaración del IVA y **autodeterminar** el tributo correspondiente, v. *Ley del IVA*, artículo 47, *Reglamento General de la Ley del IVA*, G.O. N° 5.363 Ext. del 12-07-1999, artículos 59 al 61.

⁶ *Ley del IVA*, artículos 28, 29, 32, 33 y 34; *Ley del IVM*, artículos 27, 30, 31 y 32.

denominado *método de la sustracción*, en su variante que recibe diversos nombres: **impuesto contra impuesto, diferencias de impuestos, crédito por impuesto.**⁷

Desde la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la G.O. N° 4637 Extraordinario del 30-9-93 (Ley del IVA de 1993), la cual estableció por primera vez el IVA en Venezuela,⁸ las ventas de exportación de bienes muebles y las prestaciones de servicios hacia el exterior han estado sujetas a la tarifa del 0%, siguiendo la tendencia mundial del gravamen en el país de destino. Esta regla se mantuvo durante la vigencia de las sucesivas leyes del IVM y bajo la nueva Ley del IVA. Como consecuencia de la aplicación de esta tarifa, los exportadores de bienes o servicios, si bien son contribuyentes del IVA, no generan débitos fiscales por sus exportaciones. Sin embargo, para que estos exportadores puedan realizar sus actividades de exportación, deben a su vez adquirir o importar bienes y servicios gravados y, por lo tanto, soportar el IVA causado en tales operaciones. Así, para evitar que los exportadores acumulen créditos fiscales indefinidamente sin posibilidad de compensarlos o deducirlos, las distintas leyes sobre esta materia han establecido mecanismos para que éstos puedan recuperar el impuesto soportado en las adquisiciones y recepciones de bienes y servicios relacionados directamente con su actividad de exportación.

⁷ Cfr. Palacios Márquez, op. cit., p. 70; Tait, op. cit., p. 4; *Value Added Tax*, (1972), pp. 2, y 10-11 y Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (1992), p. 688.

⁸ V. José P. Barnola (h), *El Tratamiento Fiscal del Transporte Internacional desde el punto de vista del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor*, en *Revista de Control Fiscal* N° 141 (1999), pp. 13-16.

Al igual que las leyes anteriores que regulan la materia, la Ley del IVA establece que los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios tendrán derecho a recuperar el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y la recepción de servicios relacionados directamente con su actividad de exportación.⁹ Este beneficio es, en principio, aplicable únicamente a los contribuyentes ordinarios.¹⁰ Sin embargo, es también aplicable a los industriales y comerciantes de productos exentos que exporten

⁹ *Ley del IVA*, artículo 43.

¹⁰ Son contribuyentes ordinarios del IVA todas aquellas personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes o de servicios habituales, de fabricantes, productores o ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes realicen las siguientes actividades: (i) ventas de bienes muebles corporales ubicados en Venezuela, incluidos los derechos de propiedad sobre ellos; (ii) importación definitiva de bienes muebles corporales; (iii) importación de servicios independientes a título oneroso; y (iv) prestación de servicios independientes en el país, a título oneroso (*Ley del IVA*, artículos 1 y 5.) La Ley del IVA exige, además, en forma concurrente, que el sujeto haya realizado operaciones por un monto superior a 6.000 Unidades Tributarias (UT) en el año civil inmediatamente anterior al que esté en curso, o haya estimado hacerlo para el año civil en curso o para el más próximo al inicio de actividades (artículo 5).

El límite mínimo para tributar previsto en la Ley del IVA se reducirá progresivamente y de forma automática el 1° de enero de cada año, en un monto de 1.000 UT por año, hasta alcanzar 1.000 UT, a partir del 1 de enero de 2000 (*Ley del IVA*, artículo 5, parágrafo 1°; *Reglamento General de la Ley del IVA*, artículo 1, parágrafo único):

- (i) A partir del 1 de enero de 2000, 5.000 UT.
- (ii) A partir del 1 de enero de 2001, 4.000 UT.
- (iii) A partir del 1 de enero de 2002, 3.000 UT.
- (iv) A partir del 1 de enero de 2003, 2.000 UT.
- (v) A partir del 1 de enero de 2004, 1.000 UT.

total o parcialmente los bienes o servicios propios de su giro o actividad comercial, siempre y cuando estén inscritos en el Registro de Contribuyentes del IVA.¹¹ Este requerimiento, sin embargo, resulta en la práctica totalmente ilegal, ya que el Registro de Contribuyentes no existe en el mundo jurídico. En efecto, el artículo 45 de la Ley del IVM preceptúa que la Administración Tributaria establecerá el lugar del registro y las formalidades, condiciones, requisitos e informaciones que deben cumplir y suministrar los contribuyentes ordinarios del impuesto, quienes estarán obligados a inscribirse en dicho registro dentro del plazo que al efecto se señale (con idéntico texto aparece el artículo 51 de la Ley del IVA).

El Reglamento de la Ley del IVA, a su vez, establece en sus artículos 79 y 80 (artículos 82 y 83 del Reglamento de la Ley del IVM) que la Administración Tributaria dictará las

Actualmente el valor de la UT es equivalente a Bs. 11.600 sujeto a reajustes anuales por parte de la Administración Tributaria tomando en cuenta el Índice de Precios al Consumidor del año anterior publicado por el Banco Central de Venezuela (*Código Orgánico Tributario*, artículo 229, *Providencia del SENIAT N° 417*, G.O. N° 36.957 del 23-05-2000.)

Las sociedades de arrendamiento financiero y los bancos universales regidos por la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras son contribuyentes ordinarios en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero (*leasing*), sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenidos. Por su parte, los almacenes generales de depósito son contribuyentes ordinarios sólo por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que se emitan con la garantía de los bienes objeto del depósito (*Ley del IVA*, artículo 5, parágrafos 2° y 3°).

¹¹ *Ley del IVA*, artículo 43, último aparte.

normas aplicables al Registro de Contribuyentes y que las informaciones que requiera la Administración Tributaria deberán ser establecidas por Resolución. De conformidad con el artículo 10 del Código Orgánico Tributario, las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general deberán ser publicadas en la Gaceta Oficial, lo cual es ratificado por el artículo 72 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual establece que los actos de efectos generales o que interesen a un número indeterminado de personas deberán ser publicados en la Gaceta Oficial.

Resulta absolutamente claro que las disposiciones sobre el Registro de Contribuyentes del IVA constituyen normas de carácter general que, para poder desplegar su eficacia, deben ser publicadas en la Gaceta Oficial. Pues bien, en los siete años de vigencia del IVA o del IVM la Administración Tributaria jamás ha publicado en la Gaceta Oficial norma alguna de carácter general o particular que instrumente el mencionado Registro de Contribuyentes, por lo que resulta improcedente exigir a los contribuyentes del IVA que se inscriban en dicho registro o que señalen en sus facturas el número de registro del adquirente y del vendedor, cuando dicho registro no existe legalmente.

Existe, de facto, sin ninguna norma de carácter general que lo fundamente, el Número de Identificación Tributaria (en lo sucesivo NIT), utilizado en la práctica por la Administración Tributaria desde la creación del IVA en 1993, pero dicho NIT no puede considerarse como el Registro de Contribuyentes a que hacen referencia la Ley del IVM, su Reglamento y la Ley del IVA y su Reglamento. Por tanto, el NIT no pasa de ser una aberración digna de estudio por la

Teratología Jurídica.¹² De acuerdo con Booz, Allen & Hamilton de Venezuela, C.A. versus Fisco Nacional,¹³ el NIT no puede ser exigido por la Administración Tributaria hasta tanto se publiquen en la Gaceta Oficial las disposiciones sobre el Registro de Contribuyentes, lo cual no ha ocurrido en los siete años de vigencia del IVA.

2. Ventas locales y ventas de exportación

Los exportadores tienen derecho a recuperar únicamente los créditos fiscales derivados del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios imputables directamente a los bienes y servicios exportados. En efecto, si los exportadores efectúan también ventas en el país, sólo tendrán derecho a la recuperación de los créditos fiscales imputables a las ventas externas, aplicándose a estos efectos, si no llevaren contabilidades separadas unas de otras, el sistema de prorrata entre las ventas internas y externas efectuadas durante el período correspondiente.¹⁴ En este sentido, los exportadores pueden optar por llevar en forma separada la contabilidad de sus ventas internas y sus exportaciones o por efectuar el prorrateo entre las ventas internas y

¹² V. Barnola (h), *El NIT: Un caso para la Teratología Jurídica*, en *Diario Economía Hoy*, 12-08-1998, p. 7. V. Pedro Manuel Arcaya, *Teratología Jurídica. Los Procesos Venezolanos por peculado y enriquecimiento indirecto*, (1947), p. 1: "Teratología es el estudio de las anomalías y monstruosidades del reino animal y del vegetal, pero yo no veo ninguna objeción en usar ese término para aplicarlo al estudio de las monstruosidades que disposiciones injustas, discriminatorias, descabelladas y anómalas introduzcan en el organismo jurídico..."

¹³ Fallo N° 544 del 22 de julio de 1998 dictado por el Tribunal Superior 4° de lo Contencioso Tributario, consultado en original.

¹⁴ *Ley del IVA*, artículo 43, primer aparte.

externas, según lo que más les convenga. En efecto, para algunos contribuyentes puede resultar más beneficioso contabilizar en forma separada las ventas internas y las externas y para otros la relación porcentual entre ambas. No obstante, creemos que una vez que el contribuyente ha optado por llevar durante un periodo determinado contabilidades separadas, no puede hacer uso del mecanismo de prorrata mencionado durante dicho periodo. Esto puede concluirse del hecho de que si el legislador ha establecido un mecanismo de prorrata entre ventas internas y externas ello se debe a la imposibilidad práctica de determinar cuáles créditos son directamente imputables a unas y otras. Ello opera entonces como una suerte de presunción legal ante tal imposibilidad práctica. Por el contrario, existiendo la posibilidad real de determinar cuáles créditos son imputables directamente a las actividades de exportación (porque el contribuyente lleva contabilidades separadas), no tiene sentido la utilización del mecanismo de prorrata explicado.

Si el contribuyente exportador realiza ventas gravadas y ventas no gravadas (ventas no sujetas o exentas), debe realizar primero la prorrata entre las ventas gravadas y las ventas no gravadas. En efecto, los artículos 34, 35 y 43 de la Ley del IVA establecen lo siguiente:

Artículo 34.- Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y de servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas se deducirán íntegramente.

Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles o de servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones

gravadas, podrán ser deducidos en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en los tres (3) meses anteriores al período de imposición en que deba procederse al prorrateo a que este artículo se contrae.

Para determinar el crédito fiscal deducible de conformidad con el aparte anterior, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total del impuesto pagado al efectuar las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o de servicios (créditos fiscales) [paréntesis nuestro].

Artículo 35.- El monto de los créditos fiscales que, según lo establecido en el artículo anterior, no fuere deducible, formará parte del costo de los bienes muebles y de los servicios objeto de la actividad del contribuyente (...)

Artículo 43.- Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales generados por los insumos representados en bienes y servicios adquiridos o recibidos con ocasión de su actividad de exportación.

Si los exportadores efectuaren también ventas en el país, sólo tendrán derecho a la recuperación de los créditos fiscales imputables a las ventas externas, aplicándose a estos efectos, si no llevaren contabilidades separadas unas de otras, el sistema de prorrateo entre las ventas internas y externas efectuadas durante el pe-

río correspondiente. En todo caso, el monto de los créditos fiscales recuperables conforme a este artículo no podrá exceder de la cantidad que resultaría de aplicar la alícuota impositiva fijada de conformidad con el encabezamiento del artículo 27 de esta Ley, a la correspondiente base imponible de los bienes o servicios objeto de la exportación utilizada para el prorrateo.

La recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse de la siguiente manera:

1. En primer lugar, se deducirán los créditos fiscales de los débitos fiscales generados por el contribuyente con ocasión de la realización de operaciones internas.
2. El remanente no deducido será objeto de recuperación, previa solicitud ante la Administración Tributaria, mediante la emisión de certificados especiales por el monto del crédito recuperable, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos y sus accesorios.

La Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la procedencia de la solicitud presentada en un plazo no mayor de sesenta (60) días continuos contados a partir de su recepción, siempre que se hayan cumplido todos los requisitos que para tal fin haya establecido el Ejecutivo Nacional. En caso que el contribuyente ofrezca fianza suficiente que cubra el monto de los créditos fiscales a recuperar, la Administración Tributaria deberá decidir sobre la citada solicitud, en el plazo de quince (15) días hábiles de formulada la misma.

3. En caso que la Administración no se pronuncie expresamente sobre la solicitud presentada dentro de los plazos previstos en el numeral anterior, el contribuyente se entenderá autorizado a imputar el monto de los créditos fiscales contenidos en su solicitud, al pago de las deudas tributarias líquidas y exigibles que tenga con el Fisco Nacional, o a cederlos para los mismos fines.

La emisión de los certificados especiales establecida en el numeral 2 de este artículo, así como la autorización para utilizar los créditos fiscales que se deriva de la falta de pronunciamiento administrativo expreso previsto en el numeral 3, operará sin perjuicio de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, quién podrá en todo momento determinar la improcedencia de la recuperación verificada.

El Ejecutivo Nacional establecerá el procedimiento para hacer efectiva la recuperación en los términos aquí previstos, así como los requisitos y formalidades que deban cumplir los contribuyentes para su procedencia.

El presente artículo será igualmente aplicable a los industriales y comerciantes de productos exentos que exporten total o parcialmente los bienes o servicios propios de su giro o actividad comercial, siempre y cuando estén inscritos en el Registro de Contribuyentes de este impuesto.

Si bien una interpretación estricta del texto del artículo 34 podría llevarnos a concluir que un crédito fiscal que pueda relacionarse directamente con un bien o servicio que no esté sujeto a impuesto conforme al artículo 16 o que esté exento conforme al artículo 17 debería excluirse del proce-

dimiento de prorrateo, no creemos que ésta sea la intención de la Ley del IVA. Por el contrario, está claro que el procedimiento de prorrateo debe tomar en cuenta todos los créditos fiscales y todas las ventas realizadas por el contribuyente durante un determinado ejercicio fiscal, independientemente de la posibilidad de relacionar créditos individuales con categorías de ventas individuales.¹⁵ Esta conclusión está bien ilustrada por el siguiente comentario:

El prorrateo podría considerarse como un procedimiento objetivo en el que se prescinde de la afectación real de los distintos bienes y servicios adquiridos respecto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad. En el prorrateo, se considera a los bienes o servicios afectados a unas actividades o a otras, en la misma proporción que las operaciones de dichas actividades representen respecto al total de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.¹⁶

El artículo 55 del Reglamento General de la Ley del IVA aclara que el porcentaje para realizar el prorrateo se obtiene mediante una fracción cuyo numerador es igual al total de las ventas gravables (ventas locales gravables más ventas de exportación) y cuyo denominador es igual a las ventas totales. El resultado de esta operación se aplica al total de créditos fiscales para el período. Que éste es el procedimiento adecuado, lo evidencia el mencionado artículo

¹⁵ En contra, V. Bermúdez, *op. cit.*, pp. 128-131.

¹⁶ V. Juan Cristóbal Carmona Borjas y Massimo Melone, *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor*, en *Tributum*, *Revista Venezolana de Ciencias Tributarias* N° III (1997), pp. 101-115.

55 del Reglamento General de la Ley del IVA. Esta operación matemática determina los créditos fiscales que son deducibles en general a efectos de aplicar el artículo 34 de la Ley del IVA. También determina, en el caso de ventas o servicios exentos o no sujetos a impuesto, el monto total por concepto de créditos fiscales que puede sumarse al costo de los bienes o servicios a efectos del impuesto sobre la renta porque no son deducibles como créditos fiscales.¹⁷

El hecho de llevar contabilidades separadas solamente tiene efecto si se aplica el artículo 43 de la Ley. No obstante, si el contribuyente no lleva contabilidades separadas el porcentaje para realizar el prorrateo a efectos del artículo 43 se obtiene mediante una fracción cuyo numerador es igual al total de ventas de exportación y cuyo denominador es igual a las ventas totales para el período fiscal, excluyendo las ventas de bienes o servicios no sujetos a impuesto.¹⁸ El porcentaje luego se aplica al total de créditos fiscales deducibles que resultan de la aplicación del artículo 34. Esta operación determina el monto de créditos fiscales recuperables con respecto a las ventas de exportación y aquéllos que son deducibles con respecto a las ventas locales. El método correcto para prorratear créditos fiscales conforme con los artículos 34 y 43 de la Ley del IVA es el método que se establece de manera hipotética en el siguiente cuadro:

¹⁷ *Ley de Impuesto sobre la Renta*, artículo 27, numeral 3.

¹⁸ V. también el artículo 1 del *Reglamento Parcial N° 1 de la Ley del IVA en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores* (G.O. N° 5.423 Ext. del 29-12-1999).

3. Novedades incluidas en la Ley del IVA

Este régimen de recuperación, si bien es bastante parecido a los regímenes previstos en las leyes anteriores, tiene algunas diferencias que debemos resaltar:

- (i) De conformidad con el régimen que quedó derogado (Régimen Anterior), los exportadores debían considerar, al momento de formular la primera solicitud de devolución de los créditos fiscales, el total de ventas efectuadas durante los tres meses anteriores a tal solicitud o desde la entrada en vigencia de la Ley. En la Ley del IVA, en cambio, no existe ningún límite en el tiempo en cuanto a los períodos impositivos que pueden incluirse en la primera solicitud. Esto implica, ciertamente, que los contribuyentes pueden esperar a acumular suficientes créditos fiscales que no pueden deducir de sus débitos por ventas internas (si fuere el caso) para formular la primera solicitud de devolución.
- (ii) Según la Ley del IVA, los exportadores, antes de presentar la solicitud, deben deducir sus créditos fiscales de los débitos fiscales generados con ocasión de la realización de ventas internas, si fuere el caso.¹⁹ Así, aunque ciertos créditos fiscales no fuesen imputables directamente a operaciones internas, éstos pueden ser deducidos de tales débitos fiscales al momento de presentar la declaración correspondiente de cada ejercicio. De este modo se evita que el contribuyente tenga que pagar un impuesto que luego será devuelto de con-

¹⁹ *Ley del IVA*, artículo 43, segundo aparte, numeral 1.

formidad con el mecanismo aquí explicado. Aunque la Ley del IVM no establecía esto expresamente, ello resultaba implícito de la lectura del artículo 31 de dicha Ley.²⁰ Cabe destacar que existe una norma en el Reglamento de la Ley del IVM (la cual, en nuestra opinión era contraria al sentido del artículo 31 de la Ley del IVM y que, en todo caso, ha quedado derogada por la Ley del IVA) que establecía que los créditos fiscales antes mencionados sólo eran deducibles del débito fiscal determinado en la última declaración presentada.²¹ En cambio, con la nueva Ley del IVA, creemos que tal deducción es procedente en relación con los débitos fiscales generados en todos los períodos y no únicamente con aquellos reportados en la última declaración. Una vez efectuada esta operación, el remanente no deducido será recuperado previa solicitud a la Administración Tributaria.

²⁰ El artículo 31 de la Ley del IVM es del tenor siguiente: "Sólo las actividades definidas como hechos impositivos del impuesto establecido en esta Ley que generen débito fiscal o se encuentren sujetas a la alícuota impositiva cero tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente, y se cumplan los demás requisitos previstos en esta Ley. El presente artículo se aplicará sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones contenidas en esta Ley." Así, como las ventas de exportación de bienes y servicios son operaciones gravadas, aunque con la tarifa del 0%, los créditos generados en la adquisición de bienes y servicios relacionados con dichas actividades pueden ser deducidos de los débitos que se generen en operaciones internas.

²¹ *Reglamento de la Ley del IVM*, artículo 57.

- (iii) La Ley del IVA eliminó la posibilidad de compensar, antes de formular la solicitud de recuperación, el monto del remanente de créditos fiscales determinado de conformidad con el procedimiento descrito anteriormente, con otras deudas tributarias líquidas y exigibles por impuestos nacionales del exportador. Sin embargo, dicha compensación es posible, como se explicará, si el contribuyente ha solicitado a la Administración Tributaria la devolución de créditos fiscales y ésta no ha respondido dentro de los lapsos correspondientes.²²
- (iv) La devolución de los créditos fiscales se efectuará únicamente mediante la emisión de certificados especiales por el monto del crédito recuperable ("CERTs"), los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos y sus accesorios.²³ Se eliminó la posibilidad de solicitar el reintegro de los montos correspondientes a créditos fiscales recuperables, lo cual era posible de conformidad con el Régimen Anterior.²⁴ Sin embargo, cabe destacar que esta *posibilidad* de solicitar el reintegro bajo el Régimen Anterior no pasaba de ser una mera hipótesis que nunca se llevaba a cabo en la práctica.

²² *Ley del IVA*, artículo 43, segundo aparte, numerales 2 y 3. De conformidad con el Reglamento de la Ley del IVM el contribuyente debía, antes de formular la solicitud de reintegro, compensar con otras deudas tributarias con el Fisco Nacional el monto de créditos fiscales recuperables. Esta disposición ha quedado derogada por la nueva Ley del IVA.

²³ *Ley del IVA*, artículo 43.

²⁴ *Ley del IVM*, artículo 37, segundo aparte, literal b.

- (v) En cuanto al procedimiento, el exportador debe presentar una solicitud a la Administración Tributaria, la cual debe cumplir con ciertos requisitos según se establece en el Decreto N° 596 publicado en la G.O. N° 5.423 Extraordinario del 29 de diciembre de 1999 (Decreto 596) y en la Resolución del Ministerio de Finanzas N° 454 publicada en la G.O. N° 36.968 del 8 de junio de 2000 (Resolución 454), la cual modificó algunos de los requisitos exigidos por el Decreto 596.²⁵ El Decreto 596 se encuentra vigente salvo en aquellos puntos modificados por la Resolución 454, los cuales son meramente procedimentales. Resulta curioso que el Ministerio de Finanzas haya derogado y modificado las normas y procedimientos previstos en el Decreto 596 mediante un acto normativo de menor jerarquía, siendo que esto viola expresamente la jerarquía de los actos administrativos prevista en los artículos 13 y 14 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. No obstante, dada la naturaleza meramente procedimental de estos textos normativos, dudamos –más por razones prácticas que jurídicas– que sobre este punto pueda plantearse una controversia en el futuro, salvo que las nuevas normas impliquen para algunos contribuyentes una mayor onerosidad para la obtención del reintegro. Cabe destacar que la Administración publicó recientemente el Instructivo sobre la Aplicación del

²⁵ *Ley del IVA*, artículo 44.

Procedimiento de Verificación de las Solicitudes de Recuperación de Créditos Fiscales a los Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial N° 36.981 del 27 de junio de 2000 (Instructivo sobre Recuperación de Créditos), en el cual se establecen ciertos requisitos y normas de procedimiento para el trámite de las solicitudes de recuperación para el caso de contribuyentes en etapa preoperativa y contribuyentes exportadores.

Presentada la solicitud, la Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre su procedencia en un plazo no mayor de 60 días continuos contados a partir de su recepción. En caso que el contribuyente ofrezca fianza suficiente que cubra el monto de los créditos fiscales a recuperar, la Administración Tributaria deberá decidir sobre dicha solicitud en el plazo de 15 días hábiles. Cabe destacar que de conformidad con el Régimen Anterior, el lapso mencionado para el caso de que el contribuyente constituyese fianza era de sólo cinco días hábiles. Si la Administración Tributaria no se pronuncia dentro de los plazos previstos, el contribuyente podrá imputar el monto de los créditos fiscales contenidos en su solicitud al pago de deudas tributarias líquidas y exigibles que tenga con el Fisco Nacional o a cederlos para los mismos fines a terceros.²⁶

²⁶ Ley del IVA, artículo 43, segundo aparte, numerales 2 y 3.

II. RÉGIMEN DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EL CASO DE CONTRIBUYENTES EN ETAPA PREOPERATIVA Y OTRAS EXONERACIONES

Tal y como se expuso, tanto el IVA y como el IVM son impuestos indirectos diseñados para operar con base en un mecanismo de débitos y créditos. Ahora bien, en el caso de los contribuyentes que se encuentran en la etapa preoperativa de proyectos industriales, surge el problema de que como tales contribuyentes no generan débitos fiscales (porque no han iniciado sus ventas o prestaciones de servicios), deben soportar el IVA por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios necesarias para llevar a cabo tales proyectos, sin que puedan deducirlos o aprovecharlos.

Lo anterior implica una carga y a la vez una pérdida financiera muy importante para tales contribuyentes.²⁷ En efecto, desde que el contribuyente ha comenzado a soportar el IVA facturado en sus compras de bienes y servicios necesarias para llevar a cabo el proyecto, hasta que éste entra finalmente en fase operativa, pueden haber transcurrido años, lo cual, tomando en cuenta una tasa inflacionaria de dos y hasta tres dígitos, implica una pérdida de valor de tales créditos bastante considerable. Por esta razón, el Decreto-Ley que estableció el Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor publicado en la G.O. N° 4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994 y que derogó la Ley del IVA de 1993, estableció un régimen según el cual los contribuyentes que se encontraran en la ejecución de proyectos

²⁷ V. Barnola (h.), *El IVA y los Proyectos Industriales*, en *Barriles N° 59*, mayo-junio 1999, pp. 31 y ss.

industriales cuyo desarrollo fuese mayor a 12 períodos de imposición, podían suspender la utilización de los créditos fiscales generados en las importaciones o adquisiciones en el país de bienes de capital y contratos de construcción así como de los servicios relacionados con estos últimos, hasta el período tributario en que comenzaran a generar débitos fiscales. A estos efectos, los créditos fiscales podían ser actualizados por inflación de conformidad con el Índice de Precios al Consumidor (IPC) publicado mensualmente por el Banco Central de Venezuela hasta el período en que se generara el primer débito fiscal.²⁸ Este régimen, sin embargo, fue derogado por la Ley del IVM, la cual, a cambio, estableció la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional exonerase las importaciones y adquisiciones de bienes de capital y la recepción de servicios efectuadas durante la etapa preoperativa de los contribuyentes que se encontraran en la ejecución de proyectos industriales, hasta por cinco años.²⁹

1. El Decreto 1.747 (5 de marzo de 1997 al 24 de febrero de 1998)

i) General

De acuerdo con lo establecido en el artículo 59, ordinal 3, de la Ley del IVM, el Ejecutivo Nacional dictó el Decreto N° 1.747 del 5 de marzo de 1997, publicado en la G.O. N° 36.173 del 25 de marzo de 1997 (Decreto 1.747), mediante el cual exoneró del pago del IVM a las adquisiciones nacionales e importadas de bienes de capital y la recepción de servi-

²⁸ Decreto-Ley que estableció el Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor, G.O. N° 4.727 Ext. del 27-05-1994.

²⁹ Ley del IVM, artículo 59, ordinal 3.

cios, efectuadas durante la etapa preoperativa de los contribuyentes que se encontraran en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas. En un principio, el Decreto 1.747, aunque fue concebido en forma general, estuvo diseñado para beneficiar a las empresas de la apertura petrolera. Sin embargo, a petición de empresas de otros ramos, se incluyeron expresamente dentro de dicho Decreto los proyectos mineros, agrícolas y turísticos. Para el disfrute de la exoneración, era necesario que se cumpliesen los siguientes requisitos de fondo:

- a) Que se tratase de proyectos industriales, entendiéndose como tales aquéllos referidos a actividades de obtención o transformación de productos naturales, que comprendiesen a actividades extractivas, agrícolas o manufactureras o que implicaran alguna transformación o variación física, mecánica o química de cualquiera de las características intrínsecas propias de un bien, así como aquéllos referidos a la construcción de establecimientos de alojamiento y servicios conexos, declarados de interés turístico por la Corporación de Turismo de Venezuela;³⁰
- b) Que tales proyectos se encontrasen en etapa preoperativa, entendiéndose como tal el lapso que transcurra desde la inversión, instalación, arranque y puesta en marcha del proyecto o empresa, hasta que se inicie la producción con fines comerciales o la prestación de servicios;³¹

³⁰ Decreto 1747, artículo 5.

³¹ Decreto 1747, artículos 1, literal b, y 6.

- c) Que se tratase de la adquisición de bienes de capital o de servicios destinados a aumentar el valor de tales bienes o que fuesen necesarios para que éstos pudiesen prestar las funciones a las cuales están destinados;³² y
- d) Que se tratase de proyectos orientados a la exportación o generación de divisas.³³

De conformidad con el Decreto 1.747 los contribuyentes en etapa preoperativa, en lugar de soportar el IVM correspondiente, debían emitir a sus proveedores de bienes y servicios exonerados una certificación por el monto del IVM facturado por éstos. Dicha certificación, que debía cumplir con ciertos requisitos formales, constituía un crédito fiscal para quienes las recibían (es decir, para los proveedores de bienes y servicios exonerados). Sin embargo, dicha certificación sólo podía ser utilizada: (i) para pagar el IVM del proveedor resultante luego de restar de sus débitos fiscales sus créditos fiscales; (ii) para pagar el monto del IVM correspondiente en el caso de las importaciones; o (iii) considerarles como parte del costo de los bienes y servicios exonerados. Esto ocasionaba serios problemas para ciertas empresas prestadoras de servicio, ya que acumulaban créditos fiscales en forma indefinida sin poder aprovecharlos.³⁴ Tal era el caso de algunas empresas cuya única actividad en Venezuela consistía en prestar servicios a un determinado proyecto industrial, usualmente en materia de hidrocarbu-

³² Decreto 1747, artículo 7.

³³ Decreto 1747, artículo 1, literal b.

³⁴ Decreto 1747, artículo 17.

ros. Este mecanismo implicaba que tales contribuyentes no podían hacer nunca uso de las certificaciones que les eran entregadas ni aprovechar los demás créditos fiscales derivados del IVM soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios gravados, ya que no generaban débitos fiscales. No obstante, esto beneficiaba enormemente a los contribuyentes en etapa preoperativa, quienes nunca tenían que soportar importe de IVM alguno. Específicamente en el caso de los proyectos mineros, tenemos conocimiento de que el problema antes mencionado no se presentaba. Este problema, sin embargo, sí era común en el caso de los proyectos petroleros.

Otra característica importante de este Decreto 1.747 era que para el caso de las importaciones de bienes de capital cuya exoneración se solicitaba, era necesario como requisito previo a la solicitud de exoneración obtener un oficio de clasificación arancelaria de la División de Clasificación Arancelaria de la Gerencia de Aduanas del SENIAT. Ello implicaba un retraso importante en la exoneración del proyecto, así como el inconveniente de que en el oficio correspondiente la Gerencia debía establecer cuáles bienes, en su criterio, eran susceptibles de la exoneración aquí comentada, lo cual en la práctica originó muchos roces entre algunas divisiones del SENIAT. Además, en muchos casos era difícil para el SENIAT determinar qué bienes y servicios podían calificar para la exoneración. Sin embargo, posteriormente el SENIAT aclaró que cuando se tratase de empresas en etapa preoperativa que necesitaran adquirir bienes y servicios tanto en el país como en el exterior, podían solicitar en forma separada, en primer lugar, la exoneración de las adquisiciones en el país de bienes de capital y la recepción de servicios

y, posteriormente, cuando obtuviesen la clasificación arancelaria correspondiente, la exoneración de los bienes de capital a ser importados.³⁵ No obstante, el requisito previo de la clasificación arancelaria siguió siendo un problema en la práctica.

Ante la inquietud de muchas empresas por los problemas antes descritos, participamos en varias propuestas al SENIAT para que impulsase una modificación del Decreto 1.747 a los fines de evitar tales inconvenientes prácticos. Específicamente, solicitamos la eliminación del requisito del oficio de clasificación arancelaria y que para el caso de los proyectos en materia de hidrocarburos, se facultase al Ministerio de Energía y Minas para que, con base en su extensa experiencia en el área, elaborase una lista general de bienes de capital y servicios susceptibles de ser exonerados. Asimismo, abogamos por la modificación del mecanismo de exoneración previamente señalado de manera que no afectase a las empresas prestadoras de servicios exonerados en la forma en que antes explicamos.

ii) Exoneración por proyecto y no por contribuyente

Está claro que la exoneración del IVM se refería a los proyectos y no a las empresas que los realizaran, tal y como se desprende del articulado de la Ley del IVM y el Decreto 1.747. En este sentido, el artículo 59, numeral 3, de la Ley del IVM preveía la exoneración de las importaciones y la adquisición de bienes de capital y servicios durante la etapa preoperativa de contribuyentes que realizaran proyectos

³⁵ SENIAT, Dictamen N° GJT-200-2163 del 02-07-1997.

industriales. En efecto, el artículo 59 numeral 3, de la Ley del IVM establecía:

Las importaciones y adquisiciones de bienes de capital y la recepción de servicios, que sean efectuados o ejecutados durante la etapa preoperativa de los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales, incluyendo los que se dediquen a actividades mineras, petroleras y agroindustriales, hasta por cinco (5) años.

Esencialmente, la misma regla del artículo 59, numeral 3, estaba contenida en el artículo 1 literal b del Decreto 1.747, como se evidencia de su texto:

Las adquisiciones nacionales e importadas de bienes de capital y la recepción de servicios, que sean efectuadas durante la etapa preoperativa de los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas.

Asimismo, el párrafo único del artículo 1 del Decreto 1.747 enfatizaba que la exoneración se refería a la actividad o al proyecto y no a la empresa que lo ejecutara, al establecer:

En todo caso, el beneficio a que se contrae el literal b) del presente artículo **será aplicable únicamente** a las actividades, negocios jurídicos u operaciones efectuadas con posterioridad a la entrada en vigencia del presente Decreto [negritas nuestras].

Está igualmente claro que la aplicación de la exoneración se refería al proyecto porque para cada proyecto el contribuyente debía solicitar la exoneración respectiva, de conformidad con el artículo 8, numeral 1, que establecía:

Los contribuyentes deberán presentar, **para cada proyecto**, una solicitud motivada ante la Administración Tributaria, acompañada con la documentación que justifique la procedencia del mismo [negritas nuestras].

En el mismo sentido el artículo 10 del Decreto 1.747, preveía que el período preoperativo se relacionaba con el proyecto individualmente determinado, al definir lo que se entiende por etapa preoperativa para los proyectos industriales distintos del área de minas e hidrocarburos. En efecto, el artículo 10 establecía:

A los efectos de la exoneración concedida para los proyectos industriales distintos a los señalados en los artículos 11, 12, 13, 14 y 15 del presente Decreto, se entenderá por etapa preoperativa el lapso que transcurra desde la inversión, instalación, arranque y puesta en marcha del proyecto o empresa, hasta que se inicie la producción con fines comerciales o la prestación de servicios, **atribuibles al proyecto específico individualmente determinado** [negritas nuestras].

2. El Decreto 2.398 (25 de febrero de 1998 al 25 de agosto de 1999)

El Decreto 2.398, publicado en la G.O. N° 36.401 del 25 de febrero de 1998 (Decreto 2.398) corrigió los defectos mencionados en relación con el Decreto 1.747 en la siguiente forma:

- (i) Eliminó el requisito previo de solicitar el oficio de clasificación arancelaria y a cambio estableció la obligación para el Ministerio de Hacienda de emitir, mediante resolución conjunta con los mi-

nisterios de Industria y Comercio o de Energía y Minas, según fuera el caso, la lista de los bienes de capital y de servicios calificados como exonerados.³⁶

- (ii) Estableció que los contribuyentes beneficiarios de la exoneración debían soportar el impuesto generado en las adquisiciones nacionales e importadas de bienes de capital y la recepción de servicios, el cual sería recuperado mediante la emisión de CERTs. No obstante, estableció la posibilidad de que en los casos de importaciones de bienes de capital los beneficiarios de la exoneración constituyesen fianza suficiente a los fines de evitar soportar el IVM derivado de tales importaciones.³⁷
- (iii) Estableció la posibilidad para los contribuyentes que gozaban de la exoneración bajo el régimen 1.747, de seguir bajo dicho régimen o bajo el régimen establecido en el Decreto 2.398.
- (iv) De acuerdo con el Decreto 2.398, la exoneración se otorgaba por proyecto y no por contribuyente.

3. La Ley del IVA (1° de junio de 1999 al presente)

La nueva Ley del IVA modifica varios aspectos del régimen de recuperación de créditos fiscales previsto para los contribuyentes en etapa preoperativa en dos supuestos:

³⁶ Decreto 2.398, artículo 6, párrafo único.

³⁷ Decreto 2.398, artículo 1, párrafo primero.

i) *Proyectos industriales con desarrollo mayor a seis meses*

De conformidad con el nuevo régimen, los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales cuyo desarrollo sea mayor a seis meses, podrán suspender la recuperación de los créditos fiscales generados durante su etapa preoperativa por la importación y la adquisición en el país de bienes de capital, así como por la recepción de servicios destinados a aumentar el valor de dichos bienes o que sean necesarios para que éstos presten las funciones a que estén destinados, hasta el período tributario en que comiencen a generar débitos fiscales. A estos efectos, los créditos fiscales soportados en la adquisición de tales bienes y servicios, deberán ser actualizados monetariamente ajustando su valor de conformidad con el IPC, desde el período en que se originaron los respectivos créditos fiscales hasta el período tributario en que se genere el primer débito fiscal.³⁸ Entre los puntos a resaltar de este nuevo régimen se encuentran los siguientes:

- a) Es aplicable a todos los proyectos industriales cuyo desarrollo sea mayor de 6 períodos fiscales, independientemente de que dichos proyectos estén o no destinados a la exportación o a la generación de divisas. De conformidad con el régimen anterior, para que los respectivos proyectos pudiesen gozar del beneficio de recuperación de créditos fiscales, era necesario que tales proyectos fueran destinados a la exportación o a la generación de divisas.

³⁸ *Ley del IVA*, artículo 45. V. Barnola (h), *El IVA y los Proyectos Industriales*, cit.

- b) Es necesario que se trate de un proyecto cuya etapa preoperativa sea mayor de seis meses, de lo contrario no será procedente el beneficio. Este requisito no existía bajo el Régimen Anterior, según el cual bastaba con que un contribuyente se encontrase en etapa preoperativa para la procedencia del beneficio (aparte del cumplimiento de los demás requisitos). Sin embargo, sí existió cuando se consagró por primera vez este beneficio para los contribuyentes en etapa preoperativa en la primera Ley del IVM, solo que en ese caso se exigía que dicha etapa durara más de 12 meses.
- c) Se establece la actualización monetaria de los créditos fiscales generados durante la etapa preoperativa de conformidad con el IPC del período en el se generaron, hasta el período en que se genere el primer débito fiscal. De esta manera se evita la pérdida que ocasionaba el hecho de no poder aprovechar los créditos fiscales generados durante la etapa preoperativa. Sin embargo, aún existe el inconveniente de tener que soportar tales créditos fiscales sin posibilidad de recuperarlos hasta el inicio de la etapa operativa. Además, la actualización monetaria de tales créditos opera hasta el período en que se genere el primer débito fiscal, lo cual tiene el inconveniente de que el monto total de créditos actualizados probablemente no podrá ser deducido en su totalidad sino después del transcurso de varios o muchos períodos tributarios en los que se generen débitos fiscales suficientes, sin que sea posible su sucesiva actualización monetaria.

- d) Este beneficio opera *ope legis*, es decir, sin necesidad de un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria. En efecto, la Ley del IVA establece textualmente en su artículo 45 que “Los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales cuyo desarrollo sea mayor a seis (06) períodos de imposición, **podrán** suspender la utilización de los créditos fiscales generados durante su etapa preoperativa (...)” [negritas nuestras].
- e) No está claro, sin embargo, si el beneficio opera por proyecto o por contribuyente. En nuestra opinión, sin embargo, el beneficio debería operar por proyecto y no por contribuyente, debido a analogía existente entre este régimen y el régimen de recuperación que se comenta en el punto siguiente, el cual es esencialmente idéntico en sus propósitos a los regímenes previstos bajo el Decreto 1.747 y el Decreto 2.398.

(ii) *Proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas. El Decreto 236 (vigente desde el 25 de agosto de 1999)*

Los sujetos que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas, podrán optar, previa aprobación de la Administración Tributaria, por recuperar el impuesto que hubieran soportado por la importación y la adquisición en el país de bienes de capital, así como por la recepción de servicios destinados a aumentar el valor de dichos bienes o que sean necesarios para que éstos presten las funciones a que estén destinados, siempre que sean efectuadas durante

la etapa preoperativa de dichos proyectos.³⁹ Evidentemente, la escogencia de este régimen excluye la posibilidad de suspender la utilización de los créditos fiscales en la manera en que se explicó en el párrafo anterior.⁴⁰

El interesado deberá presentar una solicitud a la Administración Tributaria, quien deberá responder en el plazo que no podrá exceder de 30 días continuos. La recuperación de los créditos soportados se efectuará mediante la emisión de certificados especiales por el monto indicado como crédito recuperable. Dichos certificados podrán ser utilizados para el pago de tributos nacionales y sus accesorios debidos al Fisco Nacional, o cedidos a terceros para los mismos fines. Este régimen tiene una duración máxima de cinco años, prorrogable hasta por cinco años más por razones justificadas. En todo caso, el régimen cesará al comienzo de la etapa operativa del proyecto.⁴¹

En cuanto al procedimiento, este régimen opera de manera muy similar al régimen vigente bajo el Decreto 2.398, según se establece en el Decreto N° 236 publicado en la G.O. N° 36.772 del 25 de agosto de 1999, el cual derogó al Decreto 2.398. Al igual que el Decreto 2.398, bajo el Decreto 236 los contribuyentes que gocen del beneficio deben soportar el impuesto generado en la adquisición de sus bienes y servicios y luego solicitar la devolución del impuesto. Cabe destacar, sin embargo, que existen algunas diferencias y características que vale la pena resaltar con relación al Decreto 236, a saber:

³⁹ *Ley del IVA*, artículo 45, párrafo primero.

⁴⁰ *Ley del IVA*, artículo 45, párrafo primero, primer aparte.

⁴¹ *Ley del IVA*, artículo 45.

1. Los contribuyentes que hayan obtenido la exoneración bajo el amparo de la Ley del IVM, se someterán a las disposiciones del Decreto 236 una vez que hayan manifestado por escrito tal intención ante la Administración Tributaria.⁴² Esto implica, ciertamente, que estos contribuyentes no tienen necesidad de formular una nueva solicitud para acogerse a los beneficios del Decreto 236 sino simplemente manifestar que se someterán a sus disposiciones. El Decreto 236 no consagra ningún lapso para hacer esta notificación. Pensamos que esta notificación puede hacerse conjuntamente con la primera solicitud de devolución que se presente a partir de la vigencia del nuevo decreto.
2. El Decreto hace mención expresa del hecho que los bienes de capital beneficiados con el régimen deben ser nuevos al momento de ser adquiridos por el contribuyente.⁴³
3. Se eliminó la posibilidad existente bajo el Decreto 2.398 de suspender el pago del IVA (antes IVM) en los casos de importaciones de bienes de capital mediante la constitución de una fianza.

Cabe destacar que, tal y como se comentó en el capítulo referente a los exportadores, la Administración publicó recientemente el Instructivo sobre Recuperación de Créditos, en el cual se establecen ciertos requisitos y normas de procedimiento para el trámite de las solicitudes de recuperación para el caso de contribuyentes en etapa preoperativa.

⁴² Decreto 236, artículo 24, encabezamiento.

⁴³ Decreto 236, artículo 5.

(iii) Disposiciones transitorias

Para el caso de exportadores o contribuyentes en etapa preoperativa que aún tuviesen créditos fiscales generados durante la vigencia de regímenes de recuperación anteriores, la Ley del IVA trae las siguientes reglas:

- a) Para el caso de contribuyentes que todavía tengan créditos fiscales acumulados cuya utilización haya sido suspendida de conformidad con la primera Ley del IVM (la cual, como se explicó, estableció por primera vez el régimen de actualización monetaria de tales créditos, derogado por la Ley del IVM de 1996), podrán continuar actualizando monetariamente tales créditos hasta el período tributario en que generen el primer débito fiscal.⁴⁴
- b) Para el caso de contribuyentes que obtuvieron la exoneración del IVM bajo el amparo del régimen previsto en el Decreto 2.398 y de aquellos que decidieron seguir bajo el régimen del Decreto 1.747, podrán seguir disfrutando de dichos regímenes hasta que concluya el lapso respectivo o concluya su etapa preoperativa, pero se someterán a las reglas del Decreto 236.⁴⁵ Mientras el Ejecutivo Nacional no había dictado el Decreto 236, todas las disposiciones reglamentarias emitidas en esta materia durante la vigencia de la Ley del IVA fueron aplicables siempre que no contrarieran la Ley del IVA.⁴⁶

⁴⁴ Ley del IVA, artículo 66.

⁴⁵ Ley del IVA, artículo 67; Decreto 236, artículo 24.

⁴⁶ Ley del IVA, artículo 68.

**(iv) Otras exoneraciones.
El Vehículo Familiar 2000**

El artículo 64 de la Ley del IVA es del tenor siguiente: "El Ejecutivo Nacional, dentro de las medidas de política fiscal aplicables de conformidad con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar del impuesto previsto en esta Ley a las importaciones y ventas de bienes y a las prestaciones de servicios que determine el respectivo Decreto". Está en tela de juicio la constitucionalidad y legalidad del anterior artículo por constituir una flagrante violación del principio de legalidad tributaria según el cual la ley debe determinar los casos y circunstancias en los cuales el Ejecutivo Nacional puede otorgar la exoneración respectiva y no se puede dejar la determinación de tales supuestos y circunstancias al arbitrio del Ejecutivo Nacional.⁴⁷

No obstante, asumiendo la constitucionalidad y legalidad del artículo, el Ejecutivo Nacional dictó el Decreto N° 252, publicado en la G.O. N° 36.762 del 11 de agosto de 1999 mediante el cual se "exonera del impuesto al valor agregado a los vehículos Familiar 2000 y a los componentes importados y nacionales definidos para su producción en la política automotriz del Ministerio de Industria y Comercio". No estaba claro, sin embargo, si la exoneración incluía tanto los bienes como los servicios utilizados para la producción del Vehículo Familiar 2000. Lamentablemente, el Decreto N° 252 tampoco establecía el funcionamiento del régimen de exoneración.

⁴⁷ V. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, artículo 317; COT, artículos 4, 5 y 65.

El Ministerio de Finanzas dictó la Resolución N° 266 que Regula el Procedimiento para la Aplicación del Beneficio de Exoneración de Impuesto al Valor Agregado para el Programa del Vehículo Familiar 2000.⁴⁸ De acuerdo con esta Resolución, las empresas ensambladoras e importadoras autorizadas deben presentar una solicitud semestral de exoneración ante la Gerencia Regional de Tributos Internos del SENIAT de su domicilio fiscal. El SENIAT debe pronunciarse mediante providencia dentro de los diez días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud. En los casos de importaciones, las empresas ensambladoras no deben pagar el IVA. En el caso de las adquisiciones de componentes nacionales, las empresas ensambladoras deben emitir una "Certificación de Débito Fiscal Exonerado" demostrativa de su condición de beneficiarios de la exoneración, dentro de los cinco días hábiles siguientes al cierre de cada período de imposición. Para el proveedor de los componentes el monto del IVA señalado en el certificado constituirá un crédito fiscal que sólo podrá utilizar para deducirlo de sus débitos fiscales. En el caso de la empresa ensambladora, el IVA señalado en la certificación deberá registrarse en el libro de compras de la ensambladora como ajuste de los créditos del mes, disminuyendo éstos por cada período fiscal, en un monto equivalente al de las certificaciones emitidas para ese mismo período fiscal.

Lamentablemente, como instrumento de política fiscal el Vehículo Familiar 2000 resultó un fracaso. Esto se debe a que la producción del vehículo no resulta rentable para

⁴⁸ Gaceta Oficial N° 36.813 del 22-10-1999.

las ensambladoras y los precios reales fueron mayores que los precios anunciados.⁴⁹

FUENTES CONSULTADAS

ARCAYA Pedro Manuel: *Teratología Jurídica. Los Procesos Venezolanos por peculado y enriquecimiento indirecto*. Impresores Unidos. Caracas, 1947.

BADELL MADRID et al, Rafael: *Comentarios a la Ley de Impuesto al Valor Agregado*, Cuadernos Jurídicos BADELL & GRAU N° 7. BADELL & GRAU DESPACHO DE ABOGADOS. Caracas, 1999.

BARNOLA, José P. (h): *El tratamiento fiscal del transporte internacional desde el punto de vista del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor*, en *Revista de Control Fiscal* N° 141. Contraloría General de la República. Caracas, mayo-agosto 1999.

_____ : *El NIT: Un caso para la Teratología Jurídica*, en *Diario Economía Hoy*. Caracas, 12-8-98.

_____ : *El IVA y los Proyectos Industriales*, en *Barriles* N° 59, Cámara Petrolera de Venezuela, Caracas, mayo-junio 1999.

⁴⁹ V. Andrés Urbáez, *El chavecito muere el 28: El carro popular, una promesa más de la revolución, no cumple con el precio anunciado*, en *TalCual*, 15-05-2000, p. 12, donde se indica que el precio anunciado para el Chevrolet Corsa fue de Bs. 4.060.000 y el precio real Bs. 6.651.121; el precio anunciado para el Ford Festiva fue de Bs. 4.380.000 y el precio real Bs. 7.242.000; y el precio anunciado para el Hyundai Accent fue de Bs. 5.290.000 y el precio real Bs. 6.560.000.

BERMÚDEZ, José Rafael: *El IVA en Venezuela, Guía para entenderlo y aplicarlo*. Planeta. Caracas, 1993.

CARRILLO BATALLA, Tomás Enrique: *El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela*, en *Revista de Control Fiscal* N° 129. Contraloría General de la República. Caracas, 1995.

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal y MELONE, Massimo: *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor*, en *Tributum, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*, N° III. Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal, 1997.

COOPERS & LYBRAND: *A Guide to VAT in the EU*. Kluwer Law International. London, 1995 Update.

EGRET, Georges: *El IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido)*. Oikos-tau, s.a.-Ed., Barcelona, 1979.

EIDELMAN José R. y YODICE Julio C.: *Manual de Impuesto al Valor Agregado (Teoría y Práctica)*. Ed. Macchi. Buenos Aires, 1988.

GIMENO ULLASTRES, Juan S.: *Imposición sobre el Consumo y Distribución Personal de Rentas*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones Sujetas (Comentarios a la Nueva Ley)*. Edit. Aranzadi. Pamplona, 1993.

HERRERO DE MADARIAGA, Juan, RANCAÑO MARTÍN, Asunción y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Germán: *Impuesto sobre el Valor Añadido (Normativa Básica y Doctrina Administrativa Concordada)*. Edit. Comares. Granada, 1994.

LAURÉ, Maurice: *Le Taxe sur le Valeur Ajoutée*. Sirey. París, 1953.

_____ : *Au Secours de la TVA*. Presses Universitaires de France. París, 1957.

MONTILLA, Armando: *Introducción al Impuesto al Valor Agregado en Venezuela*, en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República* N° 6. Procuraduría General de la República. Caracas, 1992.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: *Anotaciones para la sinceración de la imposición general al consumo tipo valor agregado en Venezuela*, en *Revista de Derecho Tributario* N° 82. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999.

PLAZ ABREU; Rodolfo: *El IVA y el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio*, en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República* N° 6. Procuraduría General de la República. Caracas, 1992.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Edit. Civitas, S.A. Madrid, 1994.

TAIT, Allan A.: *Value Added Tax, International Practice and Problems*. International Monetary Fund. Washington, D.C. 1988.

URBÁEZ, Andrés: *El chavecito muere el 28: El carro popular, una promesa más de la revolución, no cumple con el precio anunciado. El programa sobrevivirá sólo hasta estas elecciones*, en diario *TalCual*. Caracas, 15-05-2000.

Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries (A Comparative Survey and Evaluation). Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), Centre for Co-operation with Non-Members. OECD Publications. Paris, 1998.

VILLEGAS, Héctor: *Modernas Tendencias en el Derecho Tributario*, en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República* N° 6, Procuraduría General de la República. Caracas, 1992.

_____ : *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ª edición, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1992.

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
DE JUSTICIA EN SALA POLÍTICO
ADMINISTRATIVA DE FECHA SEIS DE
JULIO DEL AÑO 2000, QUE DECLARA
SIN LUGAR EL RECURSO DE NULIDAD
CONTRA EL ARTÍCULO 4 DEL ESTATUTO
DE PERSONAL PUBLICADO EN LA
GACETA OFICIAL N° 5.137 DE FECHA 4
DE MARZO DE 1997, Y DE LOS ACTOS
ADMINISTRATIVOS DE REMOCIÓN Y
RETIRO CONTENIDOS EN LAS
RESOLUCIONES N° 07-02-00-2-006 Y
° 07-02-00-2-018 DE FECHAS 23-02-99
Y 5-04-99, RESPECTIVAMENTE,
DICTADOS POR LA CONTRALORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA**

**LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
EN SALA
POLÍTICO-ADMINISTRATIVA**

Magistrado-Ponente:
CARLOS ESCARRÁ MALAVÉ
Exp. N° 16.205

En fecha 29 de junio de 1999, los abogados **CARLOS ALBERTO PÉREZ** y **STALIN RODRÍGUEZ**, inscritos en el Inpreabogado bajo los Nos. 810.950 y 10.282.111, respectivamente, actuando como apoderados judiciales del ciudadano **RAFAEL ÁNGEL ROJASSIMANCAS**, interpusieron recurso de nulidad contra el artículo 4 del Estatuto de Personal publicado en Gaceta Oficial N° 5.137 de fecha 4 de marzo de 1997, y de los actos administrativos de remoción y retiro contenidos en las Resoluciones N° 07-02-00-2-006 y 07-02-00-2-018 de fechas 23-02-99 y 5-4-99, respectivamente dictados por la Contraloría General de la República.

En fecha 30 de junio de 1999 se dio cuenta en Sala y, en esa misma fecha se ordenó oficiar a la Contraloría General de la República, solicitando la remisión del expediente administrativo.

En fecha 14 de octubre de 1999, el Juzgado de Sustanciación declaró inadmisibile el recurso interpuesto.

Por auto de fecha 28 de octubre de 1999, el Juzgado de Sustanciación anuló el auto de fecha 14 de octubre de 1999, y admitió el recurso interpuesto. En consecuencia, ordenó notificar al Fiscal General de la República y al Procurador General de la República y librar los carteles a que se refiere el artículo 125 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

En fecha 7 de diciembre de 1999, la abogada **KARLA D'VIVO YUSTI**, en su carácter de representante de la Contraloría General de la República, presentó escrito por el cual se hizo parte en el presente proceso.

Mediante diligencia de fecha 8 de diciembre de 1999, la representante de la Contraloría General, apeló de la decisión dictada por el Juzgado de Sustanciación de fecha 28 de octubre de 1999.

En fecha 1º de febrero de 2000, la representante de la Contraloría General de la República presentó escrito por el cual se opone al recurso interpuesto.

Concluida la sustanciación, se pasó el presente expediente a la Sala y en fecha 15 de marzo de 2000, se designó ponente al Magistrado **CARLOS ESCARRÁ MALAVÉ**, quien con tal carácter suscribe la presente decisión.

En fecha 28 de marzo de 2000, se fijó la oportunidad para que tenga lugar el acto de informes, el cual tuvo lugar el día 12 de abril de 2000, compareciendo ambas partes.

En fecha 25 de abril de 2000, la representante de la Contraloría General de la República consignó copia certificada de Movimiento de Personal del recurrente, correspondiente al cambio de denominación del cargo que ocupaba de las hojas correspondientes al Manual de Cargos y copia

simple de la relación del personal removido en la Contraloría General de la República durante el período comprendido entre el 1º de enero de 1996 y 1º de septiembre de 1999.

En fecha 6 de junio de 2000, terminó la relación y se dijo "Vistos".

I

DEL RECURSO DE NULIDAD

Los apoderados judiciales de la parte recurrente fundamentaron su escrito recursivo en los alegatos que a continuación esta Sala resume:

1.- Que el ciudadano Rafael Rojas Simancas ingresó a la Administración Pública, Ministerio de Defensa en el año 1971, como Guardia Nacional. Luego desde 22 de septiembre de 1976 hasta el 27 de febrero de 1978, desempeñó el cargo de Distribuidor de Prensa II en la Oficina Central de Información. Que el 1º de abril de 1979, ingresó nuevamente al Ministerio de Defensa, en el cargo de Ayudante de Depósito hasta el 30 de septiembre de 1980 y en fecha 1 de octubre de 1980 ingresó a la Contraloría General de la República hasta el 9 de abril de 1999. El último cargo que ocupaba en dicho órgano era el de Auditor Senior en la Dirección General de Control de la Administración Central y Descentralizada.

2.- Que conforme al artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el Contralor tiene la competencia para crear cargos de libre nombramiento y remoción, tomando en cuenta la jerarquía y la índole de las funciones que cumplen, (Régimen de Clasificación de Cargos), pero, que en su criterio, no es propio del Contralor, cambiar la denominación de los cargos de carrera y

considerarlos como de libre nombramiento y remoción, sin que medien razones de cambio y jerarquía, naturaleza de funciones, etc.

3.- Que con la entrada en vigencia de la actual Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en dicho órgano se inició un proceso de reestructuración, y antes de entrar en vigencia la Ley, se dictó un nuevo Estatuto de Personal de fecha 30 de enero de 1996, (posteriormente derogado por el actual de fecha 4 de marzo de 1997), oportunidad en la cual se crearon nuevos cargos cuyos titulares son de libre nombramiento y remoción, en relación a los cuales y a los que ya existían, estima, no existe ilegalidad alguna.

4.- Que sin embargo, el artículo 4 del Estatuto de Personal vigente, objeto de la presente acción, incorporó una serie de cargos que, en su criterio, no fueron creados en los términos del artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General, por el contrario, aduce que eran cargos, cuyos titulares gozaban de estabilidad y eran de carrera, estimando que *"el Contralor extralimitándose en el ejercicio de sus funciones, desincorporó a los funcionarios de carrera por naturaleza y de un plumazo, en forma mágica, los denominó como de libre nombramiento y remoción"*, sin que se trate de una clasificación de cargos, sino de un cambio de denominación de los cargos de carrera y desmejorando los derechos consagrados en los artículos 88 y 122 de la Constitución del 61.

5.- Que el ciudadano **RAFAEL ÁNGEL ROJAS**, antes de la reestructuración de la Contraloría, desempeñaba el cargo de carrera denominado *Comisionado Titular* equivalente al actual *Auditor Junior*, sin embargo en esa oportunidad lo ascendieron al cargo de *Auditor Senior* que sería equivalente al de *Comisionado Titular I*, por lo que considera que, con la

puesta en vigencia del Estatuto de Personal, cambió los nombres de los cargos de carrera, con la salvedad de que para ese nuevo Estatuto de Personal, y sin mediar razones de cambio de jerarquía o nivel, su representado ya no era un funcionario de carrera sino de libre nombramiento y remoción, por lo que alegan la violación del régimen de la función pública de la Administración pública previsto en la Carta Magna, y la Ley de Carrera Administrativa, por cuanto el Contralor le dio un fin distinto al perseguido por el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

6.- Que con el artículo 4 del Estatuto, ocurrió una especie de clasificación de cargos, utilizada por el Contralor, para excluir a su representado de la carrera, siendo que lo que prevé el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General, es la posibilidad de establecer clases de cargos en atención al nivel o naturaleza de las funciones.

7.- Que los funcionarios públicos de la Contraloría General de la República, como parte de la administración pública nacional, son destinatarios de derechos y deberes, previstos en la Ley de Carrera Administrativa, por lo que estima que el artículo 4 del Estatuto, viola el artículo 88 y 122 de la Constitución del 61, por cuanto si bien el derecho a la estabilidad de los funcionarios está previsto en el artículo 17 de la Ley de Carrera Administrativa y esa es una norma de rango legal, la Constitución no excluye ese derecho.

8.- Que *“si el ingreso del ciudadano RAFAEL ÁNGEL ROJAS SIMANCAS se produjo en base a las normas técnicas de evaluación, aprobó el período de prueba y, obtuvo un nombramiento como titular de un cargo de carrera, el artículo 4 del Estatuto de Personal, viola tales disposiciones constitucionales, al incorporar el cargo de Auditor Senior como de libre nombramiento y remoción”*.

9.- Que el artículo 4 del Estatuto de Personal de la Contraloría, alteró el régimen de la función pública, hasta el punto que en la Contraloría General no existen cargos de carrera para los profesionales, por lo que las gestiones reubicatorias no se verificaron en cargos de carrera, sino que los que sirvieron de referencia a la administración contralora fueron los de libre nombramiento y remoción.

10.- Que el artículo 4 del Estatuto de Personal, viola el derecho a la seguridad y asistencia social de los funcionarios. En este sentido, indican que su representado tenía casi 27 años de servicio en la Administración Pública y 45 años de edad y que, de acuerdo al artículo 2, literal a) del Reglamento sobre Régimen de Jubilaciones y Pensiones de los funcionarios de la Contraloría General de la República, los requisitos para obtener la jubilación son haber alcanzado la edad de 50 años, y 20 años de servicios, por lo que su representado no pudo disfrutar su jubilación, por no reunir los requisitos de Ley. Alega que al desconocer el derecho a la estabilidad de los funcionarios, el derecho de jubilación depende de la voluntad de la Administración y no del cumplimiento de los requisitos.

11.- Que los actos remoción y retiro, adolecen del vicio de falso supuesto de derecho, al fundamentarse en una norma (artículo 4 del Estatuto de Personal) contraria a la Constitución y a las leyes, toda vez que si bien el cargo que ocupaba su representado (*Auditor Senior*) está incluido en los de libre nombramiento y remoción, al verificarse la nulidad por inconstitucionalidad de la norma, la remoción y retiro son inexistentes por carecer de base legal.

12.- Que la Administración incurre en una contradicción al señalar que la reubicación sería en un cargo de carre-

ra, sin embargo, se observa que en la motivación del acto de retiro, las gestiones reubicatorias se efectuaron en cargos que, de acuerdo, al artículo 4 del Estatuto, son igualmente de libre nombramiento y remoción.

13.- Que el acto de retiro es nulo, por cuanto su contenido es de imposible ejecución *“desde el punto de vista físico, ya que en la Contraloría General de la República, no hay cargos de carrera para los profesionales y, los que existen no son de igual nivel y remuneración, de tal manera, que el retiro de los funcionarios de la Contraloría no depende de la existencia de un cargo vacante sino que se sabe de antemano que la reubicación del funcionario nunca será posible.”*

Solicitan la nulidad del artículo 4 del Estatuto de Personal publicado en la Gaceta Oficial N° 5.137 de fecha 4 de marzo de 1997; se declaren nulos los actos administrativos de remoción y retiro contenidos en las resoluciones N° 07-02-00-2-006 y 07-02-00-2-018 de fecha 23 de febrero de 1999 y 5 de abril de 1999, respectivamente, y se ordene la reincorporación del recurrente al cargo de Auditor Senior en la Dirección General de Control de la Administración Central y Descentralizada o a otro de igual nivel o remuneración. Igualmente, solicitan se ordene el pago de los sueldos dejados de percibir desde el día de su ilegal retiro hasta la fecha de su reincorporación.

II

ALEGATOS DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

La representante de la Contraloría General de la República, en su escrito de informes, alegó lo siguiente:

1.- Que el Estatuto de Personal es dictado por el Contralor General de la República, con base a la potestad reglamentaria que le confiere el artículo 13, numeral 2, de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, determinándose en dicho Estatuto, los cargos cuyos titulares son de libre nombramiento y remoción, de conformidad con el artículo 17 *eiusdem*.

2.- Que la facultad del Contralor es el resultado del ejercicio de su competencia en materia de administración de personal, que deriva de la autonomía funcional del órgano contralor, que incluye la determinación cuales funcionarios serían de alto nivel o confianza, por lo que no existen dudas de que es competencia del Contralor General de la República, no solo la creación de los cargos de libre nombramiento y remoción, sino además de la modificación de los cargos ya existentes.

2.- Que en el marco jurisprudencial, la calificación de los cargos de libre nombramiento, establecidos en el artículo 4 del Estatuto de Personal, responde a una facultad discrecional que le otorga la Ley que rige las funciones de ese órgano a su máximo jerarca, la cual no puede limitarse a la sola creación de los cargos, sino también a la variación de la calificación de los existentes, por cuanto, lo importante es que se especifiquen que cargos se consideran de libre

nombramiento y remoción, a efecto de que el funcionario tenga conocimiento de su status.

3.- Que la variación en la denominación y calificación de los cargos de la Contraloría General de la República en forma alguna afecta los derechos adquiridos por los funcionarios de ese organismo, toda vez que variación en la denominación y calificación de los cargos de los funcionarios, obedece a la jerarquía o naturaleza de las funciones desempeñadas por cada funcionario.

4.- Que el proceso de reestructuración, generó modificación de las funciones que hasta el momento venían desempeñando los funcionarios al servicio de esa institución, y que en el caso del recurrente, hasta la fecha de entrada en vigencia del Estatuto de Personal de 1996, ocupaba el cargo del *Comisionado Titular*, el cual era considerado de carrera, y que en el mencionado Estatuto, pasó a denominarse *Auditor Junior*, siendo calificado de libre nombramiento y remoción, en virtud de las nuevas funciones que se le encomendaron a su titular, las cuales se encuentran señaladas en el Manual de Cargos.

5.- Que las funciones atribuidas en dicho Manual al cargo de *Auditor Junior*, no son idénticas a las asignadas en el Manual anterior al cargo de *Comisionado Titular*, tal como se evidencia de las copias de los Manuales que anexa, siendo que en la primera, se incluyó *el examen de la documentación contable con el propósito de evaluar la gestión de los entes investigados*, lo cual, dada su importancia, justifica que se le considere como funcionario de confianza.

6.- Que el Contralor al variar la denominación y calificación de cargos considerados de carrera, actuó apegado a

lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General, por cuanto dicha modificación atendió a la naturaleza de las nuevas funciones a desempeñar por los empleados al servicio de ese ente.

7.- Que en el período comprendido entre el 1-1-96 al 1-9-99, de un promedio de 1277 funcionarios, solo fueron removidos de sus cargos 56 funcionarios, lo que demuestra que la variación en la denominación y calificación de cargos considerados de carrera, tuvo como fundamento la modificación de las funciones a desempeñar por los titulares de los mismos y, no la pretensión de remover a tales funcionarios.

8.- Que el funcionario de carrera no pierde la condición de tal, y aun cuando pase a ocupar un cargo de libre nombramiento y remoción, en caso de producirse su retiro, disfruta del derecho a que se le coloque en situación de disponibilidad, y a que se realicen las gestiones reubicatorias, sin que ello implique un menoscabo de su derecho a la estabilidad en el cargo.

9.- Que para el momento en que entra en vigencia el Estatuto de Personal impugnado, el recurrente ya ocupaba un cargo de libre nombramiento y remoción. En este sentido, indica que debido al proceso de reestructuración de la Contraloría, se modificó el Estatuto de Personal del 1º de febrero de 1985, por lo que el recurrente, funcionario de carrera por haber ingresado a la función pública en un cargo de esa naturaleza, desde ese momento, pasó a ocupar un cargo de libre nombramiento y remoción, puesto que el Estatuto de Personal dictado en fecha 26 de enero de 1996, cuya inconstitucionalidad no fue solicitada, cambió tanto la denominación como la calificación del cargo de Comisionado Titular que desempeñaba el recurrente, el cual pasó a deno-

minarse *Auditor Junior* y fue calificado de libre nombramiento y remoción.

10.- Que se realizaron todas las gestiones reubicatorias correspondientes, de conformidad con lo establecido en los artículos 35, 36 y 38 del Estatuto de Personal, con lo cual se respetó el derecho a la estabilidad.

11.- Que el acto fue ejecutado, en razón de que la consecuencia del retiro es la separación del cargo que ejerce el funcionario, y no su reubicación, es decir que el acto surtió efectos, por lo que mal podría considerarse de imposible ejecución. Que en caso de no existir cargo de carrera, tampoco se configuraría una imposibilidad material en la ejecución de dicho acto, por cuanto dichas gestiones no sólo se efectúan en la Contraloría sino además en otros órganos de la República.

III

MOTIVACIÓN

Pasa esta Sala a pronunciarse en relación a la denuncia de inconstitucionalidad e ilegalidad del Estatuto de Personal de la Contraloría General de la República, planteada por el recurrente, y a tal efecto, se observa:

Alega el recurrente que el artículo 4 del Estatuto de Personal de la Contraloría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial Nº 5.137 de fecha 4 de marzo de 1997, en el que se establecen los cargos que se consideran de libre nombramiento y remoción en el órgano contralor, infringe los artículos 88 y 122 de la Constitución del 61, relativos a la estabilidad laboral y al régimen de carrera administrativa. Alega el recurrente que el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, no

faculta al Contralor para desincorporar a funcionarios de carrera y denominarlos de libre nombramiento y remoción, desmejorando su condición y vulnerándose, en su criterio, el artículo 16 *eiusdem*.

Ahora bien, el principio de la estabilidad, consagrado en el artículo 88 de la Constitución del 61, actualmente previsto en el artículo 93 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, asegura al trabajador el derecho a permanecer en su trabajo en tanto no incumpla sus obligaciones y no dé causa para su separación. Así, la estabilidad pretende erradicar la incertidumbre o el temor permanente del trabajador que sin haber dado causa a ello pudiera ser separado de su puesto de trabajo, con el grave perjuicio que ello ocasionaría para su sustento y el de su familia.

La norma constitucional que consagra la estabilidad, está dirigida al legislador para que éste, a través de la Ley disponga las condiciones en que deba dársele vigencia a tal principio. En este sentido, cabe destacar que, el legislador patrio interpretó el principio de estabilidad laboral consagrado constitucionalmente como de carácter relativo, lo cual implica que el patrono conserva el derecho de dar por terminada la relación de trabajo aun sin causa justificada, indemnizando al trabajador afectado. En consecuencia, tal principio de estabilidad consagrado en la Constitución, no puede ser considerado como absoluto sino relativo. .

En materia de función pública, el artículo 146 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece que los cargos de los órganos de la Administración Pública son de carrera, cuyos titulares gozan de estabilidad en el ejercicio de sus funciones, exceptuando, los de libre nombramiento y remoción, entre otros.

Por otra parte, el artículo 122 de la Constitución del 61, actualmente previsto en el artículo 144 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, constituye la norma en base a la cual, el legislador dictó la Ley de Carrera Administrativa, la cual tiene por objeto regular los derechos y deberes de los funcionarios públicos en sus relaciones con la Administración Pública, esto es, la relación de empleo público que en forma permanente se realiza por cuenta de un ente público, limitada sólo a regular el vínculo con la Administración Pública. En dicha normativa, se distinguen dos categorías de funcionarios a los cuales otorga tratamientos diferentes: *funcionarios de carrera* y *funcionarios de libre nombramiento y remoción*. Así, el primero se encuentra definido en la Ley de Carrera Administrativa y el segundo, aparece particularizado a través de la enumeración de cargos que puedan ocupar en un momento determinado, (artículo 4 *eiusdem*) y los que sean calificados así en virtud del Decreto 211, emanado del Presidente de la República, el 4 de julio de 1974, *pudiendo plantearse la situación del cargo de carrera que por disposición del Ejecutivo Nacional fuese calificado como incluido en algunos de los supuestos del mencionado Decreto, caso en el cual no podría hablarse de violación a la estabilidad*.

Tal como lo señala el profesor FARÍAS MATA, en la Administración Pública, existen *cargos* de carrera y de libre nombramiento y remoción y además, cargos de alto nivel o de confianza; y funcionarios de carrera y de libre nombramiento y remoción, estableciéndose dos clases de *funcionarios* (los de carrera y los de libre nombramiento y remoción) para ocupar tres categorías de cargos (de carrera, de libre nombramiento y remoción y de alto nivel o confianza).

Ahora bien, el régimen de la función pública en Venezuela no es único, ni homogéneo para toda la Administración del Estado. Ello así, existen distintos regímenes especiales y diferentes al de la Ley de Carrera Administrativa en la administración pública nacional, como la del personal de la Contraloría General de la República, el cual se rige por el Estatuto de Personal de la Contraloría General de la República.

En efecto, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, dispone:

“Artículo 13. Corresponde al Contralor:

2.- Dictar el Estatuto de Personal de la Contraloría, de conformidad con lo previsto en esta Ley, y nombrar y remover el personal conforme a dicho Estatuto.”

“Artículo 17. El Contralor en el ejercicio de la competencia relativa a la función pública y a la administración de personal, determinará en el Estatuto de Personal, los cargos cuyos titulares serán de libre nombramiento y remoción en atención al nivel o naturaleza de sus funciones.”

Ahora bien, en base a dichas normas antes transcritas, se dictó el Estatuto del Personal de la Contraloría General de la República de fecha 28 de febrero de 1997, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.038 Extraordinario del 4 de marzo de 1997, que establece en su artículo 4, lo siguiente:

“Artículo 4. Los cargos de la Contraloría General de la República son de carrera, salvo los de libre nombramiento y remoción.

Se consideran cargos de libre nombramiento y remoción, los de alto nivel y de confianza:

Cargos de alto nivel.

...

Cargos de confianza:

...

Auditor Senior

...

Se considerarán también cargos de confianza aquellos cuyos titulares estén adscritos al Despacho del Contralor y al Despacho del Sub-Contralor, así como adscritos a las Unidades Administrativas de este organismo en el exterior."

De lo expuesto, se evidencia que el artículo 4 del Estatuto de Personal de la Contraloría General de la República, constituye un desarrollo de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que expresamente otorgó al Contralor la facultad para determinar cuales funcionarios serían de alto nivel o confianza, es por ello, que pudiera plantearse la situación del cargo de carrera que por disposición del Contralor General, fuese calificado, atendiendo *al nivel o naturaleza de sus funciones* en el organismo, como de libre nombramiento y remoción, lo cual no vulneraría las disposiciones denunciadas.

En efecto, la posibilidad de afectar la estabilidad del funcionario de carrera mediante un acto discrecional, consiste en cambiar la naturaleza del cargo. A través del Estatuto que emita el Contralor, se puede convertir un cargo de carrera en cargo de libre nombramiento y remoción. El límite a esa potestad que le es otorgada por la Ley al Contralor se encuentra en la exigencia legal *de que se atienda al nivel o naturaleza de las funciones del cargo a calificar como de libre nombramiento y remoción*. Este es el límite legal para

desafectar un cargo de la carrera administrativa, debido a la modificación de las funciones a desempeñar por los titulares de los mismos, y no con pretensión de remover a tales funcionarios o desmejorar su situación en la Administración. De allí, que la condición de libre nombramiento y remoción opera a partir de la declaración prevista en el Estatuto.

En el caso de autos, el cargo ejercido por el recurrente, esto es, *Auditor Senior*, es considerado de confianza y en consecuencia, aparece calificado expresamente en el Estatuto, como de libre nombramiento y remoción, tal como se evidencia del artículo 4 del mencionado Estatuto. En efecto, dicha disposición alude a dos categorías de funcionarios: los de carrera y los de libre nombramiento y remoción, incluyendo dentro de esta última categoría los clasificados como de alto nivel o confianza, calificando como un cargo de confianza, el cargo de *Auditor senior*. En consecuencia, siendo la remoción una facultad atribuida expresamente al Contralor, en virtud de que dicho cargo está incluido en el artículo 4 del Estatuto de Personal, dentro de la enumeración individual de los cargos de confianza, y por ende, calificado como de libre nombramiento y remoción, no se configura la violación del derecho consagrado en el artículo 142 de la Carta Magna, por cuanto se trata de un cargo que estaba previamente calificado como de libre nombramiento y remoción.

Por otra parte, consta en autos que el cambio de denominación ocurrido en el presente caso, se verificó en el año 1996, tal como se evidencia de la copia del Movimiento de Personal de fecha 1º de febrero de 1996, donde se cambia la denominación del cargo que ostentaba el recurrente (Comisionado Titular) al cargo de Auditor Junior (folio 27 del expe-

diente administrativo). En efecto, el cargo de Comisionado Titular era considerado de carrera, posteriormente se le cambió de denominación (Auditor Junior) y éste último fue calificado en el artículo 5 del Estatuto de Personal de fecha 26 de enero de 1996, publicado en Gaceta Oficial N° 5.038 Extraordinario del 30 de enero de 1996, *como de libre nombramiento y remoción*, en virtud de las nuevas funciones que se le asignaron a su titular, tal como se evidencia de las copias de los Manuales de Cargos consignados por la representación de la Contraloría General de la República, de los que se evidencia que se incluyó, entre las funciones del Auditor Junior, el examen de la documentación contable con el propósito de evaluar la gestión de los entes investigados, función ésta que no estaba atribuida al Comisionado Titular.

Ello así, es claro que para el momento en que se dicta el Estatuto de Personal de 1997, cuyo artículo 4 es objeto del presente recurso, ya el funcionario recurrente estaba en un cargo de libre nombramiento y remoción, por el cambio de denominación que se efectuó en el año 1996, y la calificación como de libre nombramiento y remoción, que se hizo del cargo que ocupaba el recurrente en el Estatuto de Personal de 1996, el cual no es objeto del presente recurso. En consecuencia, el artículo 4 del Estatuto de personal impugnado, en nada afectó la situación jurídica del actor, quien ya era titular de un cargo de libre nombramiento y remoción, y en consecuencia, mal podría configurarse una violación del régimen de estabilidad funcional y de los artículos 16 y 17 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y así se decide.

Por último, tampoco aparece en autos que el artículo 4 del Estatuto de Personal, vulnere el derecho a la seguridad

y asistencia social, tal como lo denuncia el recurrente, por cuanto el beneficio de la jubilación constituye un derecho del funcionario cuando cumple los requisitos de edad y tiempo de servicio exigidos por la Ley, por lo que, el hecho de que el recurrente no cuente con los requisitos para que le sea otorgado el beneficio de la jubilación para el momento en que se le removió, constituye un aspecto ajeno a lo que se debate en el presente proceso.

Precisado lo anterior, pasa esta Sala a pronunciarse en relación a los vicios alegados en relación a los actos de remoción y retiro. En ese sentido, se observa:

Tal como lo indica el profesor Antonio De Pedro, los funcionarios de carrera que detentan un cargo de libre nombramiento y remoción, dada su situación especial, "*...pueden ser removidos del cargo de libre nombramiento y remoción pero deberán ser colocados en situación de disponibilidad por el lapso de un (1) mes a fin de dar cumplimiento al procedimiento reubicatorio, y si al término del mes, no ha sido posible la reubicación, sólo en tal caso, serán retirados de la Administración pública, con el pago de las prestaciones sociales y la incorporación del registro de los Elegibles.*" (Vid. Régimen Funcionario de la Ley de Carrera Administrativa, p. 193).

Ello así, el Estatuto de personal vigente, prevé en su artículo 35, lo siguiente: "Los funcionarios de carrera que habiendo sido designados para desempeñar un cargo de libre nombramiento y remoción fueren removidos del mismo, pasarán a disponibilidad". Siendo el caso que el actor gozaba de la condición de funcionario de carrera, plenamente demostrado en autos, al ser removido del cargo de libre nombramiento y remoción que ocupaba, la Administración estaba obligada a dar cumplimiento a la tramitación co-

rrespondiente, realizando los trámites tendientes a la reubicación del funcionario, y si no se lograre, procediera entonces al retiro, tal como sucedió en el caso de autos. En efecto, en el expediente administrativo consta lo siguiente:

- Movimiento de Personal del ciudadano **RAFAEL ROJAS**, de fecha 1º de junio de 1994, donde aparece que el mencionado ciudadano ejercía el cargo de COMISIONADO TITULAR. (Folio 28 del expediente administrativo).
- Movimiento de Personal de fecha 1º de febrero de 1996, donde se cambia la denominación del cargo que ostentaba el recurrente, al cargo de Auditor Junior. (folio 27 del expediente administrativo).
- En fecha 16 de noviembre de 1996, el recurrente fue ascendido del cargo de Auditor Junior al de Auditor Senior. (Folio 26 del expediente administrativo).
- Copia de la Resolución N° 07-02-00-2-006 del 23 de febrero de 1999, mediante la cual se remueve al recurrente del cargo de Auditor Senior en la Dirección General de Control de la Administración Central y Descentralizada de la Contraloría, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Estatuto de Personal de la Contraloría General de la República.
- Oficio N° 07-02-00-2-031 del 26 de febrero de 1999, por el cual se notificó al recurrente, que en virtud de la referida remoción, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 35 del Estatuto de Personal, pasaba a situación de disponibilidad durante el período de un mes a partir del 26 de febrero de 1999, dentro del cual se realizarían los trámites correspondientes

para su reubicación en un cargo de carrera de similar o superior jerarquía y remuneración al que ocupaba antes de ejercer el cargo de libre nombramiento y remoción.

- Copia del oficio N° 07-02-00-2-036 del 2 de marzo de 1999, emanado de la Directora de Coordinación de Recursos Humanos, en el cual solicita a la Oficina Central de Personal de la Presidencia de la República, tramitar la reubicación externa del prenombrado ciudadano. (folio 11)
- Copia de Memorándum N° 07-02-00-2-090 del 2 de marzo de 1999, a través del cual se le solicitó al área de Desarrollo de Recursos Humanos de ese organismo, la reubicación interna del recurrente. (folio 14).
- Copia de Memorándum N° 07-02-00-1-291 de fecha 26 de marzo de 1999, emanado de la Dirección de Desarrollos Humanos, en la que se indica que no procede la reubicación del funcionario. (Folio 12 y 13)
- Copia de Memorándum N° 07-02-00-1-291 de fecha 26 de marzo de 1999, emanado de la Dirección de Desarrollos Humanos, en la que se indica que no procede la reubicación del funcionario. (Folio 12 y 13)
- Copia de comunicación N° 3432 del 29 de marzo de 1999, emanada de la Oficina Central de Personal de la Presidencia de la República, dirigida a la Contraloría General de la República, en la cual se le indica que los trámites de reubicación han resultado infructuosos. (Folio 10 del expediente administrativo).

- Resolución N° 07-02-00-2-018 de fecha 5 de abril de 1999, emanada de la Contraloría General de la República, por la cual se retira al recurrente del cargo de *Auditor senior*. (folio 8)

De lo antes expuesto, se evidencia que se realizaron las gestiones reubicatorias correspondientes, de conformidad con lo previsto en los artículos 35, 36, y 37 del Estatuto de Personal.

Por último, en relación a lo alegado por el actor, en el sentido de que el acto de retiro es de imposible ejecución debido a la inexistencia en la Contraloría General de la República de cargos de carrera para profesionales, cabe destacar que, tanto la disponibilidad como las gestiones reubicatorias, son expresiones del principio de la estabilidad que consagra la Ley de Carrera Administrativa en su artículo 17 a los funcionarios de carrera, por cuanto con ello se busca que a quienes se les remueva de un cargo de libre nombramiento y remoción, se les preserve al máximo ese derecho. En ese caso, no solo se les garantiza ese derecho con las gestiones reubicatorias en el organismo contralor, sino también se ejecutan en otros órganos de la Administración Pública, a través de la Oficina Central de Personal de la Presidencia de la República, razón por la cual esta Sala desestima la denuncia formulada y así se decide.

IV DECISIÓN

Por las razones antes expuestas, esta Sala Político Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara **SIN LUGAR** el recurso de nulidad ejercido por los

abogados **CARLOS ALBERTO PÉREZ** y **STALIN RODRÍGUEZ**, inscritos en el Inpreabogado bajo los Nos. 810.950 y 10.282.111, respectivamente, actuando como apoderados judiciales del ciudadano **RAFAEL ÁNGEL ROJAS SIMANCAS**, contra el artículo 4 del Estatuto de Personal publicado en Gaceta Oficial N° 5.137 de fecha 4 de marzo de 1997, y de los actos administrativos de remoción y retiro contenidos en las Resoluciones N° 07-02-00-2-006 y 07-02-00-2-018 de fechas 23-02-99 y 5-4-99, respectivamente, dictados por la Contraloría General de la República.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Comuníquese al Juzgado de Sustanciación. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los días seis del mes de julio del año 2000. Años 190° de la Independencia y 141° de la Federación.

El Presidente-Ponente,
CARLOS ESCARRÁ MALAVÉ

El Vicepresidente,
JOSÉ RAFAEL TINOCO-SMITH

LEVIS IGNACIO ZERPA
El Magistrado

La Secretaria,
ANAÍS MEJÍA CALZADILLA

CEM
Exp. N° 16205
3-C

En seis de julio del año dos mil, siendo la una y diez de la tarde, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 01598.

La Secretaria,

NOTAS INSTITUCIONALES

Ciclo de Conferencias para celebrar el Día del Abogado

Entre el 20 y el 22 de junio pasado se realizó en el “Auditorio de los Contralores”, un ciclo de interesantes conferencias organizado por la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República, para conmemorar el Día del Abogado, cuyos temas y conferencistas fueron los siguientes:

- **Régimen del menor en la nueva Ley de Protección al Niño y al Adolescente** (Dra. Giorgina Morales, profesora de Derecho en la Universidad Central de Venezuela y la Universidad Católica Andrés Bello).
- **Nuevas concepciones en el Derecho Procesal** (Dr. Israel Argüello, profesor de la Universidad Central de Venezuela y experto en la materia).
- **Nuevos principios de interpretación del Derecho a la luz de la nueva Constitución** (Dr. Ramón Escobar León, profesor de la Universidad Central de Venezuela y Magister en Administración de Empresas de la Universidad Católica Andrés Bello).
- **Los actos administrativos y el agotamiento de la vía administrativa** (Dr. Gustavo Urdaneta Troconis, ex Magistrado de la Corte Suprema de Justicia).

Inaugurada la Oficina de Atención al Ciudadano

Dentro del proceso de adecuación de la Contraloría General de la República a la nueva realidad de nuestro país, que es adelantado por el Dr. Clodosbaldo Russián, se creó la Oficina de Atención al Ciudadano, la cual fue adscrita al Despacho del Subcontralor e inaugurada el pasado 1° de junio del año 2000.

De conformidad con el artículo 20 de la Resolución Organizativa N° 1, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.447 Extraordinario de fecha 15 de marzo de 2000, la Oficina de Atención al Ciudadano tendrá las siguientes funciones:

1. Atender y orientar a quienes asistan a la Contraloría General de la República para la resolución de algún asunto determinado, a fin de ser informado acerca de los requisitos del trámite, las oficinas o dependencias competentes, su ubicación, los funcionarios responsables y la duración del trámite.
2. Recibir las denuncias, reclamos, sugerencias, y peticiones que formulen los ciudadanos cuya atención sea competencia de la Contraloría y, de no resultar manifiestamente improcedentes, remitirlas a los órganos correspondientes.

3. Suministrar información acerca del estado en que se encuentran las quejas, reclamos, sugerencias y denuncias por ellos formuladas.
4. Las demás que le asigne el respectivo manual.

Conferencia sobre “Transparencia y Desarrollo”

Del 16 al 18 de mayo pasado se llevó a cabo en Washington, Estados Unidos, la conferencia sobre “Transparencia y Desarrollo”, organizada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), a la cual asistió el Dr. Clodosbaldo Russián Uzcátegui, Contralor General de la República Bolivariana de Venezuela.

Durante la conferencia se presentaron programas, estrategias y experiencias dirigidas a minimizar las oportunidades de corrupción, en el combate que se libra contra este flagelo que se da en todos los países del continente.

Durante el evento destacados profesionales expertos en la materia presentaron, entre otras, las siguientes ponencias:

- **El sistema de información de compras y contratación pública del gobierno de Chile.** *Ponente: Gastón Concha.*

Describe el programa de reformas para las compras y contrataciones públicas aprovechando las nuevas tecnologías y el sistema de información de compras y contrataciones del gobierno. Incluye un breve diagnóstico del sistema de compras chileno.

- **El uso de medios electrónicos como herramienta de la gestión pública para aumentar la transparencia en las contrataciones.** *Ponente:* Antonio G. Schleske Farah.
Contiene una comparación entre el sistema de compras por medios electrónicos y el sistema de compras tradicional.
- **Los pactos de integridad: una herramienta para buscar limpieza en las contrataciones de interés público.** *Ponente:* Rosa Inés Ospina Robledo.
Describe la aplicación de los Pactos de Integridad diseñados por Transparencia Internacional en Colombia. Condiciones en Colombia (fortalezas, oportunidades, debilidades, amenazas). Adecuación de los Pactos de Integridad a la realidad colombiana. La experiencia colombiana. Lecciones aprendidas.
- **Los pactos de integridad: logros, limitantes y perspectiva.** *Ponente:* Valeria Merino Dirani.
Presentación sintética y comentarios de la Ponencia “Los pactos de Integridad: una herramienta para buscar limpieza en las contrataciones de interés público”.
- **Transparencia a través de la adquisición electrónica. La experiencia canadiense.** *Ponente:* Joe Fagan.
Breve visión global del desarrollo de los servicios de adquisición electrónicos en Canadá. La implantación del servicio de MERX y las razones de su éxito.
- **Transparencia en las operaciones gubernamentales.** *Ponente:* George Kopits.

Visión global de los principales aspectos de la transparencia fiscal, conceptos, ventajas y desventajas. Cuadros-síntesis de las actividades positivas en la transparencia institucional y de la transparencia en la contabilidad.

Los textos de las conferencias arriba mencionadas están a su disposición en el Centro de Información Técnica (CIT) de la Contraloría General de la República.

30 años de la Escuela Nacional de Control Fiscal

Con motivo de conmemorarse el pasado 24 de abril 30 años de la fundación de la Escuela Nacional de Control Fiscal (hoy Fundación Centro de Estudios Superiores de Auditoría de Estado "Gumersindo Torres"), durante todo el mes de abril se realizaron actividades especiales para celebrar su exitosa gestión en pro de la formación y actualización del recurso humano -tanto de la Contraloría General de la República como de la administración pública en general- en las áreas de auditoría y control fiscal.

Como parte de esta celebración se realizaron los siguientes foros y conferencias:

- **Fundamentos históricos y constitucionales del Poder Ciudadano.**

Ponentes: Federico Brito Figueroa, Jesús Delgado Ocando y Tomás Polanco Alcántara.

- **Ética pública del buen gobernar y Poder Ciudadano.**

Ponentes: Levis Ignacio Zerpa, Moisés Troconis y Miguel Madriz Bustamante.

- **Cómo hacer viable el acceso de los ciudadanos al Poder Ciudadano.**
Ponentes: Guillermo García Ponce, Julio Escalona y Francisco Cedeño.
- **Estudio a distancia y los nuevos recursos tecnológicos.**
Ponentes: Miguel Casas Armengol, Luis Inojosa y Francisco Silva Ávila.
- **Cultura y Poder Ciudadano.**
Ponentes: Alexis Márquez Rodríguez y Jacobo Borges.
- **Visión estratégica de la capacitación superior en auditoría de Estado.**
Conferencista: Eduardo Peñaloza.



En la gráfica el artista Jacobo Borges y el escritor Alexis Márquez Rodríguez durante el foro “Cultura y Poder Ciudadano”.



Doctor Eduardo Peñaloza, quien ofreció una interesante conferencia sobre la “Visión estratégica de la capacitación superior en auditoría de Estado”.

Técnicas para la detección e investigación de fraude y corrupción

En el marco del Proyecto de Fortalecimiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Auditoría para Fraude y Corrupción, la Organización Latinoamericana del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) y la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela, con la cooperación del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), realizaron entre el 20 y el 31 de marzo, en la sede de esta Contraloría General y con la participación de 26 de nuestros funcionarios, el curso “Técnicas para la detección e investigación de fraude y corrupción”.

El objetivo general del curso fue fortalecer la capacidad técnica de los participantes en el cumplimiento de labores de auditoría, respecto a la identificación de casos de fraude y corrupción, mediante la utilización de técnicas modernas.

Entre los temas tratados destacan: procedimientos para detectar el fraude, los testigos, las entrevistas, las declaraciones juradas, las audiencias; confidencialidad en las investigaciones de corrupción pública; aspectos del delito económico; ejemplos de delitos de corrupción cometidos frecuentemente en el gobierno; y legislación efectiva para evitar la corrupción.

El curso fue organizado por la Dirección de Información Técnica y Cooperación de la Dirección General Técnica, y la actividad docente estuvo a cargo de dos instructores con gran experiencia internacional, los doctores Moisés Rodríguez Rodríguez y Luis Alfredo Miño.



Dr. Moisés Rodríguez Rodríguez.

El Dr. Rodríguez Rodríguez es graduado en Ciencias Políticas en la Universidad de Puerto Rico y en Derecho en la Universidad Interamericana de Puerto Rico. Ha sido consultor de la United States for International Development; trabajó en la Contraloría de Puerto Rico, donde asistió al Contralor en el área de adiestramiento y fue Director Interno de la División de Asesoramiento Legal; es consultor de la Agencia para el Desarrollo Internacional y del Banco Interamericano de Desarrollo, y ha sido instructor en las Contralorías Generales de varios países de la región.



Dr. Luis Alfredo Miño.

Por otro lado, el Dr. Miño es especialista en Contabilidad, Administración Financiera y Operacional de la Universidad Central del Ecuador; realizó estudios de Administración Presupuestaria en la OLACEFS y de Metodología de la Enseñanza en la Fundación Alemana para el Desarrollo. Durante sus treinta años de servicio en la Contraloría General del Ecuador ejerció, entre otros cargos, los de Director de la Escuela de Capacitación y Subcontralor encargado. Además, se ha desempeñado como consultor, asesor e instructor de las Contralorías Generales de diversos países de Latinoamérica, en asuntos relacionados con el control interno y las auditorías interna y externa.

Taller sobre “Gastos de defensa y seguridad del Estado”

El 1° de marzo de 2000 se llevó a cabo en el Auditorio de los Contralores, el Taller “Gastos de defensa y seguridad del Estado”, organizado por funcionarios adscritos al Despacho del Subcontralor.

El referido taller estuvo dirigido al personal militar y civil de la Fuerza Armada Nacional que tiene a su cargo funciones vinculadas con esta materia.

La instalación del evento estuvo a cargo de la subcontralora, Dra. Rosa Adelina González, y al mismo asistieron el Contralor General de la Fuerza Armada Nacional (Congefan), G/D (Ej) José Miguel Velázquez Rojas; el Director de Control de Gastos de dicho órgano, Cnel. Efrén Hernández Lezama; el Director de Control de Ingresos, Cnel. Edito García Campos, la Consultora Jurídica, Dra. Katty Meza; el Vicepresidente de la Compañía Anónima Venezolana de Industrias Militares (CAVIM), Cnel. Julio Rodríguez Salas, además de un numeroso grupo de Oficiales y personal civil de la FAN.

El desarrollo del Taller estuvo a cargo de los funcionarios Jorge Guerrero, Yadira Farreras y Gabriela Oramas, quienes trataron los siguientes temas:

- Fallas recurrentes en las órdenes de pago
- Autorizaciones anuales
- Relaciones de compromisos
- Diferenciales cambiarios

El Taller tuvo como principal característica el continuo intercambio de información y experiencias entre nuestros invitados y los funcionarios facilitadores, lo cual se traducirá en la optimización de la labor que se viene desarrollando en el control de la tramitación de gastos de defensa y seguridad del Estado.

Encuentro Internacional de Contralores

Como parte de las actividades programadas para celebrar de un aniversario más de la Contraloría General de la República del Perú, cuyos antecedentes se remontan a 1823, cuando fue creada la Contaduría de Cuentas –luego Tribunal de Cuentas (1840) y por último Contraloría General (1931)– entre el 27 y el 29 de febrero pasado se efectuó en la ciudad de Lima el Encuentro Internacional de Contralores.

A tan importante evento asistió el Dr. Clodosbaldo Russián, Contralor General de la República Bolivariana de Venezuela, así como los máximos representantes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina, quienes tuvieron la oportunidad de compartir experiencias y analizar la problemática de la auditoría gubernamental en la región y los retos que impone a nuestras instituciones el nuevo milenio.

Conclusiones generales y recomendaciones de las Primeras Jornadas Euroamericanas

A continuación les ofrecemos las conclusiones generales y recomendaciones de las Primeras Jornadas Euroamericanas de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, que se celebraron en la ciudad de Madrid, España, y a las cuales asistió el Dr. Clodosbaldo Russián, en representación de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela.

Estas jornadas de estudio sobre la cooperación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en los procesos de integración y globalización, fueron celebradas bajo los auspicios del Tribunal de Cuentas de España, con la participación de representantes de las EFS de EUROSAI y OLACEFS, quienes tuvieron la oportunidad de compartir experiencias y debatir acerca de las perspectivas de los mencionados procesos.

Son antiguos los vínculos entre las EFS de EUROSAI y de OLACEFS, que se suman a los que han surgido a través de la participación común en INTOSAI y en sus comités y grupos de trabajo.

Las EFS siempre han reconocido, como recoge la Declaración de Lima, que la cooperación y el intercambio internacional de ideas y experiencias favorecen el cumplimiento de sus funciones dentro de los postulados –emanados de INTOSAI– de independencia, profesionalidad, fomento de la buena gestión financiera, e información a los poderes públicos y a los ciudadanos, mediante la publicación de informes objetivos.

La cooperación presenta en estos momentos, un nuevo alcance y precisa de renovados impulsos, a la luz de la experiencia de las EFS y de las nuevas realidades políticas, sociales y económicas donde se hallan inmersas, que demandan del control, ampliación de esfuerzos y actualización de actividades.

Estas Primeras Jornadas Euroamericanas de las Entidades Fiscalizadoras Superiores han pretendido un acercamiento concreto de nuestras regiones y han permitido a las EFS participantes debatir, compartir experiencias, reconocer nuevos problemas y retos, impulsar el estudio, y descubrir nuevas estrategias de cooperación, como lo recogen las siguientes conclusiones generales y recomendaciones:

CONCLUSIONES GENERALES

- 1º La convergencia de valores, principios y objetivos que tiene lugar en los procesos de integración y la creciente interdependencia, plantean a las EFS nuevas oportunidades de colaboración, en su labor de brindar el adecuado control de la gestión pública que demanda la sociedad civil en los Estados modernos.

La Unión Europea, su ampliación hacia el este de Europa y el Mediterráneo oriental, la evolución de los sistemas cerrados a sistemas abiertos, los diversos procesos de acercamiento regional en América Latina –como los del MERCOSUR, la Comunidad Andina y el Sistema de Integración Centroamericana–, han generado nuevos ámbitos de actuación para las EFS de Europa y de América y han otorgado una nueva dimensión a la cooperación.

- 2º La cooperación de las EFS de EUROSAI y OLACEFS, en el seno de INTOSAI, permite aprovechar mejor las oportunidades que se presentan ante el nuevo milenio, impulsa la construcción de espacios de integración y constituye una estrategia para fortalecer la ética y consolidar la transparencia de la gestión pública que demanda la globalización.
- 3º Compartir los valores de los cambios políticos, económicos y sociales que traen consigo los procesos de integración, fundados en la igualdad de derechos y en la diversidad, sitúa a las EFS de EUROSAI y de OLACEFS ante una perspectiva en la que resulta esencial desarrollar estrategias de cooperación encaminadas a afianzar la labor de la fiscalización y a aumentar las sinergias derivadas de la vinculación interregional.
- 4º El proceso complejo de la globalización afecta, no sólo a la internacionalización de los mercados, a la información, al progreso tecnológico, a la cultura y a las exigencias en materia de derechos humanos, sociales y ecológicos, sino también al control,

y reclama de la actuación de las EFS, como elemento de equilibrio en el sistema de poderes de los Estados, el logro de los necesarios consensos para la cooperación y la búsqueda de eficacia.

El nuevo alcance de la cooperación aparece gradualmente, acorde con el nivel de integración en el que actúan las EFS, y permite el funcionamiento de redes de cooperación simultáneas entre ellas, con diferentes grados de intensidad.

- 5° En los nuevos ámbitos institucionales surgidos cuando los procesos de integración, como el de la Unión Europea, adquieren una mayor evolución, se hace necesario gestionar la propia cooperación de las EFS para que su actuación en el sistema integrado pueda resultar eficaz, y esto, en todos los niveles, local o regional, nacional, supranacional y global.

En el proceso de la globalización, los controles públicos, en su nueva dimensión, no pueden considerarse ajenos al ámbito institucional en que se hallan inmersos, ya que resulta determinante de organizaciones y gestiones eficaces en sistemas abiertos, democráticos y de integración en espacios más amplios.

- 6° Es papel de las EFS impulsar la buena gestión financiera, de forma que contribuya, además de al progreso económico, al proceso social y ético, y genere nuevos procedimientos que anticipen los modelos de organización y de gestión pública más adecuados, lo cual obliga al control a superar su papel formal para evaluar los riesgos que contienen las propias normas y a constituirse en un ele-

mento impulsor de organizaciones eficientes y de gestiones responsables.

- 7° Las EFS amplían sus ámbitos de actuación, cuantitativa y cualitativamente, tanto en la integración supranacional como en la descentralización de los correspondientes sectores públicos nacionales, y pasa a un primer plano la detección de los fallos y de las responsabilidades de los gestores públicos en materia de organización, métodos de gestión y control interno, a los diversos niveles de la red de controles.

La integración de controles en una red constituye la garantía de que el sistema global mantiene la eficacia, permite elaborar informes de fiscalización más actuales, delimita los riesgos derivados de las organizaciones, de las gestiones y de las normas, y otorga mayor relevancia a las EFS en su función de apoyo a los respectivos Parlamentos, con el traslado de resultados que contribuyan a homogeneizar la normativa en materia de controles.

- 8° Las EFS necesitan establecer vías de cooperación para llevar a cabo un control eficaz de la aplicación de las ayudas que las organizaciones internacionales canalizan en el campo internacional, y superar la mera fiscalización de la contribución económica de cada país miembro.

OLACEFS y EUROSAI pueden constituirse en organizaciones catalizadoras que faciliten la consecución de la integración de las EFS de Europa y América en el control de la aplicación de los fondos de cooperación internacional y en la consecu-

ción de los planes de desarrollo de los respectivos países, así como su progreso económico social, mediante el impulso de cláusulas de reserva de control en los contratos interestatales y de comercio entre ambos continentes.

- 9° En América Latina, donde se han iniciado procesos de unión, en distintos grados, sin que hayan culminado en la creación de instituciones de control, OLACEFS constituye un ámbito adecuado para que las EFS de los países participantes prevean acciones de control para asumir los nuevos desafíos de la integración y la globalización e impulsar la cooperación que permita configurar y preparar la red de controles más adecuada a cada etapa.

El acercamiento entre EUROSAI y OLACEFS facilita un nuevo espacio de cooperación común para el enriquecimiento mutuo y la colaboración en materias como el control del medio ambiente, de los proyectos bilaterales y multinacionales, de los fondos de cooperación internacional, de la deuda pública, del fraude y la corrupción, de los procesos de privatización y del funcionamiento de los sectores públicos descentralizados.

- 10° Las EFS tienen una importante responsabilidad en la integración cualquiera que sea su nivel formal y las modalidades de colaboración que se prevean. Es papel de OLACEFS y de EUROSAI apoyar esos empeños y cumplir con la función específica de convertir a sus EFS en promotores de la divulgación de las exigencias de control sobre la operatividad

de los acuerdos de integración regional, promover el estudio de medios para ejercer sus funciones en el ámbito supranacional, y adecuar los recursos humanos, materiales y tecnológicos a la especialización del trabajo de control.

- 11° En los procesos de integración que cuentan ya con una institución de control, como el Tribunal de Cuentas Europeo, es necesario integrar la red de controles formada por dicha EFS, las de los países miembros de la Unión y –allí donde se simultanean procesos de descentralización de los sectores públicos nacionales– las de las correspondientes entidades regionales de control.

Las zonas concurrentes de fiscalización para el Tribunal de Cuentas Europeo, las EFS nacionales y, en su caso, las entidades regionales de control, reclaman la necesaria cooperación, en la integración y en la descentralización, para que funcione eficazmente el sistema global, trasladando dichas instituciones a los correspondientes Parlamentos (europeo, nacionales y regionales) los resultados del control sin disfunciones, ni duplicidades.

- 12° La cooperación en la integración y en la globalización se refiere a todo tipo de actividades destinadas a fomentar la independencia y el status profesional de las EFS y a mejorar la realización de sus funciones, sin limitarse al intercambio de información y experiencias, constituyendo una metodología apropiada para analizar problemas y soluciones comunes y prever la realización de iniciativas conjuntas en el ámbito de la fiscalización.

En los procesos de integración es preciso identificar los nuevos campos de fiscalización para que las EFS, a los diversos niveles de la red que conforman y actuando en función del conjunto, definan ámbitos, objetivos y metodologías para superar esa "zona gris" de la cooperación estática y pasar a un proceso dinámico de institucionalización de la cooperación, tras el estudio, elaboración de criterios, normas y directivas en los que se recojan valores compartidos.

- 13° Es tarea de las organizaciones regionales crear las condiciones favorables para una cooperación beneficiosa con las EFS que han evolucionado de sistemas cerrados a sistemas abiertos, promoviendo las oportunidades de interacción técnica y acercamiento institucional.
- 14° La coordinación, en los países donde el control se encuentra descentralizado y cuentan con instituciones de control de ámbito más reducido que el nacional, tiene que orientarse a evitar disfuncionalidades o duplicidades en la fiscalización concurrente, a potenciar el control, a trasladar los resultados a los correspondientes Parlamentos para mejorar la gestión pública descentralizada y a que los resultados permitan a las EFS nacionales programar eficazmente y realizar fiscalizaciones coordinadas sobre áreas determinadas de la gestión del conjunto del sector público, con resultados de interés para el Parlamento nacional y que permitan depurar las posibles responsabilidades.

La existencia de instituciones de control regionales facilita la evaluación de la eficacia de la gestión pública en todas sus manifestaciones y, mediante una coordinación adecuada, permite evaluar la eficacia del sistema globalmente considerado.

- 15° La experiencia europea confirma que impulsar la cooperación entre las EFS significa respetar la independencia y los diferentes sistemas legales y de fiscalización. Las EFS deben conceder gran importancia a la cooperación y facilitar los recursos suficientes para llevarla a cabo, mediante la creación de unidades específicas encargadas de la relación con las demás EFS y el establecimiento de procedimientos ágiles de comunicación e información.

Las sólidas relaciones institucionales sirven de apoyo a las redes de cooperación de las EFS y facilitan el análisis de los problemas comunes y la formulación de propuestas concretas. Su desarrollo exige explorar nuevas iniciativas, compartir recursos de formación profesional, aprobar programas de intercambio de funcionarios, concluir acuerdos cuando se fiscalicen proyectos y organizaciones internacionales e introducir evaluaciones efectuadas por auditores de otras EFS, como elemento de garantía de calidad.

RECOMENDACIONES

- 1º El acercamiento de EUROSAI y OLACEFS debería potenciarse mediante seminarios, conferencias y participaciones en actos programados por las dos organizaciones, en los que debe buscarse la creación de condiciones y el clima favorable para una cooperación mutua beneficiosa y el intercambio de experiencias de fiscalización.

Facilitar información acerca de las metodologías del control que vayan surgiendo en los procesos de integración de la Unión Europea a todas las EFS miembros de EUROSAI y OLACEFS sería muy conveniente para este proceso de acercamiento.

- 2º OLACEFS y EUROSAI deberían desempeñar un papel coordinador entre las EFS de Europa y América, que acerque las realidades y los problemas de fiscalización y de interés común para ambos continentes.
- 3º EUROSAI y OLACEFS deberían promover la investigación en materia de control encargando la elaboración de conclusiones comunes respaldadas por la experiencia y dando a conocer a las EFS de ambas organizaciones sus resultados, previa la definición de áreas de interés común para varias EFS de Europa o de América.
- 4º OLACEFS y EUROSAI deberían llevar a cabo estudios de identificación de las áreas preferentes de actuación para que el control que las EFS realicen tenga un efecto de prevención sobre cualquier distorsión de los procesos de integración y globali-

zación, y pueda anticipar y evitar posibles fallos. Ambas Organizaciones deberían impulsar las acciones regionales conjuntas en materias de trascendencia internacional, como la globalización y sus efectos en el control externo público, las alianzas estratégicas de control o la lucha contra la corrupción.

- 5° EUROSAI y OLACEFS deberían potenciar la cooperación mediante el diseño y ejecución de programas de formación, transferencia de tecnología e intercambio de expertos en áreas determinadas, que permitan conocer la experiencia de las EFS más avanzadas, identificar posibilidades en la globalización, crear grupos de trabajo en materias concretas y designar agentes de enlace para la cooperación.
- 6° OLACEFS y EUROSAI deberían organizar y llevar a cabo conjuntamente foros de debate, análisis y reflexión sobre materias de control de interés y trascendencia nacional, regional e internacional y promover la comunicación permanente de las actividades de las EFS de ambas organizaciones en materias de interés común, a través de revistas, boletines profesionales, Internet y correo electrónico.
- 7° EUROSAI y OLACEFS deberían impulsar la investigación innovadora, adecuando, creando y perfeccionando conceptos y metodologías, con la finalidad de que la fiscalización resulte eficaz ante las nuevas realidades organizativas del sector público.

Teniendo en cuenta la finalidad de EUROSAI y OLACEFS y los objetivos contemplados en sus estatutos, ambas organizaciones deberían impulsar la creación de cátedras de control en las Universidades, para potenciar la investigación y el conocimiento de las correspondientes metodologías.

- 8° OLACEFS y EUROSAI deberían impulsar la cooperación entre EFS, en el marco de los principios de INTOSAI, tanto en el propio ámbito regional, en los procesos de integración, como en un espacio intercontinental y global.

La Constitución y el Poder Contralor

El pasado 25 de enero se llevó a cabo en el auditorio “Contralor Luis A. Pietri”, la conferencia “La Constitución y el Poder Contralor”, dictada por el doctor José Peña Solís, Magistrado del Tribunal Supremo de Justicia, quien ofreció una explicación detallada sobre el rol del Máximo Órgano Contralor en la estructura del recién creado Poder Ciudadano, y sobre la concepción, alcance y orientación del Control Superior Externo.

Durante su exposición el Dr. Peña Solís manifestó que habrá una especie de solapamiento entre el Poder Ciudadano y la Contraloría General, mientras las funciones de cada uno de los órganos que componen el nuevo poder no estén delimitadas en la Ley Orgánica correspondiente. Explicó que el principio clave de la universalidad del control externo quedó absolutamente delineado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La Constitución de 1999 también establece el futuro de la Contraloría General de la República en el control de gestión. Al respecto expresó nuestro conferencista que “Aquí se evaluarán las actuaciones de los funcionarios bajo indicadores de gestión e índices de rendimiento. Hay que

establecer la responsabilidad civil mediante los reparos. Ésta es una delicada tarea que obliga al Órgano Contralor a revisar y adecuar su estructura a esta importantísima gestión”.

Por su parte, el Contralor General, Clodosbaldo Russián, clausuró el evento y manifestó que las aseveraciones del Magistrado Peña Solís obligan a la Contraloría a asumir un mayor compromiso y a ser más conmensurada en sus actuaciones, razón por la cual –aseguró– serán tomadas en cuenta las recomendaciones formuladas por el jurista.



En la gráfica el Dr. José Peña Solís mientras disertaba sobre “La Constitución y el Poder Contralor”.

Comité de Publicaciones

Marcelo Cartaya

Coordinador

Olivia Barrios Romero

Francisco González

Gloria Marcano de Tineo

Eddy Pacheco Hernández

Maribel Pérez de Romero

Janina Valbuena

María Yamal

Imagen de portada

Complejo Cultural Teatro Teresa Carreño
Caracas

Diseño Gráfico

José Enrique Vivas M.