



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**DIRECCIÓN DE POSTGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA**



**LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA LA  
OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y  
FISCALIZACIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES.**

Caso: Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo

**Autor:**  
**Estaba R., Federico.**

**Bárbula, Marzo 2019**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**DIRECCIÓN DE POSTGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA**



**LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA  
LA OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y  
FISCALIZACIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES.**

Caso: Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo

**Tutor: Oswaldo Briceño Guerra**

---

Aceptado en la Universidad de Carabobo

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Área de Estudios de Postgrado  
Especialización en Gerencia Tributaria

Por: Oswaldo Briceño Guerra

C.I: V.- 7.119.928

**Bárbula, Marzo 2019**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**DIRECCIÓN DE POSTGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA**



**CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN**

**LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA  
LA OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y  
FISCALIZACIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES.**

Caso: Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo

**Tutor Metodológico:**  
**Dr. Leonardo Villalba**

---

Aceptado en la Universidad de Carabobo

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Área de Estudios de Postgrado  
Especialización en Gerencia Tributaria

Por: Dr. Leonardo Villalba

C.I: V.- 7.042.292

**Bárbula, Marzo 2019**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES  
 DIRECCION DE POSTGRADO  
 SECCION DE GRADO



**ACTA DE PRESENTACION PÚBLICA DEL TRABAJO ESPECIAL DE GRADO**

En atención a lo dispuesto en los artículo 128 y 129 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, quienes suscribimos como jurado designado por el Consejo de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de acuerdo a lo previsto en el artículo 135 del citado Reglamento, para estudiar el Trabajo Especial de Grado titulado:

**LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA LA OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y FISCALIZACIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES.**

Presentado para optar al grado de **ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA** por el (la) aspirante

**ESTABA, R. FEDERICO, R.**

**C.I. N° 8.334.364**

Realizado bajo la tutoría del (la) **PROF. OSWALDO, F. BRICEÑO, G.** titular de la cédula de identidad **N° 7.119.928**

Habiendo examinado el trabajo, se decide que el mismo esta Aprobado.

En Bárbula al 01 días del mes de Octubre de 2019.

Prof. Oswaldo, F. Briceño, G. (PRESIDENTE)  
 C.I. N° 7.119.928  
 Fecha 01/10/2019

Prof. Mendieta, Darsy.  
 C.I. N° 17560429  
 Fecha 01/10/2019



Prof. Oliveros, Editza  
 C.I. N° 14707148  
 Fecha 01/10/2019



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
SECCIÓN DE GRADO



### VEREDICTO

Nosotros, miembros del jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado titulado: "LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA LA OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y FISCALIZACIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES." presentado por Lcdo. Estaba, R. Federico, R. titular de la cédula de identidad N° 8.384.364, para optar al título de **Especialista en Gerencia Tributaria**, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como: Aprobado, en Bárbula a los 01 del mes de Octubre de 2019.

Nombre y Apellido	C.I.	Firma
<u>Guillermo Parra</u>	<u>7119928</u>	<u>[Firma]</u>
<u>Yanet Andueza</u>	<u>17560429</u>	<u>[Firma]</u>
<u>Edilza Olivera</u>	<u>14707148</u>	<u>[Firma]</u>

Bárbula, Octubre de 2019

## **DEDICATORIA**

Mi dedicación primera, a Dios todo poderoso y eterno, por amarme tanto, sigo las enseñanzas de tu Hijo, a quien pido fervientemente, que me saque de mí, que toque mis ojos y me haga ver con claridad su camino. Hasta el presente, soy poco merecedor de tanto amor.

A la memoria de mi Padre amado, quien siempre estuvo y está allí en mi corazón, alentándome con su sapiencia y consejo, mi viejo querido este pequeño logro, es tuyo.

A mi amada madre Adriana, siempre he creído que el regalo de la vida que Dios me dio, no vino solo, te tenía pegado a ti, quien hoy, cual María la Madre del Padre, aun me inculcas el respeto hacia los demás, tu amor y cariño son grandes.

A mi querida esposa, costilla mía, mi complemento, eres mi vida, tu amor incondicional me mantiene con fe y esperanza inquebrantables, las que juntos profesamos y procuramos con nuestros actos no defraudar.

También al fruto del amor de Dios y el nuestro amor mío, a las tres maravillosas bendiciones del Señor, a quienes considero damas y caballeros de bien, Froilán, Marián y María M., a pasar de mi persistencia en orientarlos, siempre he confiado en su calidad humana.

## **AGRADECIMIENTO**

Eternamente al Creador, Padre mío; a tu Hijo, Jesús de Nazaret, constructor de puentes de amor, por allí pasé y; a la acción del Espíritu Santo, quien me impregnó el corazón de tu “Gran Amor”, gracias por tu Misericordia Dios amado.

A mi familia, padres, hijos, hermanos y primos, quienes con su afecto, siempre han estado allí, en mis tropiezos y logros, gritándome al oído, “vamos, vamos, si se puede”, gracias a ustedes, son la razón de esto.

A quien se ha convertido por más de 27 años, en especialista en la solidaridad, el respeto, la tolerancia y la entrega, inspirada en el Plan que Dios reservó para los dos, alimentado con su amor incondicional y nuestra decisión de amarnos hasta la muerte. Gracias esposa mía, te amo Aleida.

A todos mis hermanos en Cristo Misericordioso y en nuestra Madre, la madre de Dios, por sus aportes afectuosos que me han permitido crecer en Espíritu y saber que, primero es el servicio, abandonándome a la voluntad de Dios Todopoderoso, gracias, los amo.

A mis “compañeros del saber” y a quienes en lo orientador, académico y administrativo, hicieron lo propio desde sus trincheras para que nuestros sueños, individual y colectivos se hicieran realidad, mi respeto y reconocimiento a sus obras.

A mis tutores de metodología y de contenido, por su constante, persistente y apasionado trabajo pedagógico y enriquecedor, a pesar de los tiempos críticos que vive nuestra Venezuela.

A todos, entrego mi amor y afecto, que es lo que tengo para agradecerle su deferencia.

## ÍNDICE GENERAL

	<b>PÁG.</b>
<b>DEDICATORIA</b>	IV
<b>AGRADECIMIENTO</b>	V
<b>LISTA DE CUADROS</b>	VIII
<b>LISTA DE TABLAS Y GRÁFICOS</b>	IX
<b>RESUMEN</b>	X
<b>ABSTRACT</b>	XI
<b>INTRODUCCIÓN</b>	12
<b>CAPITULO I</b>	
<b>EL PROBLEMA</b>	17
Planteamiento del Problema	17
Objetivos de la Investigación	28
Objetivo General	28
Objetivos Específicos	28
Justificación del problema	28
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>MARCO TEÓRICO</b>	
Antecedentes	32
Antecedentes de la Investigación	32
Bases Teóricas	38
Bases Legales	47
Sistematización de Variables	56



### **CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO**

Tipo de Investigación	57
Diseño de la Investigación	58
Población	59
Muestra	59
Técnicas e Instrumentos de Recolección de los Datos	60
Validez y confiabilidad del Instrumento	61
Técnicas de Análisis de Datos	63

### **CAPÍTULO IV ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS**

Análisis e interpretación de los datos	65
----------------------------------------	----

### **CAPÍTULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Conclusiones	98
Recomendaciones	102

### **REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

### **ANEXOS**

<b>A</b>	Instrumento de recolección de datos (Cuestionario)	125
<b>B</b>	Instrumento (Validez)	129
<b>C</b>	Tabulación de datos.	133

## LISTA DE CUADROS

<b>Cuadro</b>		<b>Pág.</b>
1.	Operacionalización de los objetivos.	56
2.	Rango Desempeño Instrumento.	63

## LISTA DE TABLAS Y GRÁFICOS

<b>Tabla y Gráfico</b>	<b>Pág.</b>
1. Optimización del Proceso Fiscalización y Auditoría.	66
2. Guía efectiva de ejecución objetiva, sistemática y profesional.	68
3. Definición de áreas, periodo, análisis y muestras a evaluar.	70
4. Evidencias suficientes, pertinentes y relevantes. Certeza del Hallazgo.	71
5. Tareas planificadas e hitos de control coordinador y supervisorio.	72
6. Papeles de Trabajo firmados por los responsables.	75
7. Cuidado y Juicio Profesional.	76
8. Redacción clara, lógica, objetiva e imparcial.	78
9. Conocimiento y actualización previa, sobre el Contribuyente.	79
10. Orden de Trabajo que obligue a la planificación de la Actuación.	81
11. Conformación del Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría.	82
12. Discusión previa de hallazgos y observaciones detectadas.	84
13. Emisión de resultados preliminares.	86

## LISTA DE TABLAS Y GRÁFICOS

<b>Tabla y Gráfico</b>	<b>Pág.</b>
14. Actualización y adecuación del Manual.	87
15. Ampliación de dispositivos de Planificación.	88
16. Coordinación y Supervisión de la Actuación.	89
17. Actuación objetiva con fundamento en el debido proceso.	90
18. Optimización de los procesos de fiscalización y auditoría.	93
19. Eficiencia en los procesos y eficacia de los resultados.	95
20. Influencia en la cultura tributaria, de un proceso bien llevado.	96
21. Frecuencia acumulada	99



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**DIRECCIÓN DE POSTGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA**



**LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA LA  
OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y FISCALIZACIÓN DE  
TRIBUTOS MUNICIPALES.**

**Autor: Federico Estaba R.**  
**Tutor: Oswaldo Briceño Guerra**  
**Fecha: Marzo de 2019**

**RESUMEN**

Los municipios representan la unidad política primaria, son autónomos y; conforman la división político territorial que en suma, determinan el territorio venezolano. Tienen la potestad de crear, recaudar e invertir sus ingresos. Siendo los de la actividad recaudadora los más esenciales. Un buen sistema de administración tributaria que impacte positivamente en la cultura tributaria del ciudadano, se logra con la contraprestación efectiva a la contribución tributaria, revertida en servicios y obras de calidad, propia de una gestión transparente. Aquel que enaltezca la justicia, igualdad, no discriminación, legalidad y progresividad; respaldado en dispositivos legales, reglamentarios, normativos y procedimentales amplios. Sin embargo, estos sistemas aun adolecen de acciones que direccionen la ética, la planificación y, la coordinación y supervisión para su ejecución eficaz, que respete los derechos del contribuyente. En este sentido, la inmotivación de los actos administrativos es evidente y refleja la ineficacia jurídica del proceso. El contribuyente que tiene pleno derecho a conocer los fundamentos de hecho y de derecho que infringe según la Administración que lo controla, se ve en un estado de indefensión, porque éstos no se derivan de procesos de Fiscalización y Auditoría eficaces, regidos por normas, acciones y delimitación de responsabilidades, uniformes, previstas en un manual aprobado, que desarrolle las regulaciones de rango superior en materia de control tributario. El manual estudiado carece de normas específicas, acciones y de asignación de responsabilidades que incluya la exigencia de un programa de ejecución previo a la ejecución del trabajo; asimismo, de hitos de control relativos a la coordinación y supervisión. Deficiencias y omisiones que sustentan el planteamiento del problema relacionado con la evidente falta de adecuación de los dispositivos normativos y procedimientos internos de tan importante proceso fiscalizador. Presenta este trabajo cinco capítulos: I: Situación problemática; II: Marco Teórico; III: Marco Metodológico; IV: Análisis de los resultados y; V: Conclusiones y recomendaciones.

**Descriptor:** Manual, Planificación; Hallazgo, Evidencias Comprobatorias, Coordinación, Supervisión, Expediente Administrativo, Acto Administrativo.



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**DIRECCIÓN DE POSTGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA**



**LINEAMIENTOS NORMATIVOS Y PROCEDIMENTALES PARA LA  
OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y FISCALIZACIÓN DE  
TRIBUTOS MUNICIPALES.**

**Author: Federico Estaba R.**  
**Tutor: Oswaldo Briceño Guerra**  
**Fecha: Marzo de 2019**

**ABSTRAC**

The municipalities represent the primary political unit, they are autonomous and; they make up the territorial political division that, in sum, determines the Venezuelan territory. They have the power to create, collect and invest their income. Being those of the collecting activity the most essential. A good tax administration system that positively impacts the citizen's tax culture is achieved with the effective consideration of the tax contribution, reverted into quality services and works, typical of transparent management. He who praises justice, equality, non-discrimination, legality and progressiveness; backed by legal, regulatory, normative and procedural provisions. However, these systems still suffer from actions that direct ethics, planning and, coordination and supervision for their effective execution that respect the rights of the taxpayer. In this sense, the lack of motivation of administrative acts is evident and reflects the legal inefficiency of the process. The taxpayer who has full right to know the fundamentals of fact and law that violates according to the Administration that controls it, is in a state of defenselessness, because these are not derived from effective audit and auditing processes, governed by rules, actions and demarcation of responsibilities, uniforms, provided in an approved manual, that develops the regulations of higher rank in tax control matters. The manual studied lacks specific rules, actions and assignment of responsibilities that include the requirement of an execution program prior to the execution of the work; also, control milestones related to coordination and supervision. Deficiencies and omissions that support the approach of the problem related to the evident lack of adequacy of the regulatory devices and internal procedures of such an important oversight process. This paper presents five chapters: I: Problematic situation; II: Theoretical Framework; III: Methodological Framework; IV: Analysis of the results and; V: Conclusions and recommendations.

**Descriptors:** Manual, Planning; Finding, Evidence, Coordination, Supervision, Administrative File, Administrative Act.

## INTRODUCCIÓN

Los municipios representan la unidad política primaria por excelencia de nuestra Venezuela, con autonomía plena, así se desprende del artículo 16 de la Constitución Nacional, el cual les otorga tal connotación al prescribir que el territorio nacional se organiza en municipios. En este sentido, dichas unidades locales conforman asimismo, la división político territorial de los Estados, en virtud de que en conjunto, integran su propia estructura, así se desprende del contenido del artículo 164 también constitucional.

Ahora bien, lo destacable de la autonomía plena de los municipios, supra invocada, lo es la potestad de crear, recaudar e invertir ingresos propios que estos procuren vía tributos. Advirtiendo este investigador que, la comunidad tiene también el derecho a participar en los asuntos que son de competencia de las distintas localidades, es decir, que bajo el principio de Participación Ciudadana, integra al equipo que formula, ejecuta, controla y evalúa la Gestión Pública Municipal; lo que tiene su origen en el concepto y ejercicio de la Democracia Participativa.

En otro orden de ideas, debe considerarse la potestad de la Administración Municipal para establecer el régimen y la determinación de sus recursos o ingresos. Sin embargo, ya haciendo alusión directa a la materia hacendística y tributaria, es la Constitución Nacional quien fija las líneas gruesas que regula tal potestad, estableciendo las fuentes generadoras de esos recursos, entre las que cito las provenientes del ejercicio de la potestad recaudadora de tributos municipales, como la más esencial en términos de autosostenibilidad.

Lo que evidencia la importancia de la organización y funcionamiento de la administración pública local y de ésta; su sistema de administración tributaria, pues debe procurarse un impacto positivo en las costumbres y el arraigo cultural tributario

del ciudadano local, permitiendo el fortalecimiento de una conducta tributaria colectiva consiente, por el fundamental hecho de que la contraprestación oficial a su contribución tributaria, sea efectivamente, revertida en servicios y obras públicas de calidad.

Vale decir que, una Gestión Pública transparente que promueva la optimización de los ingresos y el uso eficiente y eficaz de éstos, debe lograr la auto sostenibilidad demandada y necesaria en estos tiempos de crisis, para cubrir racionalmente la prestación de los servicios públicos, los cuales le son de su exclusiva competencia, revirtiéndolos en obras y servicios a la comunidad.

Sin embargo, a pesar de que un buen Sistema Tributario debe propender al ejercicio de los principios de justicia, igualdad, no discriminación, legalidad y progresividad; asimismo, de que la plataforma jurídica con la que cuentan las administraciones municipales a nivel de leyes orgánicas y que las propias ordenanzas contienen dispositivos que reconocen la necesidad de contar con procesos de Fiscalización y Control de Rentas Municipales, efectivos; aún no se desarrollan suficientemente aquellos de carácter técnico y procedimental, con la suficiente garantía de que se articulen los preceptos en aquellos contenidos.

En este sentido, se observa que los dispositivos internos que regulan tan importantes potestades, atribuciones y funciones de carácter tributario, adolecen de normas específicas y acciones que direccionen la ejecución efectiva de la actuación fiscal que deba asignarse, así como de hitos de control que enfatizen en los aspectos coordinador y supervisorios. Situación que, se agrava al no contar el contribuyente fiscalizado con medios adecuados mediante los cuales pueda realizar sus descargos en cualquier momento del proceso; situación que evidentemente constriñe el debido proceso y su derecho a la defensa.



A propósito de lo expuesto, habría entonces que llamar la atención de la inmotivación y deficiente sustanciación de los actos administrativos de carácter particular que se emiten bajo estas condiciones, por ejemplo, la suscripción de multas y reparos; para hacer conciencia que la eficacia de tal acto, se encuentra en el estricto cumplimiento de lo expuesto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, relativo a la obligatoriedad de motivación de esos actos, destacando lo prescrito en su artículo 18, el cual inscribe todos los aspectos con los que ha de contar ese acto administrativo para que tenga esa eficacia jurídica.

Esto porque, la motivación del acto administrativo, se instituye como el medio idóneo a través del cual, el destinatario del acto, en este caso el contribuyente y/o responsable, conoce los fundamentos de hecho y de derecho de una decisión que le afecte, necesarios para una eventual defensa de sus derechos, si considerara que los mismos, han sido vulnerados con la suscripción de un acto administrativo sancionador.

Vale decir que, la conformación y sustanciación de un expediente en caso de reparo y/o multa, debe obedecer a la aplicación previa de procedimientos plenamente establecidos para los procesos de Fiscalización y Auditoría, regidos por un conjunto de normas específicas, acciones y delimitación de responsabilidades, de manera uniforme y constante, con fundamento en un método sistemático previstos en un manual debidamente aprobado, no obstante, así no se está observando.

En este orden, la Administración Tributaria del Municipio San Diego, en su capítulo de Fiscalización y Auditoría al Contribuyente, no escapa a esta realidad, así se desprende que, el manual de normas y procedimientos vigente, vinculado a estos procesos, adolece de normas específicas y de asignación de responsabilidades, que permita desarrollar eficazmente su objetivo general. Cabe destacar la importancia de dicho objetivo, según se desprende del que inscribe el referido instrumento de control interno en su página 3/14 que cito a tenor.

... documentar los procesos de la Unidad de Fiscalización y Auditoría adscrita a la Dirección de Hacienda (*ahora Dirección de Administración Tributaria*) a través del establecimiento de normas y procedimientos que definan los lineamientos generales y específicos de acción, que permitan mejorar los sistemas de trabajo y el nivel de competitividad de la Alcaldía.

En este mismo orden, en referencia a los registros que deberían formarse para dejar constancia del trabajo realizado, tampoco contempla el referido manual, pasos y acciones que lo regulen, lo que propende a la débil sustanciación del expediente que, debería estar dispuesto para que el auditor o fiscal actuante demuestre la eficiencia de sus procedimientos y la eficacia de sus resultados. Asimismo, la falta de planificación del trabajo es evidente, en este sentido, no se exige el diseño de un programa de ejecución y no se prescriben hitos de control a fin de garantizar la efectiva coordinación y supervisión de ésta.

Evidencian también los procesos ejecutados, la conformación escueta de expedientes de fiscalización y auditoría, corriéndose el riesgo de no alcanzar éstos, la eficacia jurídica suficiente para que, cualquier fallo favorezca al interés del municipio.

Por lo que, estas deficiencias, omisiones y criterios contrapuestos han dado sustento al planteamiento de la situación problemática, con fundamento en la evidente falta de adecuación de los dispositivos normativos y procedimientos internos de tan importante proceso fiscalizador.

En este orden, el presente trabajo de investigación consta de cinco (5) capítulos expuestos de la siguiente manera:

Capítulo I: Suscribe la situación problemática que el autor planteó como una limitación en el efectivo ejercicio del control fiscal sobre los tributos municipales.

Capítulo II: Prescribe el marco teórico, contenido de los antecedentes vinculados al tema de estudio; las bases teóricas y legales relacionadas a la investigación; así como los términos básicos que especifican los distintos conceptos utilizados.

Capítulo III: Representando el tipo de investigación realizada, las técnicas utilizadas para la recolección de datos y resultados, la demostración de la validez y la confiabilidad de las técnicas de indagación y lectura de la información necesaria.

Capítulo IV: Sección que registra e interpreta los resultados obtenidos de la aplicación de las técnicas de recolección de datos escogidas, vinculando a esto, el contenido del capítulo II de este trabajo.

Capítulo V: El cual recoge un resumen de los resultados obtenidos en forma de conclusiones, así como un conjunto de recomendaciones, cuya aplicación propende a la erradicación de las causas que dieron origen a la situación problemática planteada.

## **CAPÍTULO I**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Los municipios venezolanos, como unidades políticas territoriales primarias de la organización del Estado Venezolano a la luz del artículo 168 Constitucional, gozan de autonomía plena y poseen personalidad jurídica propia, lo que les permite el ejercicio de las materias de su competencia. En este sentido, expresa el artículo 16 también constitucional, que en el marco de esa organización política, el territorio se organiza en municipios.

En concatenación a lo descrito, estos municipios, en suma conforman a nivel de regiones, la división político territorial de los Estados, quienes tienen la competencia exclusiva para organizarlos dentro de su estructura, según lo prescribe el artículo 164 de la Carta Magna del 99. Siendo esta figura, un aspecto fundamental en el crecimiento y el bienestar de su ciudadano; así se desprende del contenido del párrafo segundo de ese artículo, el cual inscribe lo siguiente:

Los Estados descentralizarán y transferirán a los Municipios los servicios y competencias que gestionen y que éstos estén en capacidad de prestar, así como la administración de los respectivos recursos, dentro de las áreas de competencias concurrentes entre ambos niveles del Poder Público.

Es importante destacar, entre los aspectos que comprenden la autonomía consagrada en el ya mencionado artículo 168 constitucional, la gestión de las materias de su competencia y la creación y recaudación e inversión de sus ingresos.

No obstante, el artículo antes mencionado otorga asimismo al ciudadano el derecho a participar en estos asuntos que son competencia de su municipio, tanto en la planificación de la política local, como en los procesos de ejecución y control de éstas, es decir que, bajo el principio de participación ciudadana, el fundador natural del municipio, la gente, integra el equipo que formula, ejecuta, controla y evalúa la

Gestión Pública Municipal; conjuntamente con la Administración Pública que la maneja, obsérvese:

... Las actuaciones del Municipio en el ámbito de sus competencias se cumplirán incorporando la participación ciudadana al proceso de definición y ejecución de la gestión pública y al control y evaluación de sus resultados, en forma efectiva, suficiente y oportuna, conforme a la ley. (Subrayado del autor)

...

Ahora bien, ordena el mismo precepto constitucional invocado, que el desarrollo de estos preceptos ha de considerar, entre otros aspectos no menos importantes, el establecimiento de sus propios regímenes para la determinación de sus recursos, haciendo alusión directa a la materia hacendística y tributaria, especialmente al capítulo de ingresos, a continuación, se cita a tenor:

... La legislación que se dicte para desarrollar los principios constitucionales relativos a los Municipios... establecerá diferentes regímenes para su organización, gobierno y administración, incluso en lo que respecta a la determinación de sus competencias y recursos, atendiendo a las condiciones de población, desarrollo económico, capacidad para generar ingresos fiscales propios...

A propósito de esto, no deja la Constitución Nacional cabos sueltos, listando según su artículo 179, las fuentes generadoras de estos ingresos, destacando las provenientes del ejercicio de la potestad recaudadora de tributos municipales, como principal fuente de financiamiento, en pro de la auto sostenibilidad y sustentabilidad municipal y de la prestación de Servicios Públicos de Calidad, obsérvese:

Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. ...

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, ...; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades ...

3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.
6. Los demás que determine la ley.

Asimismo, en relación a la referida potestad recaudadora tributaria, vale resaltar lo que dispone el artículo 180 también constitucional, se cita a tenor:

La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.

En ese sentido, evidencian estos preceptos constitucionales la importancia de la organización y funcionamiento de la administración pública local; las costumbres y el arraigo cultural del ciudadano, entre otros y; una cultura tributaria en el contribuyente bien definida y potencialmente ganada por una Administración Pública que promueva la Eficiencia de sus procesos, el uso racional de sus Recursos y la Eficacia de sus resultados.

Es decir, una Gestión Pública Transparente que incida en la optimización de los ingresos, principalmente los provenientes de los tributos municipales y con ello, en la referida auto sostenibilidad en la prestación de los servicios públicos municipales de su exclusiva competencia, revirtiéndolos en esos servicios a la comunidad.

Sin embargo, a pesar de que la propia Constitucional, de acuerdo a su artículo 316, contempla un Sistema Tributario que debe propender al ejercicio de los principios de justicia, igualdad, no discriminación, legalidad y progresividad, cuyos resultados enarbolan la protección de la economía, la justa distribución de las cargas impositivas de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente; de que la plataforma jurídica con la que cuentan las administraciones municipales, contenga

dispositivos que dan justo reconocimiento a la necesidad de contar con efectivos procesos de Fiscalización y Control de las Rentas Municipales; éstos no se han desarrollado a nivel de dispositivos de carácter sublegal, con la suficiente garantía de que, su ejecución propenda al cumplimiento de los mencionados principios.

En este sentido, aun existiendo un Código Orgánico Tributario que desarrolla los principios constitucionales tributarios antes descritos, base para regular los procedimientos de fiscalización y auditoría tributaria y una Ley Orgánica del Poder Público Municipal que contempla en su Título V los principios generales de la Hacienda Pública Municipal, no se han desarrollado dispositivos específicos que regulen normativa y procedimentalmente esas actuaciones fiscales tributarias, con efectividad.

En este orden de ideas, las Ordenanzas en materia Hacendística y de Administración Tributaria, existentes, no establecen las atribuciones que en materia de Fiscalización y Auditoría deben asumir las unidades administrativas o de apoyo adscritas; sumado a esto que, los dispositivos internos que regulan tan importantes funciones, adolecen de normas específicas y acciones que direccionen la ejecución efectiva de la actuación fiscal que deba asignarse.

En este sentido, cito como ejemplo la deficiencia existente en la Sustanciación del Expediente que debe conformarse producto del ejercicio de esas actuaciones fiscales, acción que debe comportar la conformación de un legajo de información, perfectamente referenciada y foliada, con visos de suficiencia documental, lo cual permita al Fiscal o Auditor de Hacienda actuante respaldar sus procedimientos y resultados.

Lo anterior, como base de motivación del contenido del potencial Acto Administrativo que de ser el caso, daría inicio al Régimen Investigativo, con la notificación al Contribuyente objeto de una hipotética Actuación Fiscal,

fundamentalmente para que éste realice los correspondientes descargos en defensa de sus intereses; procedimiento que junto al subsecuente régimen sancionador tampoco están suficientemente definidos en los dispositivos normativos y procedimentales que se le vinculan.

Situación que, se agrava en razón de que no existen normas y procedimientos en el proceso de fiscalización y auditoría, que incluyan la definición expresa y amplia de aquellos relacionados con la posibilidad, previo a la emisión de las actas de reparos tributarios y otros actos de mero trámite y similares, tales como las resoluciones de reparo, a través de los cuales pueda el contribuyente fiscalizado, realizar los referidos descargos; situación que constriñe el debido proceso que propugna el artículo 49 Constitucional.

Control interno que, debería existir como garantía y aseguramiento de la solidez del contenido de las ulteriores actas de reparo que han de levantarse y de los resultados que han de notificarse al contribuyente; incrementando la posibilidad de suscripción de actas de reparo sobre las cuales no existan objeciones, generando resoluciones de reparo con la suficiente eficacia jurídica, imposibles de recurrir con éxito, ni en vía administrativa ni en la jurisdiccional contencioso tributaria.

A propósito de lo antes expuesto, resulta pertinente traer a colación algunos aspectos legales y jurisprudenciales que respecto a la vulneración del derecho a la defensa y del debido proceso, vinculado a la inmotivación y deficiente sustanciación de los actos administrativos de carácter particular que se emitan, en el caso que se ocupa, la suscripción de multas y reparos tributarios en el marco del régimen sancionador; aspectos prescritos, en primer lugar, por la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y como colofón, lo ha ratificado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, véase:



La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, establece los requisitos que debe reunir todo acto administrativo a los fines de que el mismo sea eficaz y eficiente, en los términos siguientes:

**Artículo 18 LOPA:** “Todo acto administrativo deberá contener:

1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto;
2. Nombre del órgano que emite el acto;
3. Lugar y fecha donde el acto es dictado;
4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido;
5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes;
6. La decisión respectiva, si fuere el caso;
7. Nombre del funcionario o funcionarios que los suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.
8. El sello de la oficina” (Subrayado propio)

Es pertinente resaltar de la anterior cita, la obligatoriedad de insertar en el acto administrativo, las razones que hubieren sido alegadas, en el caso que trato, las de ese contribuyente que tuvo el derecho, previo a la suscripción de ese acto administrativo, a realizar descargos a ese estado del proceso.

Por su parte, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia número 614 del 8 de marzo 2006 señaló lo siguiente, en relación a la motivación del acto administrativo:

“En tal sentido, observa la Sala que los actos administrativos, como instrumentos jurídicos, son mecanismos de expresión de la voluntad administrativa, los cuales poseen como característica fundamental la sumisión a una serie de requisitos legales para su validez y eficacia.

A tal efecto, dispone el artículo 18, numeral 5, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, lo siguiente:

“Todo acto administrativo deberá contener:

(...)

5.- Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes.

De la norma anteriormente señalada, se desprende el requisito de la motivación de los actos administrativos, entendiéndose por tal, la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho del acto. Por lo tanto, resulta indispensable que los actos administrativos de carácter particular estén dotados de motivación, exceptuando solamente a los de simple trámite o aquellos a los cuales una disposición legal exonere de ella.

Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto, todo acto administrativo deberá contener una relación sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes para entenderse motivado.

En efecto, la motivación viene a instituirse como uno de los principios rectores de la actividad administrativa, lo cual permite adecuar su función dentro de los límites que la ley le impone. Tal exigencia consiste, y así lo ha sostenido innumerable jurisprudencia de este Alto Tribunal, a que los actos que la Administración emita deberán señalar, en cada caso, el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a su decisión, de manera que el contribuyente pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron la resolución, permitiéndole oponer las razones que crea pertinente a fin de ejercer su derecho a la defensa. ... Omissis ...

En efecto, la inmotivación de los actos administrativos, sólo da lugar a su nulidad cuando no permite a los interesados conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron los motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión, pero no cuando a pesar de la sucinta motivación, ciertamente permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario.

De tal manera, que el objetivo de la motivación es, en primer lugar, permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, hacer posible a los contribuyentes el ejercicio del derecho a la defensa." (Subrayado propio)

De las disposiciones legales y jurisprudenciales antes transcritas, resulta evidente que la motivación es un requisito *sine qua non* del acto administrativo, así las cosas, se configura como carga de la administración, la obligatoriedad de motivarlo, explanando suficientemente las consideraciones de hecho y de derecho sobre las cuales se sustenta su contenido.

En este orden, la motivación, según lo expresa Hernández y Urosa, Actualización en Procedimiento Administrativo. 2da Edición Revisada. P. 53 (2008), “... es la exteriorización escrita de los motivos del acto administrativo, siendo en consecuencia un coto a la arbitrariedad pues la proporcionalidad del acto, guarda relación con la motivación” (Subrayado propio)

Aunado a lo anterior, la motivación del acto administrativo, se instituye como el medio idóneo a través del cual, el destinatario del acto conoce los fundamentos, de hecho y de derecho de la decisión, debiendo referir igualmente el acto, los alegatos y/o defensas del administrado, una vez que estos elementos consten en el acto administrativo, el mismo se considerará motivado, así pues, por argumento en contrario, si el acto adolece de la fundamentación de hecho o de derecho o no refiere las defensas del administrado, el mismo estará revestido de nulidad.

Vale decir que, extrapolando lo expuesto, la conformación y sustanciación de ese expediente hipotético, debe obedecer a la aplicación previa de procedimientos plenamente establecidos para los procesos de Fiscalización y Auditoría, regidos por un conjunto de normas específicas, acciones y delimitación de los responsables de ejecutarlas, de manera uniforme y consistente, con fundamento en un método sistemático previsto en un manual debidamente aprobado, esto en atención a la importancia que reviste asegurar la eficiencia y eficacia tanto del procedimiento como del producto de la recaudación de los tributos municipales.

Fortaleza del Control Interno Administrativo Hacendístico y/o de Administración tributaria deseado, en su sección de Fiscalización y Control, mediante el cual estaría garantizándose al contribuyente fiscalizado y/o auditado, enaltecer y ejercer efectivamente, el derecho relativo al Debido Proceso y de éste, el Derecho a la Defensa consagrados en el artículo 49 de la Constitución Nacional vigente.

Así las cosas, la Administración Tributaria del Municipio San Diego, en su capítulo de Fiscalización y Auditoría al Contribuyente, no escapa a esta realidad, en este sentido, no obstante de que su Ordenanza de la Hacienda Pública publicada en Gaceta Municipal N° ordinario 0451 del 10/03/2015 y la Ordenanza de Reforma a la Ordenanza sobre Actividades Económicas publicada en Gaceta Municipal N° ordinario 0379 de fecha 10/12/2014, contemplan los dispositivos que regulan el proceso de inspección y auditoría de tributos, así como la posibilidad de realizar descargos por parte del contribuyente fiscalizado, el manual de Normas y Procedimientos vinculado a estos procesos, adolece de normas y acciones que los desarrollen eficazmente.

En tal sentido, se desprenden de la estructura del Manual denominado “Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad fiscalización y Auditoría)” debilidades que dan amplio margen al ejercicio de la discrecionalidad del fiscal y auditor actuante, en ausencia de hitos de control que garanticen la efectiva coordinación y supervisión del trabajo, en ese orden, no evidencia el procedimiento de fiscalización acciones relativas a la “Planificación” específica del trabajo a ejecutar, contemplando como primer “paso” la emisión simultánea de la “Orden de Trabajo” y la “Autorización” de la inspección.

Así se observa que, el Auditor actuante suscribe anticipadamente el “acta inicial de inspección” y el “acta de requerimiento”, cuyos contenidos no obedecen a la determinación previa del alcance, objetivo y naturaleza de la “fiscalización” o auditoría, toda vez que, de manera ilógica se emite posteriormente el “programa de fiscalización”, el cual debería representar el producto de la referida planificación.

En referencia a los registros que deberían formarse para dejar constancia del trabajo realizado, tampoco contempla el referido manual, pasos y acciones que los regulen, lo que propende a la débil sustanciación del expediente que, debería estar dispuesto para que el auditor o fiscal actuante demuestre la eficiencia de sus

procedimientos y la eficacia de sus resultados y; el contribuyente inspeccionado pueda accederlo, en los casos que estime lesionados sus intereses por los actos administrativos, referidos principalmente a reparos fiscales que pudieran generarse.

En este mismo orden de ideas, es potestad del auditor o fiscal actuante, la elaboración del “Acta de Reparación” en campo, sin la correspondiente supervisión y visto bueno de su superior inmediato, lo que no garantiza como se dijera arriba, evitar el uso indiscriminado del juicio del Inspector y/o Fiscal, en tal sentido, es a posteriori cuando el superior inmediato realiza revisión al contenido de la referida “acta de reparación”, previo a la emisión de la correspondiente “Resolución de Reparación”, documento que asimismo genera ese Auditor o Fiscal.

Contempla el criticado Manual, como “PROCESO II” la verificación de deberes formales y/o materiales y como “PROCESO III” la verificación de deberes formales y/o materiales previa solicitud, los cuales exhiben similares deficiencias en sus dispositivos, entre las que se pueden destacar, la falta de planificación del trabajo al no exigir el diseño de un programa de trabajo, tampoco los distintos hitos de control que deben conformar estos dispositivos a fin de garantizar la efectiva coordinación y supervisión.

No obstante, la deficiencia más destacable en el identificado Manual de Normas y Procedimientos que regula los procesos de fiscalización y auditoría de tributos municipales, es aquella representada por la total ausencia de pasos y acciones que garanticen el ejercicio pleno del derecho a la defensa que tiene el contribuyente, antes de que la administración tributaria en cabeza del propio auditor o fiscal actuante genere las correspondientes “Acta de Reparación” y “Resolución de Reparación”.

Cabe destacar en este orden que, las acciones recursivas contempladas en las ordenanzas ut supra identificadas a las que constitucional y legalmente tiene derecho

el contribuyente, agotan la vía administrativa para, de ser el caso, acceder por parte del contribuyente la jurisdicción contencioso tributaria, sin embargo, por la conformación escueta de los expedientes de fiscalización y auditoría al contribuyente, tal como se plantean, pudiera no alcanzarse la eficacia jurídica suficiente para que un fallo a esa instancia, favorezca los interés del municipio.

Por lo que, de estas deficiencias, omisiones y criterios contrapuestos que dan origen a la situación problemática planteada, debido a la evidente falta de adecuación de los dispositivos normativos y procedimentales internos, los cuales permitan el ejercicio eficiente de los procesos de Fiscalización y Auditoría al contribuyente del Municipio San Diego del Estado Carabobo, se desprenden las siguientes interrogantes:

1. ¿De qué manera pudiera contribuir el diseño e implementación de un conjunto de lineamientos normativos y procedimentales, en la optimización de los procesos de auditoría y fiscalización de tributos municipales que adelanta la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo?
2. ¿Cómo pudiera contribuir la actualización de las normas y procedimientos de fiscalización y auditoría de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego, en la recaudación de los tributos municipales, teniendo como visión la eficiencia de esos procedimientos y la eficacia de sus resultados?
3. ¿De qué forma pudiera influenciar en la Cultura Tributaria del Contribuyente de San Diego, la ejecución de procedimientos de Fiscalización y Control, con base en una norma actualizada que enfatice en los sub procesos de planificación, ejecución y presentación de resultados, basados en el registro documental de éstos?

## **OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **Objetivo General:**

Proponer Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

### **Objetivos Específicos:**

1.- Diagnosticar el estado actual de los dispositivos normativos y procedimentales de la Dirección de Administración Tributaria de Alcaldía de San Diego, que rigen la ejecución del proceso de Fiscalización y de Auditoría.

2.- Analizar las Normas Generales y Específicas, las Acciones y los Responsables de su ejecución, para la adecuación y actualización de los dispositivos normativos y procedimentales que deben regular el Proceso de Fiscalización y de Auditoría, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

3.- Diseñar Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

## **JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA**

La presente investigación surge del hecho cierto que encierra la necesidad de desarrollar una efectiva recaudación de tributos como fuente principal de los ingresos ordinarios de cualquier municipio venezolano, si se considera que hoy, para que los pueblos experimenten un crecimiento y desarrollo sostenido, deben contar con administraciones públicas locales que estimulen la actividad económica, a través de

la implementación de políticas públicas que promuevan la productividad y con ello la optimización de las recaudaciones de tributos.

De allí, la importancia del objetivo general de esta investigación, en razón de que la administración municipal debe procurar optimizar sus controles internos, en este caso, los de recaudación; privilegiando así, la captación de ingresos propios, a objeto de no depender del situado constitucional como fuente exclusiva de financiamiento para la prestación de los servicios públicos.

Tal nivel de importancia, comienza por reconocer que, una administración pública local transparente, debe apoderarse de herramientas de control interno administrativo y operacional, entre éstas, sus dispositivos normativos internos, no solo de la cara de sus gastos y bienes, sino también desde el enfoque de sus ingresos, especialmente los provenientes de las tasas, impuestos y contribuciones especiales aplicables a quienes realizan actividades económicas y otras similares.

En este escenario, surge la imperiosa necesidad de dar un vuelco a este paradigma de sustento exclusivo de la renta petrolera, para dar paso a esa moderna concepción de un municipio autosustentable, transparente y de buena gobernanza, con el rediseño de sus políticas públicas hacia la Inversión, hacia el estímulo al contribuyente; lo cual ineludiblemente debe acompañarse del fortalecimiento de sus estructuras, la que sustentan la eficiencia de los procedimientos y la eficacia de los resultados.

En este orden, considero que esta investigación le es pertinente a tal propósito, pues sus resultados, se erigirán como una herramienta, precisamente de ese Control Interno que ha de existir fuerte, para prevenir, detectar y corregir errores de importancia relativa en la captación de ingresos propios. Lo que ha de lograrse, mediante una administración sana, que agregue valor, que cree cultura tributaria,



para así, afianzarse en la generación de esos ingresos, para que experimenten mayor alcance y; no solo cubran sus Gastos de Funcionamiento, en detrimento de los Gastos de Inversión. Por lo que considero que, los lineamientos a sugerir como resultados de esta investigación, representan un aporte importante, por cuanto coadyuvarán a lograrlo.

En tal sentido, hurgar en las fallas que poseen las administraciones públicas municipales en su estructura y Control Interno, específicamente, en los dispositivos que regulan su accionar para alcanzar con éxito sus procesos medulares y de apoyo y garantizar recursos económicos suficientes, es transcendental; poder asimismo, obtener conclusiones y lograr desprender soluciones para el afianzamiento de ese Control Interno, representa indiscutiblemente un gran aporte, cuya utilidad se verá establecida en la práctica con la implementación de los lineamientos que han de proponerse como resultados de este trabajo.

Es preciso resaltar, la relevancia y pertinencia del aporte que esta investigación hace a la Administración Pública Municipal de San Diego, proponiendo lineamientos para adecuar sus normas internas en materia de fiscalización y auditoría de tributos municipales, por cuanto es política en esa administración municipal, la constante revisión y actualización de su plataforma normativa interna en aras de coadyuvar a que sus fines se cumplan; mejorando la prestación de los servicios públicos.

Esta Investigación se encuadra en los ejes temáticos de confianza, responsabilidad social y transparencia tributaria, al pretender que, los procedimientos de fiscalización y control de tributarios que adelante la Administración Municipal de San Diego, generen en el contribuyente la suficiente confianza en pro del crecimiento de su cultura tributaria y con ello, la asunción de su responsabilidad social como

contribuyentes, garantizándoles a su vez seguridad jurídica y; que promuevan en esa Administración Municipal, la Transparencia de su Gestión.

Asimismo, la línea de investigación que sustenta este estudio, lo es las megatendencias tributarias en su línea operativa Gestión Tributaria Local, ambas adscritas al Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (C.I.D.T.C.T) de la Universidad de Carabobo.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### **Antecedentes de la Investigación**

1.- Representa un antecedente de gran significación a los objetivos de esta investigación, el trabajo de grado titulado **“La Administración Tributaria Municipal y el Nivel de Recaudación del Impuesto Predial en la Municipalidad Distrital del Ite”**, realizado por Sandra Marleni Choqueña Kisper (2015), para optar al título de Maestro en Ciencias con Mención en Contabilidad (Auditoría) en la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann-Tacna, de la República del Perú.

En tal sentido, éste presenta como planteamiento principal de la situación problemática las siguientes interrogantes: ¿Cómo es la administración tributaria en la Municipalidad Distrital de Ite, año 2013?; ¿Cuál es la percepción del contribuyente con respecto a la atención de la administración tributaria de la Municipalidad Distrital de Ite, año 2013? y ¿Cuál es el nivel de recaudación del impuesto predial en la Municipalidad Distrital de Ite, año 2013?

Planteándose, asimismo, como una alternativa de solución que surgió a propósito de las respuestas dadas a las anteriores interrogantes, las cuales estuvieron caracterizadas por la baja credibilidad en esa administración tributaria; la urgencia de mejorar la gestión hacendística de esa administración en estos términos, “... por lo que es urgente mejorar la eficiencia, eficacia y economía de la Administración tributaria Municipal”, con el fin de incrementar la recaudación del impuesto predial municipal.

Objetivo y conclusión que vinculo directamente con la pretensión de este trabajo de investigación en relación a optimizar la recaudación de los tributos

municipales, con la actualización de los procesos de fiscalización y auditoría; para mejorar asimismo, los indicadores de eficiencia de esos procesos, la economía en el uso de los recursos existentes y la eficacia en la consecución de las metas que encierra el servicio de fiscalización y auditoría.

2.- El trabajo de grado de postgrado titulado **“Tributación Municipal: búsqueda de eficiencia a través de la codificación de ciertas normas comunes y a través del uso de nuevas tecnologías”**, de Wainer (2007), para optar al título de Especialista en Tributación en la Universidad de Buenos Aires, Argentina, resulta de mucha utilidad al propósito de esta investigación, debido a que el autor orientó sus objetivos a la demostración de que, entre otros factores, la inestabilidad de las normas que rigen los procesos de revisión de la tributación municipal, ocasionan el descontento del contribuyente y en consecuencia los bajos índices de recaudación.

Observándose entre las conclusiones de esta investigación, que del análisis efectuado se desprende la aplicabilidad de la propuesta al universo de los tipos de tributos municipales que afectan al contribuyente, en razón a que existe una marcada falta de coordinación entre los distintos municipios, un indebido uso de los institutos tributarios, una deficiente recaudación, falta de adecuada publicidad e inestabilidad de las normas tributarias.

Retomando de las consecuencias antes expuestas, las relacionadas con el indebido uso de los institutos tributarios, por la falta de coordinación y supervisión del proceso fiscalización y auditoría y; con la inestabilidad de las normas tributarias, como lugar común, en el caso de esta investigación, en razón a la falta de adecuación de las existentes en la Alcaldía del Municipio San Diego.

3.- El Trabajo de Grado titulado **“Propuesta de Lineamientos de Control Fiscal al Impuesto Sobre Actividades Económicas, para mejorar la Recaudación**

**de la Alcaldía del Municipio Bolivariano Julián Mellado del Sombrero, Estado Guárico**”, elaborado por Ruíz, (2013) en la Universidad de Carabobo, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Campus Bárbula, Naguanagua, estado Carabobo, para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria; presenta como uno de sus objetivos específicos “formular unos lineamientos de control fiscal al impuesto sobre las actividades económicas, en procura de una mejora en la recaudación de la Alcaldía del Municipio Bolivariano “Julián Mellado” del Sombrero, Estado Guárico”.

Objetivo específico que, es coincidente con el que me he propuesto a fin de determinar la necesidad de optimizar el proceso de fiscalización y auditoría y con esto la eficacia jurídica de sus resultados y el fortalecimiento de la recaudación tributaria, de allí el valor agregado que aporta este antecedente al presente trabajo.

En otro orden de ideas, observa dicho trabajo de investigación, entre otras recomendaciones, las relativas a la optimización del Archivo Permanente de la Administración tributaria, a los fines de actualizar información y documentación pertinente al contribuyente y las actuaciones fiscales históricas que se le hayan efectuado, a fin de mejorar las actividades de planificación de esas actuaciones.

En este mismo sentido, sugiere contemplar dentro del Plan Operativo Anual (POA) de actuaciones fiscales, la ejecución obligatoria, primordial y recurrente, de las actividades de fiscalización e inspección por parte de los auditores fiscales, como parte de la estrategia integral para mejorar los niveles de recaudación.

Recomendaciones que, relaciono con el propósito de la presente investigación, especialmente con los aspectos planificación del trabajo y el registro esencial de la información y documentación que se genere en papeles de trabajo debidamente referenciados y foliados, a objeto de darle la fuerza jurídica necesaria

para sustentar las observaciones que devengan de la ejecución del trabajo de fiscalización y auditoría de los tributos municipales en la Alcaldía del Municipio San Diego.

4.- Los objetivos del trabajo de grado de Sánchez (2011) para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad de Carabobo Campus Bárbula, titulado **“Propuesta para el Mejoramiento del Control Fiscal en la Recaudación del Impuesto Sobre Inmuebles Urbanos Cobrados por la Alcaldía del Municipio Naguanagua”**, tienen perfecta coherencia a los de la presente Investigación, toda vez que se enfocan al establecimiento de mecanismos para adelantar con eficiencia los procesos relativos a la fiscalización de tributos municipales, enfatizando en la mejora necesaria en el desempeño de quien debe ejecutarlos, en cumplimiento de la respectiva ordenanza que regula esos tributos.

Así observa este antecedente investigativo entre sus conclusiones, la falta de control, fiscalización e información por parte del personal de la Alcaldía, en razón de que estos afirman no aplicar mecanismos de control fiscal que permitan hacer eficiente la recaudación del impuesto sobre inmuebles urbanos y; la existencia de total inconformidad por parte del personal de la Alcaldía que fue encuestado, en cuanto a los mecanismos de control fiscal que se están aplicando, debido a que no se obtienen los niveles de recaudación esperados, lo cual se agrava debido a que la Alcaldía no aplica acciones para mejorar dichos mecanismos.

5.- El Trabajo de Investigación, titulado **“Análisis del Control Fiscal sobre el Ejercicio del Régimen de La LOCTI, bajo su caracterización como una Contribución Parafiscal, en el marco del Sistema Tributario Venezolano”**, de Aranda, (2012) de la Universidad de Carabobo, Área de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Campus La Morita, Estado Aragua, para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, guarda suficiente

vinculación con la presente investigación por cuanto su autor, una vez desarrollado el objetivo general, el cual consistió en analizar el control fiscal aplicado por los organismos responsables, sobre el ejercicio del régimen de la LOCTI bajo su caracterización como una contribución parafiscal, determinó serias deficiencias en los sistemas de ese control fiscal.

6.- Un antecedente fundamental a esta investigación lo es también el trabajo de grado titulado **“Lineamientos de Auditoría Fiscal como Herramienta Interna para evitar Sanciones por incumplimiento de los deberes Formales del Impuesto al Valor Agregado en Industria Procesadora, C.A”**, elaborado por Arreaza, (2015) en la Universidad de Carabobo, Núcleo La Morita para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, en este orden, tuvo como objetivo general esta investigación, el diseñar lineamientos de auditoría fiscal como herramienta interna para evitar el incumplimiento de deberes formales, lo cual es coincidente con lo que, desde la óptica de la administración tributaria municipal persigue esta investigación, para optimizar el proceso de fiscalización y auditoría al contribuyente y responsable.

A propósito de lo expuesto, concluye el autor con que la ausencia de elementos organizacionales como manuales de normas y procedimientos que establezcan los pasos elementales a considerar en el desarrollo de las actuaciones fiscales las hace ineficientes.

Causas y conclusiones coincidentes con lo que representa el planteamiento de la situación problemática existente en la Alcaldía del Municipio San Diego, en lo que respecta a la falta de adecuación del dispositivo normativo y procedimental vinculado al proceso de fiscalización y auditoría de los tributos municipales; por lo que, son de gran aporte en el desarrollo de los objetivos de la presente investigación.

7.- Asimismo, otra investigación tomada como antecedente, fue la de Estaba R. (2013), trabajo de grado titulado **“Propuesta de un Mecanismo de Control Interno Previo a la Emisión del Informe de Auditoría que Garantice su Eficacia Jurídica”**, trabajo presentado en la Universidad José Antonio Páez, San Diego Estado Carabobo, para optar al título de Especialista en Derecho Administrativo; cuyo objetivo fundamental fue el de proponer una herramienta con fundamento en hitos de control relativos a la coordinación y la supervisión, aplicables al proceso actuaciones fiscales de los órganos de control fiscal externo municipales.

Cuya observancia, permitiría emitir informes de auditoría sustentados en los correspondientes papeles de trabajo, de los cuales debería desprenderse la suficiencia, pertinencia y relevancia de la documentación e información generada, en perfecta vinculación de los supuestos de hecho y de derecho invocados, asimismo, la determinación de las causas que dieron origen a esos hechos y; las consecuencias que de ellos se derivaran, con lo cual se estaría blindando su estructura, forma y contenido.

Los resultados de esta Investigación señalaron que, en las unidades de control posterior de las Contralorías Municipales del Eje Central del estado Carabobo, los hallazgos de auditoría no evidencian en su contenido las condiciones básicas de relevancia, ni mucho menos los sustentan evidencias comprobatorias documentales suficientes, pertinentes y competentes, lo cual hace que las recomendaciones formuladas, pierdan la eficacia jurídica que deberían exhibir.

8.- De igual manera, aporta a la presente investigación Sevilla, (2015), con su trabajo de grado titulado **“Diseño de un Manual de Normas y Procedimientos del Proceso de Auditoría para Mejorar la Eficiencia en la Unidad de Auditoría Interna de la Alcaldía del Municipio Miranda Estado Carabobo”**, presentado en la Universidad José Antonio Páez, San Diego, Estado Carabobo, para optar al título de Especialista en Gestión y Control de las Finanzas Públicas.



Esta investigación tuvo como objetivo principal diseñar un Manual de Normas y Procedimientos, como una herramienta normativa para realizar actuaciones fiscales eficaces, en virtud de que parte de los procesos rutinarios llevados a cabo en ese órgano de control fiscal interno no se ajustaban según los lineamientos de las “Normas Generales de Auditoría de Estado”, lo que no permitía unificar los procedimientos a seguir para realizar y/o abordar las fases que conllevan a la realización de una actuación fiscal, de acuerdo a tal regulación normativa.

### **Bases Teóricas**

Arias, (2012), refiere que éstas deben contener conceptos y proposiciones que sustenten el enfoque para desarrollar, respaldar y explicar en toda su magnitud el problema objeto de estudio. En este orden, la presente investigación se fundamenta en una serie de referencias bibliográficas relacionadas con los conceptos de municipio como unidad primaria político territorial y de Hacienda Pública Municipal, del tributo, sus formas y fines.

De igual forma, abordan estas referencias bibliográficas el tema de fiscalización y control de tributos municipales; los principios fundamentales de la tributación, actuaciones fiscales, auditorías, auditorías de tributos municipales, la conformación de papeles de trabajo, expedientes administrativos, sustanciación de expedientes, adecuación de los procesos a los principios constitucionales, legales y reglamentarios de tributos; concepto de ordenanza, de Manuales de normas y procedimientos, el respecto al debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, reparo, acto administrativo, recursos y jurisdicción contencioso tributaria, entre otros.

**Municipio:** De León y Mendoza (2011, p. 28), afirman que, dentro del sistema federal descentralizado, los municipios tienen autonomía y personalidad

jurídica, estando ello regulado por los límites de la Constitución y las leyes. Por tanto, estos se constituyen en la unidad política primaria de la organización nacional, teniendo un papel cada vez más fundamental en la prestación y gestión de los servicios públicos.

El Municipio según López Valladares (2001) puede ser definido como el aquel ... integrado por un conjunto de familias que viven en un centro poblado común, fue reconocido jurídicamente desde la antigüedad como la ciudad principal y libre, constituida por una comunidad humana, asentada en un territorio determinado, que administra sus propios y determinados intereses y depende siempre, en mayor o menor grado, de una entidad pública superior: El Estado Nacional...”

En este sentido, el Municipio San Diego no escapa a esta realidad, pues su estructura se enmarca dentro del precepto constitucional que lo vincula a una unidad federal con personalidad jurídica propia, cuyo fin esencial es el de prestar servicios públicos, los cuales deben ser financiados con recursos, unos provenientes del Estado y otros, en el marco de su autonomía, que surgen de sus recaudaciones, de allí la vinculación con el objeto de este trabajo.

**Autonomía Municipal:** Desde un punto de vista jurídico, representa la facultad que posee el Municipio para fundar su gobierno y éste a la estructura y funcionamiento de su administración en el marco de las leyes orgánicas de Administración Pública y del Poder Público Municipal, entre otros instrumentos legales y reglamentarios que le son aplicables. Así lo sustenta Valladares (2001, p. 6).

De lo antes expuesto, surge la vinculación de este fundamento conceptual y jurídico al propósito de esta investigación, si se lo considera, que en el marco de esa autonomía tiene potestad la Administración Municipal para organizarse y recaudar

los recursos para el financiamiento de los servicios públicos, los cuales deben apuntar hacia la eficiencia y eficacia.

**Hacienda Pública Municipal:** Aquella encargada de la planificación, dirección y control de las actividades relacionadas al manejo de los bienes, ingresos y obligaciones, teniendo como labor misional principal, la de fiscalización y recaudación de ingresos tributarios; lo cual debería de estar regulado mediante las correspondientes ordenanzas, de acuerdo al criterio de Riera, (2011 p. 46)

Por su parte, la ley Orgánica del Poder Público Municipal del año 2010, sobre los Principios Generales de la Hacienda Pública Municipal establece que esa unidad administrativa tiene como atribuciones el manejo de los bienes, ingresos y obligaciones, así como otros bienes y rentas (2011, p.18.)

Posición armónica a los objetivos de este trabajo de grado, en razón de que, es precisamente en la Dirección de Hacienda, ahora Dirección de Administración Tributaria, donde, como Unidad Administradora del Subsistema Tributario Municipal, se enfocan esos objetivos, toda vez que el manual de normas y procedimientos a revisar, se adscribe a esa Unidad regulando sus procesos.

**Principios tributarios en Venezuela:** Tomado de Jarach (1983) se presentan los siguientes, como los de mayor significación en materia tributaria:

**De Igualdad:** Señala que todas las personas son iguales ante la Ley y que ninguna persona o grupo podrá ser discriminado o marginado. Según lo establece el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (p.301)

**De Capacidad Contributiva:** Es el entendido como la aptitud económica de los miembros de la comunidad, para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. La adopción de este criterio distributivo obedece a las demandas de racionalidad y justicia, siendo estos valores los que determinen que sea la capacidad contributiva de los miembros de la comunidad, la magnitud sobre la cual se establezca la cuantía de

los pagos impositivos, fijados por la legislación mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público.

**De Doble Imposición:** Tiene su basamento en los convenios internacionales, sostiene Cochaga (1998), que la doble tributación se da cuando se hace tributar a un mismo contribuyente, por impuestos similares a la vez en dos o más estados, por un mismo hecho imponible y por un mismo periodo fiscal.

Hoy a propósito de la Constitución del 99, es de reserva legal la creación de impuestos, no pudiendo los municipios ni los estados crearlos, obsérvese:

**Artículo 317.** No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

...

**De no confiscatoriedad:** Estrictamente relacionado con el principio de propiedad, puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente; cuando este quantum es sustancial se dice que configura una confiscación inconstitucional. Jurisprudencialmente se ha establecido este tope en el 33% de la materia imponible, siempre que hablemos de capital y no de rentas.

Estos principios tributarios aludidos, representan la base de un buen sistema tributario; por lo que se estima que, su estricto respeto, origina también el desarrollo de una cultura tributaria y con ello de la recaudación, lo que pasa por establecer lineamientos que regulen ambos aspectos, el de respeto al contribuyente y el de optimización de esa recaudación, lo que lo relaciona directamente con el propósito de este trabajo.

**Clasificación de los Tributos:** Según Villegas (1980) la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, en cuanto a los tributos es: impuestos, tasas y contribuciones especiales, obsérvese sus acepciones:

**Impuestos:** Es el tributo cuya obligación tiene como derecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente. **Tasas:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. **Contribuciones Especiales:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de actividades estatales.

Las normativas y procedimientos de fiscalización y auditoría de tributos existentes en la Administración Municipal objeto de estudio, abordan en su contexto, todos los tipos que estas bases teóricas describen, de allí la vinculación con los objetivos de esta investigación.

**Fines del Impuesto:** Según Fariñas (1986); éstos son esenciales: **Finalidad Tributaria:** Consiste en recaudar ingresos para el fisco nacional y determinar las formas más apropiadas de invertirlos en beneficio de la ciudadanía. **Finalidad de Justicia Social:** Se logra repartiendo las cargas tributarias en una forma que pesen lo menos posible en las clases de ingresos más bajos e invirtiendo los recursos recaudados en obras de fomento e interés social, que permitan elevar el nivel de vida, preservar la salud física y mental y mejorar la preparación intelectual de las personas que viven en la comunidad. En esta forma se logra una justa distribución de las riquezas. **Finalidad Económica:** Consiste en organizar los impuestos, especialmente los de aduanas (importación), con el objeto de proteger a las industrias que económicamente estén en condiciones de producir bienes de buena calidad y en cantidad suficiente, no solo para el mercado nacional sino para el internacional.

A propósito de lo expuesto, los temas recaudación, justicia social y sentido económico de los tributos, en este caso, para fines internos, es decir, para la prestación de servicios públicos municipales, son considerados de gran importancia en el desarrollo de los objetivos específicos de esta investigación.

**Sistema Tributario Venezolano:** Conjunto de normas que determinan las obligaciones tributarias de los ciudadanos, siendo esta normativa extensa y variable tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente. No obstante, cada figura impositiva está regulada por una ley, siendo desarrollada reglamentariamente mediante decretos, resoluciones, gacetas, entre otras publicaciones; sin embargo, la base legal principal para toda ley existente parte de la Constitución de la República.

**Ingresos Tributarios Municipales:** En virtud a lo dispuesto en el artículo 179 constitucional, son tributos municipales, las tasas por el uso de bienes y servicios; las administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar; los que sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial son pechados y; las contribuciones especiales sobre la plusvalía de la propiedad generada por cambios debido al aprovechamiento de los planes de ordenación urbanística que se ejecuten.

**Hallazgo de Auditoría:** Navarro (2016), “Aquellas situaciones que revisten importancia relativa, para la actividad u operación objeto de examen del auditor, que requiere ser documentada y debidamente comprobada, que va a ser de utilidad para exponer o emitir criterio, en el respectivo documento o informe de auditoría”. Estos hallazgos deben ser obtenidos mediante la aplicación sistemática y profesional de procedimientos de auditoría, de acuerdo con las mejores prácticas y estándares de trabajo que se tengan debidamente formalizados y establecidos en los manuales de

trabajo de la auditoría interna y en la aplicación de las normas que regulan el ejercicio de la profesión.

**Materialidad del Hallazgo:** La validez de un hallazgo depende de su importancia relativa. La importancia de un hallazgo se juzga generalmente por su efecto. Los efectos, actuales o potenciales, pueden exponerse frecuentemente en termino cuantitativos.

**Proceso Medular:** Conjunto de procedimientos ordenados de forma lógica que conducen a la producción de bienes o la prestación de servicios que son considerados de importancia estratégica para el órgano o ente que los ejecuta. (Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del sistema nacional de control fiscal).

La adopción de los conceptos de hallazgo de auditoría, su materialidad o importancia relativa y su aplicación práctica a los procesos medulares de la Administración Municipal, específicamente a los de recaudación, son pertinentes al propósito de establecer lineamientos que coadyuven al desarrollo eficiente de los procedimientos de auditoría, principalmente, los de planificación, ejecución, soporte documental, recomendaciones y conclusiones, que deban sustentar ese trabajo de fiscalización y auditoría fiscal.

**Motivación del Acto Administrativo:** Según lo expuesto por Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia número 614 del 8 de marzo 2006, es la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho del acto. Por lo tanto, resulta indispensable que los actos administrativos de carácter particular estén dotados de motivación. Todo acto administrativo deberá contener una relación sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes para entenderse motivado.

**Debido Proceso y Derecho a la Defensa:** De acuerdo a disposición del artículo 49 de la Constitución Nacional vigente, éste, “... se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia, 1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo ...”

**Eficacia y validez Jurídica del Acto Administrativo:** Tomado de la Tesis titulada “Eficacia y Validez del Acto Administrativo” de Pérez Ortiz, (2013, pag. 17), Universidad Nacional de Colombia Convenio Universidad del Atlántico Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, Maestría en Derecho Profundización en Derecho Administrativo Bogotá, D.C.

Es de vital importancia que, el auditor fiscal, ante de la suscripción de acto administrativo, se cita como ejemplo, el de un acta de reparo tributario, motive su contenido, que explique los supuestos de hecho en contraposición a los de derecho, incluso que exprese qué ocasionó ese supuesto de hecho y cuáles han sido sus efectos, esto soportado en una documental con características de suficiencia, pertinencia y relevancia, única forma de que el contribuyente pueda sin limitaciones ejercer su derecho a la defensa y que ese acto administrativo goce de la eficacia jurídica necesaria para mantenerse firme.

**Expediente Administrativo:** El conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla. Los expedientes se formarán mediante la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dictámenes,



decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, y sus hojas útiles serán rubricadas y foliadas por los funcionarios encargados de su tramitación. La serie de actuaciones administrativas debidamente documentadas que reflejan el procedimiento, del que el acto o disposición trae causa. Se entiende por **expediente administrativo** el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla.

(<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx>)

**Administración Tributaria:** Órgano competente para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; **2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo;** 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva.

**Auditoría Fiscal:** Aplicación sistemática ordenada y metódica de un conjunto de principios técnicas y procedimientos ejecutados por la administración tributaria, a los fines de evaluar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo.

Es precisamente, el centro de este caso de estudios la Dirección de Hacienda de la Alcaldía de San Diego, ahora Dirección de Administración Tributaria, la misma que se inserta en el concepto de Administración Tributaria aquí expuesto, para este caso, la Local, quien administra o gerencia el proceso relativo a la auditoría fiscal; realidad pertinente al objeto de esta investigación.

**Manual de Normas y Procedimientos:** Es un documento de mucha importancia ya que registra y transmite sin distorsiones, información básica referente a las unidades; facilitando la actuación del recurso humano que colabora en la consecución de los objetivos propuestos y del desarrollo de las funciones dentro del marco normativo y legal establecido. Un procedimiento permite uniformar y controlar el cumplimiento de las rutinas de trabajo y evitar su duplicidad. (Tomado del Instructivo para Elaborar un Manual de Normas y Procedimientos de la División de Desarrollo Organizacional de la Universidad de San Carlos de Guatemala, (año 2011)

Es precisamente, este documento, herramienta de Control Interno Administrativo y operacional, la base en el desarrollo de esta investigación, cuyas fallas han sido registradas en el planteamiento del problema; lo que lo hace susceptible de adecuación de acuerdo a los resultados de la aplicación de los objetivos de este trabajo.

### **Marco Legal.**

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453, Extraordinaria, de fecha 24 de marzo de 2000.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario de fecha 30-12- 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.147 Extraordinario de fecha 17-11-2014. Es importante destacar el contenido de su artículo 18, se cita:

El funcionamiento de los órganos y entes de la Administración Pública se sujetará a las políticas, estrategias, metas y objetivos que se establezcan en los respectivos planes estratégicos y compromisos de gestión. Igualmente, comprenderá el seguimiento de las actividades, así como la evaluación y control del desempeño institucional y de los resultados alcanzados.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013, Extraordinaria, de fecha 23 de diciembre de 2010. De la cual destaco el contenido de su artículo 35, por definir de manera diáfana qué es el Control Interno, dentro del cual se insertan los Manuales de Procedimientos como herramientas cuyo diseño y uso son de estricta observancia:

**Artículo 35.** El control interno es un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a esta Ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas.

Asimismo, los artículos 36 y 37, en razón a que establecen la responsabilidad de las máximas autoridades por su implantación y revisión constante y la obligatoriedad de implementarlos:

**Artículo 36.** Corresponde a las máximas autoridades jerárquicas de cada ente la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y fines del ente.

**Artículo 37.** Cada entidad del sector público elaborará, en el marco de las normas básicas dictadas por la Contraloría General de la República, las normas, manuales de procedimientos, indicadores de gestión, índices de rendimiento y demás instrumentos o métodos específicos para el funcionamiento del sistema de control interno.

Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, Norma marco del Sistema Tributario Venezolano que contempla los conceptos de contribuyentes, de responsables o agentes de retención de tributos, hecho imponible, intereses moratorios, los ilícitos tributarios materiales y formales, las facultades, atribuciones, funciones y deberes de la administración tributaria, especialmente las de fiscalización y determinación del tributo y sus procedimientos, entre otros aspectos claves para esta investigación.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015, Extraordinario, de fecha 28 de diciembre de 2010. La cual dedica su Sección Tercera del Capítulo 5 a la Potestad tributaria, ingresos municipales y tributos municipales.

Ley Orgánica de Planificación Pública y Popular (LOPPP). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.148, Extraordinaria, de fecha 18 de diciembre de 2014. De la que considero pertinente traer a colación lo que en materia de planificación establece, toda vez que, se ha planteado como debilidad en el proceso de fiscalización y auditoría, la inexistencia de ésta en la norma que regula el este proceso. Se cita su artículo 4:

La planificación pública y popular tiene por finalidad:

...

2. Garantizar el seguimiento, evaluación y control del desempeño institucional

Por su parte, el artículo 6 prescribe los elementos a considerar para realizar de manera efectiva la planificación, destacando su numeral 6 que:

La planificación pública se fundamenta en los siguientes elementos:

...6.

**Evaluación:** Establecimiento de mecanismos que permitan el seguimiento del plan y su evaluación continua y oportuna, con el propósito de introducir los ajustes necesarios para el cumplimiento de los objetivos y metas del plan.

**Normas Generales de Control Interno**, Publicadas en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.851, de fecha 18/02/2016.

**Normas Generales de Auditoría de Estado, emitidas por la Contraloría General de la República**, Publicadas en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.172, de fecha 22/05/2013. Siendo relevante señalar lo que representan las fases del proceso auditoría de estado y otros de carácter general que, aunque no tienen circunscripción sobre el proceso de fiscalización y auditoría que se ejecuta a nivel de tributos municipales, son perfectamente extrapolables como referencial en su adecuación:

Artículo 5: La Auditoría de Estado deberá desarrollarse en cuatro (4) fases: planificación, ejecución, presentación de resultados y seguimiento.

Artículo 42: El órgano de control fiscal al momento de comunicar los resultados y conclusiones de la auditoría, solicitará a la máxima autoridad jerárquica del órgano o ente evaluado, que elabore un plan de acciones correctivas con base en las recomendaciones formuladas en el informe definitivo de la Auditoría, a los fines de su análisis y posterior seguimiento.

**Código de Ética de las Servidoras y Servidores Públicos**, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.314 de fecha 12 de diciembre de 2013.

Ordenanza de la Hacienda Pública Municipal de San Diego Estado Carabobo, publicada en Gaceta Municipal de San Diego número Ordinario 0451 de fecha 10 de marzo de 2015.

**Ordenanza de Reforma General a la Ordenanza sobre Actividades Económicas, de Industria, Comercio, Servicio o de índole Similar del Municipio**

**San Diego** publicada en Gaceta Municipal de San Diego número Ordinario 0379 de fecha 19 de diciembre de 2014.

**Ordenanza de Reforma a la Ordenanza de la Rama Ejecutiva Municipal de San Diego**, publicada en Gaceta Municipal Número Ordinario 2280 del 26/10/2018.

**Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) de noviembre de 2017.** Objeto de Estudio.

### **Definición de Términos Básicos**

**Manual:** Es un documento que contiene en forma ordenada, información y/o instrucciones sobre historia, políticas, procedimientos, organización de una entidad, considerada importante para la mejor ejecución del Trabajo. (K.M. Duhalt, Los manuales de procedimientos en las oficinas públicas, UNAM, México, p.20.)

**Planificación:** Es el proceso por el cual se obtiene una visión del futuro, en donde es posible determinar y lograr los objetivos, mediante la elección de un curso de acción. Maximiza el aprovechamiento de los recursos y tiempo. <https://www.aulafacil.com/cursos/administracion/de-empresas/la-planificacion-119666>

**Hallazgo de Auditoría:** Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de una entidad o programa bajo examen y que merecen ser comunicados en el informe. Es el resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada, durante el examen a una entidad, área o proceso. (Hallazgos de auditoría Encuentro Nacional de Contralores 2016, Laura Emilse Marulanda Tobón, Ex Auditora General de la República, ex Contralora Delegada para la Gestión Pública y ex Contralora De Itagüí – Antioquia, Colombia)

**Evidencias Comprobatorias:** La evidencia es todo documento cierto que sirve de medio probatorio para la emisión de un juicio o informe serio, responsable y objetivo. Debe comprobar con suficiencia la diligencia de quien ha preparado y emitido dicho juicio, permitiéndole corroborar la certeza de lo afirmado; tales documentos deben ser obtenidos por medios lícitos bien dentro del ente económico que se fiscaliza o, fuera de él. La evidencia es conocida también como papeles trabajo o documentación. (<https://doctrina.vlex.com.co/vid/evidencia-comprobatoria-papeles-trabajo-42670493>)

**Supervisión:** Implica la acción de inspeccionar, controlar, ya sea un trabajo o un tipo de actividad, ejercida por parte de un profesional superior ampliamente capacitado para tal efecto. Esto último resulta ser una condición *sine qua nom*, porque quien tiene la misión de supervisar algo se deberá encontrar en un nivel superior, respecto de quienes se desempeñan en la actividad o trabajo que demanda ser supervisado. El objetivo primordial y básico de la supervisión es que las actividades o trabajos que se desplieguen sean ejecutados de manera satisfactoria. (<https://www.definicionabc.com/general/supervision.php>)

**Tributo:** De acuerdo a Villegas (1980), los tributos son: "Las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda en el cumplimiento de sus fines."

**Fiscalización:** Procedimiento exhaustivo de revisión de la Contabilidad, facturas, comprobantes y de documentos relacionados con la determinación de todos los tributos municipales causados en y desde la jurisdicción a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

**Auditoría:** El Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría de Estado (COFAE) (2014), señala que la auditoría es: "Examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de gestión,

practicado con la finalidad de verificarlas y evaluarlas, para así poder efectuar las observaciones y recomendaciones pertinentes”. (p. 15).

**Control Interno:** Es un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos, adoptados para la autorización, procesamiento, registro, verificación, evaluación, seguimiento y seguridad de las operaciones para alcanzar sus objetivos generales. (Normas Generales de Control Interno año 2016).

**Procedimientos:** Conjunto de operaciones interrelacionadas y desarrolladas en forma cronológica y sistemática, realizadas por una o varias personas para ejecutar una función o un aspecto de ella. (Normas Generales de Control Interno 2016, emitidas por la Contraloría General de la República).

**Eficacia:** En términos económicos, una definición de eficacia puede ser el grado de cumplimiento de las metas perseguidas a través de un plan de actuación, sin tener en cuenta la economía de medios empleados para la consecución de los objetivos como si ocurre con el concepto de eficiencia, un término que suele confundirse con bastante frecuencia con eficacia. (<https://www.economiasimple.net/glosario/>)

**Eficiencia:** Es la relación que existe entre los recursos empleados en un proyecto y los resultados obtenidos con el mismo. Hace referencia sobre todo a la obtención de un mismo objetivo con el empleo del menor número posible de recursos o cuando se alcanzan más metas con el mismo número de recursos o menos. (<https://www.economiasimple.net/glosario/>)

**Base Imponible:** Es la cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por una persona física o jurídica. ([https://www.economiasimple.net/glosario](https://www.economiasimple.net/glosario/))



**Hecho imponible:** El hecho imponible es un elemento del tributo que se define como la circunstancia o presupuesto de hecho, de carácter jurídico o económico, que la ley establece para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo.  
(<https://www.sage.com/es-es/blog/diccionario-empresarial>)

**Acto Administrativo:** Según lo expuesto por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia número 614 del 8 de marzo 2006, son mecanismos de expresión de la voluntad administrativa, los cuales poseen como característica fundamental la sumisión a una serie de requisitos legales para su validez y eficacia.

Los siguientes son conceptos que deben manejarse como herramientas en el desarrollo de los procesos de fiscalización y auditoría, los cuales han sido tomados de la web:

[http://www.inces.gob.ve/wpcontent/uploads/2017/07/Glosario\\_tributos.pdf](http://www.inces.gob.ve/wpcontent/uploads/2017/07/Glosario_tributos.pdf)

**Acta de Conformidad:** Acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso que se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación.

**Acta de Verificación:** Acta que elabora el auditor de la administración tributaria, reflejando el resultado de una inspección.

**Acta de Recepción:** Acta a través de la cual se hace constar la recepción de documentos exigidos en el curso de una fiscalización.

**Acta de Requerimiento:** Acta elaborada por el funcionario fiscal, mediante la cual se solicitan los libros y documentos necesarios para realizar una fiscalización.

**Acta de Reparación:** Acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso de que no se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación; indicando los elementos fiscalizados de la base imponible, hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización, entre otros.

**Determinación sobre base cierta:** Sistema de determinación aplicado por la Administración Tributaria, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles.

**Determinación sobre base presuntiva:** Sistema de determinación aplicado por la Administración Tributaria, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con el hecho imponible, permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

**Deuda exigible:** Obligación tributaria cuyo pago puede ser exigido por la Administración Tributaria en un momento determinado.

**Deuda líquida:** Obligación tributaria dineraria, cuantificada por la Administración Tributaria a través de un acto administrativo o por el contribuyente mediante una declaración.

**Resoluciones:** Los actos fiscales, culminan siempre con una decisión final emanada de la Gerencia General de Tributos a través de la Gerencia de Determinación Tributaria, representada por: Resoluciones culminatorias de Sumario, en los casos de no haber pagado el Acta de Reparación, en dicha decisión se determina el monto del reparo, multas e intereses moratorios.

## Cuadro 1

### Operacionalización de las variables

Objetivo General	Objetivos Específicos	Indicadores	Técnicas	Instrumentos	Fuentes	Items
Proponer Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.	1.- Diagnosticar el estado actual de los dispositivos normativos y procedimentales de la Dirección de Administración Tributaria de Alcaldía de San Diego, que rigen la ejecución del proceso de Fiscalización y de Auditoría.	Dispositivos normativos y procedimentales  Proceso de Ejecución y Auditoría	Entrevista	Cuestionario	Personal adscrito a la Dirección de Administración Tributaria y Dirección de Auditoría Interna	1 al 13
	2.- Analizar las Normas generales y específicas, las acciones y los responsables de su ejecución, para la adecuación y actualización de los dispositivos normativos y procedimentales que deben regular el Proceso de Fiscalización y de Auditoría, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.	Normas Generales  Normas Específicas  Acciones  Responsables	Entrevista	Cuestionario	Personal adscrito a la Dirección de Administración Tributaria y Dirección de Auditoría Interna	14 al 17
	3.- Diseñar Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.	Lineamientos normativos y procedimentales	Entrevista	Cuestionario	Personal adscrito a la Dirección de Administración Tributaria y Dirección de Auditoría Interna	18 al 20

**Fuente: Estaba F. (2019)**

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLOGICO**

#### **Naturaleza de la Investigación**

El diseño del marco metodológico constituye el acondicionamiento regulatorio, centro del desarrollo de la investigación, ya que marca las pautas del análisis de la información y la interpretación de los correspondientes resultados, procedimientos que garantizan la culminación efectiva de cualquiera investigación. Especialmente ésta que se insertó en el campo de las ciencias sociales, como un proyecto factible.

En tal sentido, toda investigación científica, exige que los hechos en estudio reúnan las condiciones de fiabilidad, objetividad y validez necesarias; lo que requiere delimitar los procedimientos de orden metodológico a objeto de dar respuesta a las interrogantes. Es por ello que, la presente investigación se fundamentó en la aplicación de técnicas que permitieron determinar tipologías de estrategias, normativas y procedimentales que coadyuven en la obtención de los resultados esperados tanto en la recaudación de tributos municipales como en el control de éstos, generando una cultura tributaria que redunde en la optimización de los ingresos propios del municipio San Diego del estado Carabobo.

#### **Tipo de Estudio**

Esta investigación buscó resaltar los aspectos más relevantes del objeto estudiado, mediante la determinación y cuantificación de las variables que inciden con mayor fuerza en la situación problemática planteada; insertándose así en el tipo descriptivo, en virtud de que inició con el diagnóstico de ésta.

En este orden, afirma Balestrini (2006) que, “este tipo de investigación busca especificar las propiedades importantes de personas, grupos o cualquier otro fenómeno que sea sometido al análisis”; siendo la presente investigación asimismo, de carácter explicativa toda vez que se identificaron las causas que dieron origen al problema planteado.

### **Diseño de la Investigación**

El estudio realizado comportó dentro del proceso investigativo un trabajo de campo, por cuanto el abordaje de la situación problemática se hizo desde lo interno de la organización, accediendo con esto el investigador de manera efectiva la ocurrencia y la raíz de los hechos, verificando el estatus en el que se encontraba el tema regulatorio y procedimental en la auditoría e inspección de tributos municipales en local, recopilando la información pertinente en el sitio donde se genera, estableciendo el vínculo existente entre éstas y los objetivos de la investigación. Lo antes expuesto, sin que existiera la posibilidad de manipular o alterar las variables y con ello los resultados.

En atención a esto, Arias (2004) define la investigación de campo como “la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna”.

En este mismo sentido, en relación a lo que debe entenderse como una investigación de campo, Rodríguez y Pineda (2001) sostienen que es “la aplicación del conocimiento en la obtención de datos de problemas reales y en las condiciones en que aparecen”, es decir, que el investigador puede observar de manera directa la problemática planteada e identificar las condiciones en las cuales aparece, permitiendo detectar de manera efectiva los datos o información en tiempo real.

En otro orden de ideas, la presente investigación de campo se complementó con una del tipo documental, que de acuerdo con Arias (2006) ésta: “Se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa-efecto. Lo cual es coherente con que estos estudios explicativos abarcan dos perfiles, uno, la determinación de las causas (investigación post facto) y, otro, los efectos (investigación experimental), mediante la prueba de hipótesis. Sus resultados y conclusiones constituyen el nivel más profundo de conocimientos”

Vinculándose tal realidad a que, el proceso de auditoría y fiscalización de tributos municipales, basa su realización en un conjunto de teorías, normas, procedimientos y técnicas que incluyen sub etapas como las de planificación, ejecución y la de presentación de resultados, así como en los regímenes investigativos y de sanciones, lo cual generalmente tiene su apoyo en leyes específicas, de allí que esta investigación, presente ambos marcos, el conceptual para sustentar aquellos que son de aplicación general y; el legal, por el que ha de regirse el referido proceso.

## **Población y Muestra**

### **Población**

Según Muñoz (2010), la población” es el conjunto de individuos o elementos que poseen ciertas características comunes que se desean estudiar”, en este sentido, el universo de estudio aplicable a los objetivos de esta investigación, lo representa la totalidad de los cuadros organizativos vinculados a la administración de ingresos propios, que conforman la Dirección de Administración Tributaria del Municipio San Diego del Estado Carabobo y la correspondiente Unidad de Auditoría Interna que la controla, las cuales presentan un Registro de Asignación de Cargos en conjunto, igual a veinte (23) empleados públicos.

Ahora bien, según Muñoz (2010) la Muestra: “Es una porción o parte de una población de interés. Generalmente, es la muestra de una población para deducir algo acerca de la misma”. En el caso de esta Investigación estuvo representada por aquella que permitió estudiar el proceso de liquidación y captación de tributos municipales así como, los procesos de fiscalización y auditoría aplicados para garantizar los objetivos y coadyuvar en la eficacia de esos tributos. Por lo que, en la presente investigación, se definió como muestra dieciséis (16) empleados públicos, seleccionados así:

1.- Del Nivel Supervisor de la Dirección de Administración Tributaria: Un (01) Director.

2.- Del Nivel Coordinador: Un (1) Jefe de Fiscalización y Auditoría y Un (1) Jefe de la Unidad de Análisis y Evaluación Tributaria.

3.- Del Nivel Operativo: Cuatro (04) Fiscales, Cuatro (4) Auditores y Dos (2) Analistas de Fiscalización y Auditoría.

4.- De la Unidad Auditoría Interna: Dos (2) Auditores III y un (1) Supervisor de Auditoría.

### **Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos**

Se definen como instrumentos utilizados para el estudio y la demostración del problema planteado, así como para el establecimiento de los elementos que irían a contribuir en la búsqueda de las soluciones. Técnicas aplicadas en la obtención de información vinculada a los objetivos de la investigación. En tal sentido, Sabino (2000) definió las técnicas de recolección de datos como “Cualquier recurso de que pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información”.

A propósito de lo antes descrito, se procuró obtener la referida información, mediante la aplicación de una Encuesta, lo que permitió a su vez, el análisis de las distintas variables que intervinieron, así como el desarrollo e interpretación de los resultados que el instrumento aplicado arrojó, con enfoque en el objeto de estudio. Cabe destacar que, para Sabino (2000), la encuesta “se trata por tanto de requerir información a un grupo socialmente significativo de personas acerca de los problemas en estudio para luego, mediante un análisis de tipo cuantitativo sacar las conclusiones que se correspondan con los datos recogidos”.

Dicho instrumento estuvo compuesto de un conjunto de interrogantes de carácter dicotómico, concebido para que las respuestas negativas reflejaran o fueran sinónimos de debilidad y las contestadas afirmativas lo fuesen de fortaleza, lo que facilitó la ordenación y el análisis de los datos de manera precisa. Dicho instrumento

## **Validez y Confiabilidad**

### **Validez**

La validez del instrumento de recolección de datos descrito, antes de su aplicación fue sometido al juicio de expertos, profesionales en el área objeto de estudio, en sintonía con lo que Sabino (1992) a cerca de éste afirma, obsérvese: “someter a evaluaciones por parte de un conjunto calificado de personas (expertos), una serie de aspectos elementales o etapas de un proyecto o programa a los fines de obtener su opinión acerca de la validez, relevancia, coherencia, tipo de deficiencias, tipo de decisiones, entre otros aspectos, convirtiéndose el juicio de expertos en la única vía válida y eficiente para ejecutar el proceso de validación del instrumento.

Cabe destacar, la opinión favorable de los expertos seleccionados, desprendida del formulario aplicado que explana el “Anexo B Instrumento (Validez)” de este trabajo, en referencia a la coherencia, pertinencia y relevancia de cada una de las



interrogantes (items), determinadas para cada uno de los objetivos específicos que este trabajo de investigación planteó en el “Cuestionario” generado como producto de la operacionalización de las variables que muestra el Cuadro 1 de esta tesis.

### **Confiabilidad**

La confiabilidad del referido instrumento se refiere al nivel de exactitud y consistencia de los resultados obtenidos al aplicarlo, una y otra vez, siendo las respuestas muy parecidas cada vez que es aplicada. Bernal (2000) asegura que si se miden fenómenos o eventos una y otra vez con el mismo instrumento de medición, se obtendrían los mismos resultados u otros muy similares, de lo cual deberá inducirse su alta confiabilidad. Respecto a ésta, dice asimismo Salkind, N. (1999) que “es una medida práctica sobre qué tan confiable le podría ser un instrumento de medición o una prueba”.

En el caso de esta Investigación, la confiabilidad del cuestionario propuesto se calculó usando el coeficiente Alfa de Cronbach; mediante el cual, según lo refiere Hernández y otros (2003), sólo se requiere una sola administración del instrumento de medición para producir valores que oscilan entre 0 y 1, donde 0 representa nula confiabilidad y 1 representa un máximo de confiabilidad o total confiabilidad. Es decir, cuando la medición de la confiabilidad se acerca a 1, hay un menor error en su medición. Obsérvese:

La fórmula para calcular el coeficiente Alfa de Cronbach utilizada fue la siguiente:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left[ 1 - \frac{\sum S_i^2}{S_r^2} \right]$$

Donde:

K: El número de ítems

$S_i^2$ : Sumatoria de Varianzas de los Ítems

$ST^2$ : Varianza de la suma de los Ítems

$\alpha$ : Coeficiente de Alfa de Cronbach

De la aplicación de esta fórmula, el resultado dio 83%, interpretándose de acuerdo al cuadro que de seguida se presenta, su ubicación en la categoría de una muy alta confiabilidad, obsérvese:

**Cuadro 2**  
**Rango Desempeño Instrumento**

<b>ESCALA</b>	<b>CATEGORIA</b>
<b>0 – 0,20</b>	Muy Baja
<b>0, 21 – 0,40</b>	Baja
<b>0,41 – 0,60</b>	Moderada
<b>0,61 – 0,80</b>	Alta
<b>0,81 – 1,00</b>	Muy Alta

Fuente: Estaba F. (2019).

fue aplicado a los cuatro (04) niveles antes descritos.

### **Técnicas de Análisis de datos**

Hernández (2003), la define como “un conjunto de puntuaciones ordenadas en sus respectivas categorías”, siendo este método de análisis el utilizado en el desarrollo de esta investigación, por cuanto permitió de manera diáfana, la distribución de frecuencias y la tabulación de los datos para su posterior análisis descriptivo. Cabe resaltar asimismo que, Muñoz (2010) la define como aquella que “Describe las características de un conjunto de datos, que se pueden organizar, resumir y presentar de manera informativa, de manera numérica y/o gráfica, tal cual como se llevó en la práctica.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS**

En el desarrollo de los objetivos específicos planteados para la presente investigación, se aplicó el cuestionario seleccionado a una muestra de (16) empleados adscritos a las direcciones de Administración Tributaria y de Auditoría Interna de la Alcaldía de San Diego, lo que representó el 70% de la Población; con el objeto de, en primer lugar, realizar un diagnóstico que condujera a la determinación del nivel de suficiencia y de actualización del Instrumento de Control Interno representado en el Manual de normas y procedimientos que regula los procesos de Fiscalización y Auditoría de los Tributos Municipales.

En segundo lugar, que permitiera establecer las mejores prácticas vinculadas al proceso fiscalización y auditoría, en este caso de tributos municipales, que promuevan la adecuación de tal proceso a los sub procesos que debe encerrar el mismo, para garantizar resultados eficaces, que brinden la mayor solidez y objetividad, en aras de agregar valor en los aspectos coordinador y supervisor como hitos de control necesarios para reducir a su mínima expresión el riesgo de la improvisación y la discrecionalidad en el ejercicio de las actuaciones fiscales, promocionando en el Auditor Fiscal, el sentido de pertenencia, el juicio y el cuidado profesional que debe caracterizar su accionar.

Y, en tercer lugar, pulsar la opinión de quienes día a día aplican y controlan los procedimientos y dispositivos que dicho manual contiene, en relación a una virtual adecuación y actualización basada en la incorporación de nichos, capaces de romper paradigmas gastados que solo han contribuido a impactar negativamente al principio de oportunidad, es decir, a la presentación de resultados extemporáneos que no aportan información útil y confiable; asimismo, al principio de la planificación, lo que redundo en la improvisación, aplicando acciones que no

contempla el instrumento de control interno utilizado, hasta ahora vigente, entre otros aspectos.

En tal sentido, el análisis e interpretación de los resultados se hizo en el contexto antes descrito, resaltando como subtítulo, el correspondiente objetivo específico con el que se corresponde cada ítem; para lo cual, se hace la correspondiente distribución de la frecuencia y la respectiva representación gráfica, con vista del término absoluto y porcentual de las respuestas afirmativas y negativas, seguido del correspondiente análisis e interpretación del resultado y su vinculación con el marco teórico de este trabajo. Obsérvese:

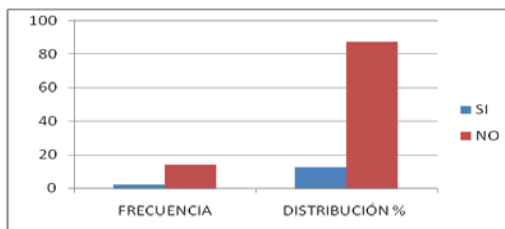
**Objetivo específico número 1: Diagnosticar el estado actual de los dispositivos normativos y procedimentales de la Dirección de Administración Tributaria.**

**Ítem N° 1:** ¿Considera usted que el Instrumento denominado Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, propende a la optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, así como a la unificación de criterios atinentes a su desarrollo?

**TABLA N° 1: Optimización del Proceso Fiscalización y Auditoría**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	2	12,5
NO	14	87,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 1: Optimización del Proceso Fiscalización y Auditoría**

El 87,5% del personal encuestado considera que el manual de normas y procedimientos tal y como está concebida su estructura y contenido no garantiza el desarrollo del proceso de Fiscalización y Auditoría en forma óptima y se aleja de la unificación de criterios, realidad que incide negativamente en la presentación adecuada de resultados, con fundamento en normas y acciones consistentes.

En este sentido, es pertinente resaltar lo descrito sobre este importante Instrumento en el “Instructivo para Elaborar Manual de Normas y Procedimientos de la División de Desarrollo Organizacional de la Universidad de San Carlos de Guatemala”, citado en el Marco Teórico de este trabajo de investigación, asegurando que éste permite registrar y transmitir sin distorsiones, información básica referente a la Unidad Administrativa a la que se refiera.

Facilitando asimismo, la actuación de su recurso humano y el desarrollo de las funciones en concordancia al marco normativo y legal establecido, mediante procedimientos que permiten uniformar y controlar el cumplimiento de las rutinas de trabajo y; evitar su duplicidad.

En otro orden de ideas, traigo a colación la **“Propuesta de Lineamientos de Control Fiscal al Impuesto Sobre Actividades Económicas, para mejorar la Recaudación de la Alcaldía del Municipio Bolivariano Julián Mellado del Sombrero, Estado Guárico”**, referenciada en los antecedentes de esta investigación, por cuanto es coincidente en la necesidad de optimizar el proceso de fiscalización y auditoría; la eficacia jurídica de sus resultados y el fortalecimiento de la recaudación tributaria.

Vale decir que, recomienda dicha propuesta la optimización del Archivo Permanente de la Administración tributaria, a los fines de actualizar información y

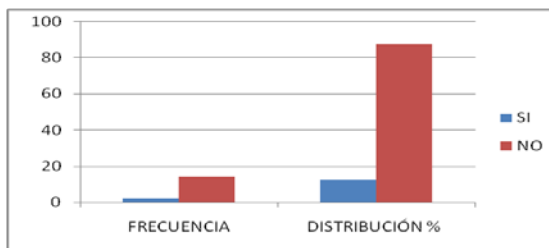
documentación pertinente al contribuyente y las actuaciones fiscales históricas, a fin de mejorar las actividades de planificación de esas actuaciones.

**Ítem N° 2:** ¿Estima usted que, el Manual de Normas y Procedimientos identificado, representa una guía efectiva que conduzca a la ejecución objetiva, sistemática y profesional de las actuaciones fiscales vinculadas al control posterior de las operaciones financieras llevadas a cabo por el Contribuyente del Municipio San Diego?

**TABLA N° 2: Guía efectiva de ejecución objetiva, sistemática y profesional**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	3	18,75
NO	13	81,25
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 2: Guía efectiva de ejecución objetiva, sistemática y profesional**

Los resultados indican que, un alto índice de los entrevistados cree que el manual estudiado no connota una guía de ejecución del trabajo, lo que limita mejorar los sistemas de trabajo y el nivel de competitividad de la Alcaldía y la posibilidad de constituirse como un elemento de apoyo útil en el cumplimiento de las funciones, no obstante de que, tales intenciones se desprenden del contenido de su Objetivo General (Página 3/14), lo cual habría que afianzar.

En este mismo sentido, tal documento es de suma importancia para la Administración Tributaria Municipal, debido a que debe tener como propósito la mayor eficacia y eficiencia en la ejecución del trabajo asignado al personal adscrito, para alcanzar los objetivos de la actuación fiscal. Razón por la que, éstos deberían servir de guía para explicar las normas más generales con un lenguaje que pueda ser entendido por los empleados de todos los niveles y en su caso, por los directores, coordinadores y supervisores involucrados en los procesos que regule, dando énfasis en información que le es pertinente.

Manuales que necesariamente, deben facilitar el adiestramiento y orientación del personal, coadyuvar a normalizar y controlar los trámites y a resolver conflictos jerárquicos, así como otros problemas a nivel de sistemas cuando la comunicación tiende a ser rígida.

A esto se le suma, como fundamento de su importancia inductiva, gerencial y operacional, entre los objetivos más esenciales perseguidos por este especial “documento-guía”, la presentación de una visión de la unidad Administrativa; deslindar responsabilidades, evitar duplicidades y detectar omisiones; propiciar la uniformidad en el trabajo; permitir el ahorro de esfuerzos; propiciar información básica para la planificación e implementación de reformas; facilitar el reclutamiento y selección del personal, servir de medio de integración y orientación al personal de nuevo ingreso y; facilitar el mejor aprovechamiento de los recursos humanos y materiales.

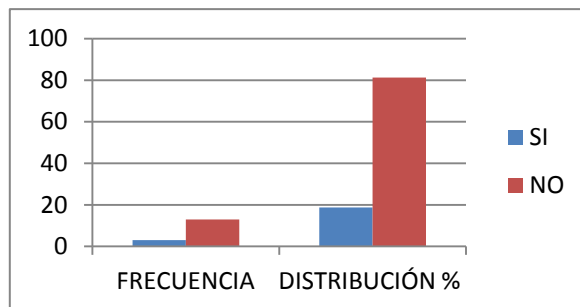
**Ítem N° 3:** ¿Cree usted que, el Manual de Normas y Procedimientos identificado, exige suficientemente la delimitación de las áreas a evaluar, el periodo con el que se corresponde la actuación, el tipo de análisis a efectuar, así como los criterios para la selección de muestras?



**TABLA N° 3: Definición de áreas, periodo, análisis y muestras a evaluar**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	3	18,75
NO	13	81,25
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 3: Definición de áreas, periodo, análisis y muestras a evaluar**

Resultado importante por su frecuencia que, desdibuja la posibilidad de que, sin regulación en el referido Manual, las actuaciones fiscales se fundamenten en un trabajo previo, de conocimiento del contribuyente o grupo de éstos, a fiscalizar o que vayan a ser objeto de una Auditoría. Situación que execra asimismo, la posibilidad de que la muestra que ha de tomarse se presente como representativa, basada en la determinación de áreas críticas y/o en el cálculo de riesgos de detección que neutralicen la posibilidad de fallar en su selección.

Cabe destacar las ventajas que representa para el auditor o fiscal que, antes de ejecutar el trabajo de campo, conozca la organización que pretende fiscalizar y/o auditar; esté al tanto de las normas internas y externas que le regulan, así como de los procesos relacionados a los tributos municipales que como contribuyente debe manejar, entre éstos, los ingresos, los costos, el margen de utilidad, los ajustes contables, incluso, las rebajas y exoneraciones, las exenciones y desgravámenes y otros que pudieran ser procedentes.

A propósito de esto, es factible la utilización de manera referencial, del contenido del artículo 4 de las Normas Generales de Auditoría de Estado vigentes, aludidas en las bases legales de este trabajo, referido al Alcance de la Actuación fiscal, que expresa entre otros aspectos a considerar, la delimitación de los procesos, actividades y/o áreas a evaluar; el periodo al cual se circunscribe la actuación fiscal, el tipo de análisis a efectuar (exhaustivo o selectivo), así como los criterios para la selección de la muestra, lo cual estimo, solo es posible con la ejecución previa de un estudio a las características del contribuyente, que permita en el marco de la Planificación, conocer su estructura, fines, regulaciones y procesos.

Propuesta anterior que debe ser acompañada con la posición que asume el referido texto normativo, según su artículo 23, en relación a esa planificación, obsérvese:

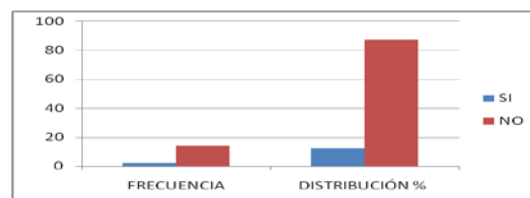
“Previo a la ejecución de la auditoría se deberá elaborar un plan que incluya las acciones dirigidas a conocer y actualizar la información del objeto a evaluar, su misión, el ordenamiento jurídico, información financiera y de control interno, los procesos que ejecuta,... con el objeto de... establecer sus objetivos, seleccionar las técnicas y procedimientos a aplicar, determinar el plazo de ejecución...”

**Ítem N° 4:** ¿Exige el Manual de Normas y Procedimientos identificado, la conformación de evidencias suficientes, pertinentes y relevantes como basamento de la certeza de los hallazgos obtenidos en el desarrollo de las actuaciones fiscales?

**TABLA N° 4: Evidencias suficientes, pertinentes y relevantes. Certeza del Hallazgo**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	4	25
NO	12	75
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 4: Evidencias suficientes, pertinentes y relevantes. Certeza del Hallazgo**

El resultado demuestra que, un 75% del personal encuestado confirma la ausencia de dispositivos normativos que obliguen a la conformación de puntos de auditoría amparados en la suficiente, relevante y pertinente documental comprobatoria, lo que disminuye la posibilidad de que éstos exhiban la solidez necesaria, representativa de eficacia jurídica.

En este orden, se hace necesario resaltar lo que las normas supra citadas, exhiben en su artículo 4, referido al concepto de “Evidencia”, cuando expresa que ésta representa información obtenida durante la ejecución de la auditoría en la cual se basa la certeza de la observación o hallazgo. Asimismo, lo que señalan esas Normas como características de la Evidencia, a los fines de comprobar la referida certeza, observe:

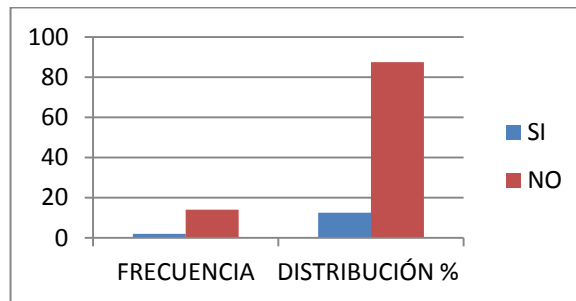
“El auditor deberá obtener evidencias relevantes, suficientes y competentes que le permitan tener la certeza razonable de que los hechos reseñados se encuentren satisfactoriamente comprobados; que las evidencias son válidas y confiables y que existe relación entre éstas y los hechos que se pretenden demostrar...”

**Ítem N° 5:** ¿Garantiza el Manual de Normas y Procedimientos identificado, que las fiscalizaciones y auditorías obedezcan a una planificación de tareas, así como a la definición de hitos de control supervisor y coordinador, previos a su ejecución?

**TABLA N° 5: Tareas planificadas e hitos de control coordinador y supervisorio**

<b>RESPUESTAS</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>DISTRIBUCIÓN %</b>
SI	2	12,5
NO	14	87,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

**Estaba F. (2019)**



**Gráfica N° 5: Tareas planificadas e hitos de control coordinador y supervisorio**

Estos resultados se corresponden con el 87,50% de los encuestados, quienes creen que los dispositivos que contiene el estudiado manual de normas y procedimientos, no aseguran que las tareas a realizar obedezcan a una planificación previa y que los procedimientos incluyan hitos de control, lo que pudiera incrementar la discrecionalidad en el actuar del Fiscal de Hacienda y del Auditor, en ausencia asimismo, de las labores de supervisión y coordinación en el trabajo de fiscalización y auditoría de tributos que se ejecuta.

Cabe resaltar que, entre los deberes de los gerentes, jefes y autoridades administrativas se encuentran la vigilancia permanente de la actividad que debe supervisar; adoptar las medidas que considere necesarias para evitar desviaciones en la consecución de los objetivos y; asegurarse que el control que debe direccionar contribuya al logro de los objetivos esperados, entre otros que contiene el artículo 18 de las Normas Generales de Control Interno vigentes, invocadas también en la base legal de este trabajo.

Es preciso destacar que, el “Informe COSO” siglas en inglés que significan “Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway”, es una herramienta adoptada por la Administración Pública Venezolana según se desprende de las referidas normas, que prescribe como uno de sus cinco componentes, las “Actividades de Control”, las cuales al instaurarse como parte del Control Interno,

deberían minimizar los riesgos de no alcanzar los objetivos propuestos; en este sentido, estas observan como elementos esenciales, la segregación de funciones, las verificaciones, aprobaciones, autorizaciones, revisión de operaciones, procesos, actividades y supervisión.

Hitos de Control éstos, que lucen necesarios para evitar la improvisación, la pérdida de tiempo, el re trabajo y; especialmente la discrecionalidad del Fiscal y/o Auditor actuante, lo cual no es opcional, es un precepto normativo de estricto cumplimiento que reforzaría la eficacia jurídica del proceso fiscalización y auditoría de tributos que debe adelantar la Administración Tributaria del municipio San Diego.

Las ya identificadas normas de control interno, asimismo, en su artículo 46 incorporan el concepto de “Seguimiento Continuo” como actividad normal y recurrente en nuestra Administración Pública, de la cual resalto las relativas a la supervisión como obligación de quien tenga asignadas responsabilidades de tal índole o deba asumirlas como hitos de control del proceso que direcciona al logro de resultados esperados.

En este mismo sentido, el artículo 10 de las Normas Generales de Auditoría de Estado emitidas por la Contraloría General de la República, Órgano Rector del Sistema Nacional de Control Fiscal, enfatiza en el aspecto supervisión del trabajo como hito de control importante, en los siguientes términos:

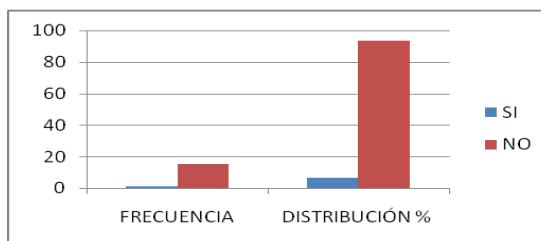
“A fin de garantizar el cumplimiento de los objetivos propuestos, se deberá ejercer sobre la auditoría de estado, una efectiva supervisión desde la fase de planificación hasta la de seguimiento.”

**Ítem N° 6:** ¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, la exigencia de elaboración de Papeles de Trabajo que registren y soporten los distintos procesos de fiscalización y auditoría ejecutados, así como la obligatoriedad de firma de los responsables de su elaboración y correspondiente supervisión?

**TABLA N° 6: Papeles de Trabajo firmados por los responsables**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	1	6,25
NO	15	93,75
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 6: Papeles de Trabajo firmados por los responsables.**

Los encuestados en su gran mayoría, aseguran que el manual de Normas y Procedimientos que regula los procesos de fiscalización y auditoría, no contempla la obligatoriedad de elaboración de Papeles de Trabajo, no obstante de que la conformación de los mismos, es imprescindible en razón a que, éstos contendrían la documental comprobatoria que va a respaldar las observaciones que el Fiscal o Auditor a bien deba hacer. Situación que incrementa el riesgo de incurrir en la ineficacia de los resultados.

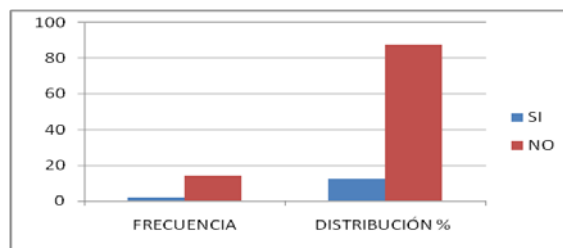
A propósito de la necesidad de erradicación de las debilidades expuestas, para el reforzamiento del proceso de fiscalización y auditoría en cuestión, cabe recordar que, las Normas ejusdem en su artículo 9, en referencia a la “Calidad del Trabajo”, establecen un conjunto de criterios de aceptación universal, de los cuales se extraen el referido a que los “Papeles de Trabajo” deberán señalar los datos de identificación del responsable de su elaboración, así como los del encargado de la supervisión de la auditoría.

**Ítem N° 7:** ¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, aspectos relacionados con el cuidado y juicio profesional que debe el fiscal y auditor tributario observar al seleccionar los mejores métodos, técnicas y pruebas que han de aplicarse en las actuaciones fiscales?

**TABLA N° 7: Cuidado y Juicio Profesional**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	0	0
NO	16	100
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 7: Cuidado y Juicio Profesional**

El 100% de los funcionarios encuestados aseguran que el Manual de normas y procedimientos no prescribe término alguno relacionado con aspectos conductuales del Fiscal y el Auditor en el ejercicio de sus funciones, lo que representa una debilidad que deja al libre albedrío y a la discrecionalidad del funcionario, su comportamiento, incrementando así el riesgo de incurrir en conductas que se alejen de la Ética Pública; así como que limita la formación del nuevo personal en esta importante fase de desarrollo como servidor público.

En torno a lo expuesto, existen normativas ligadas a los aspectos éticos y morales que no deben ser pasadas por alto, en virtud de que su observancia no representa una opción y tampoco su desconocimiento es una excusa; en este sentido,

el Poder Moral Republicano publicó en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.314 de fecha 12 de diciembre de 2013, el Código de Ética de las Servidoras y Servidores Públicos, de cuyo objetivo se desprende la necesidad de regular mediante la siembra de principios y valores la conducta del servidor público, a fin de prevenir hechos que atenten, amenacen o lesionen la ética pública y la moral administrativa.

Principios y valores de los cuales, extraigo aquellos que lucen pertinentes en el accionar del Fiscal y el Auditor, en pro de una conducta que debe arraigarse para que su trabajo coadyuve en la optimización y respeto por el proceso de fiscalización y auditoría, repercutiendo positivamente de tal forma, en la cultura y en la recaudación tributaria, se citan:

**La Equidad:** Actuar sin ningún tipo de preferencia, bajo el principio constitucional de no discriminación y sin consideraciones ajenas al fondo del asunto y a la justicia.

**Decoro:** Exteriorizarse con un lenguaje adecuado y respeto en la manera de conducirse en el ejercicio de sus funciones.

**Vocación de servicio:** Saber que están al servicio de las personas, excluyendo intereses distintos a los del órgano para el cual trabajan.

**Disciplina:** Observancia y estricto cumplimiento del orden legal establecido.

**Eficacia:** Dar óptimo cumplimiento en el menor tiempo posible a los objetivos y metas propuestos.

**Responsabilidad:** Disposición y diligencia en el ejercicio de las competencias, funciones y tareas encomendadas.

**Transparencia:** Ejecución diáfana de los actos de servicio y la preeminencia por el respeto del derecho de toda persona conocer la verdad.

En concordancia a lo expuesto se tiene que, las ya identificadas referenciales Normas Generales de Auditoría de Estado, cuya pertinencia radica en que, para el ejercicio del Control Fiscal que es el ámbito subjetivo de su aplicación, desarrolla principios generales de la Administración Pública, también comunes a las actuaciones fiscales tributarias, en este sentido, presentan un conjunto de preceptos perfectamente adoptables por el similar ejercicio de actuaciones fiscales en el campo tributario. Se citan:



**Conducta del Auditor:** Cónsona con la cortesía y convivencia sin perjuicio de la necesaria firmeza y seriedad en sus actuaciones.

**Cuidado y diligencia Profesional:** Para determinar la complejidad de las operaciones, el alcance y la importancia material de la auditoría y, la selección de los métodos, procedimientos, técnicas y pruebas que han de aplicarse.

**Juicio del auditor:** Para expresar sus apreciaciones de manera razonable, eficaz y debidamente sustentadas en evidencias que justifiquen sus conclusiones.

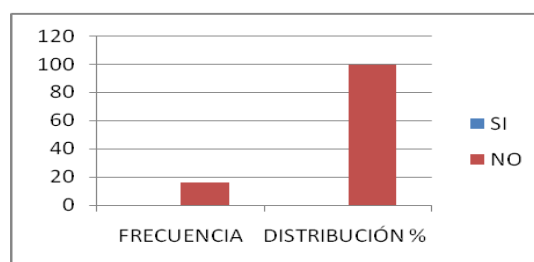
**Independencia:** Objetividad, imparcialidad e inhibición cuando los supuesto para ello estén presentes.

**Ítem N° 8:** ¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, regulaciones que obliguen a la presentación de informes cuya redacción sea clara, lógica, objetiva, precisa, imparcial y constructiva, fundamentados en las correspondientes evidencias documentales?

**TABLA N° 8: Redacción clara, lógica, objetiva e imparcial**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	0	0
NO	16	100
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 8: Redacción clara, lógica, objetiva e imparcial**

El 100% del total encuestado opina que el Manual de Normas y Procedimientos estudiado, no contempla dispositivos que guíen en la redacción de

informes de las inspecciones y auditorías tributarias, en forma clara, lógica, objetiva e imparcial, situación que demuestra la ausencia de parámetros que unifiquen los criterios en su estructuración y conformación, con carácter institucional, cuyo objetivo sea el de registrar los resultados de la actuación, de manera uniforme, útil y entendible.

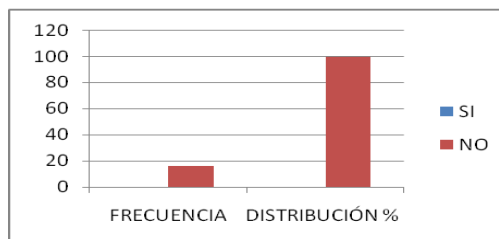
Cabe destacar sobre esta deficiencia, que la Unidad de Fiscalización y Auditoría no cuenta con regulaciones que unifiquen la forma institucional de presentación de los informes de sus actuaciones, siendo muy convencional el levantamiento de actas de campo, documento mediante el cual se pretende registrar los resultados, independientemente de su alcance y naturaleza.

**Ítem N° 9:** ¿Exige el Manual de Normas y Procedimientos identificado, el conocimiento previo y la actualización de la información sobre el contribuyente objeto de fiscalización o auditoría, que permita establecer los riesgos de la actuación, los objetivos, el alcance, las técnicas y los procedimientos específicos y el tiempo estimado de la actuación?

**TABLA N° 9: Conocimiento y actualización previo, sobre el Contribuyente**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	0	0
NO	16	100
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 9: Conocimiento y actualización previo, sobre el Contribuyente**

Los resultados que presenta la aplicación de este interrogante, en el cual se observa que unánimemente los encuestados aseguraron que el instrumento de control interno vigente, regulador de los procesos de fiscalización y auditoría, no exige el conocimiento previo y la actualización de la información del contribuyente, ratifica la ausencia de Planificación previa a la ejecución del trabajo de Fiscalización y Auditoría Tributaria, lo que aumenta la improvisación en el trabajo de campo.

Se hace prudente aludir nuevamente, las supra nombradas Normas Generales de Auditoría de Estado, en virtud de que éstas dejan en evidencia la importancia de la planificación de las actuaciones fiscales. Obsérvese:

Artículo 23: “Previo a la ejecución de la auditoría se deberá elaborar un plan que incluya las acciones dirigidas a conocer y actualizar la información del objeto a evaluar, su misión, el ordenamiento jurídico que lo regula, información financiera y de control interno, los procesos que ejecuta y cualquier otro elemento que permita gestionar los riesgos de auditoría, establecer sus objetivos, seleccionar las técnicas y procedimientos a aplicar, determinar el plazo de ejecución y demás aspectos para garantizar la eficacia de la auditoría”

En este mismo sentido, las consabidas normas generales de control interno del sector público supra identificadas, en el marco de la referida Planificación, exigen la “Evaluación de Riesgos”, técnica que en materia de auditoría se hace necesaria a fin de minimizar razonablemente las posibilidades de fallar en la determinación de áreas críticas y en la respectiva toma de muestras. Se citan:

Artículo 26: “... es responsabilidad de todos los niveles gerenciales; consiste en la identificación y análisis de los riesgos relevantes que pudieran afectar el cumplimiento de la misión...”

Artículo 27: “Los gerentes, jefes y autoridades administrativas deberán determinar la importancia del riesgo y la probabilidad de ocurrencia... con el objeto de dirigir los esfuerzos de valoración y asignar el responsable para el manejo de dicho riesgo”

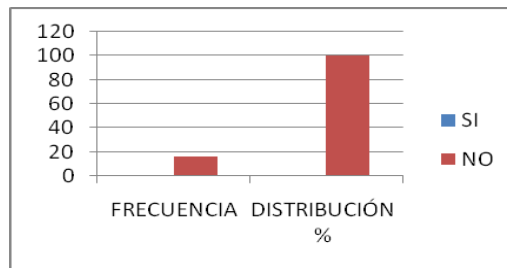
Artículo 29. Valorado el riesgo, los gerentes, jefes o autoridades administrativas tomarán decisiones coherentes y oportunas a objeto de mantenerlo a un nivel aceptable, para ello se establecerán las actividades de control necesarias...”

**Ítem N° 10:** ¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, una Orden de Trabajo que obligue a una Planificación, previa a la acreditación para la ejecución de la fiscalización o auditoría propiamente dicha?

**TABLA N°10: Orden de Trabajo que obligue a la planificación de la Actuación**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	0	0
NO	16	100
<b>16</b>	<b>100</b>	

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 10: Orden de Trabajo que obligue a la Planificación de la Actuación**

Como puede apreciarse, el 100% del personal encuestado converge en que el Manual no propone la emisión de una “orden de trabajo” que obligue a la realización de una planificación del trabajo a realizar, de hecho, cuando hurgo en la sección de anexos del referido Manual, se observa la inexistencia de un modelo de dicho documento de control interno. Ratificando asimismo tal omisión, la ausencia de hitos de control supervisorio que garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Unidad Administrativa que administra el proceso de fiscalización y auditoría tributaria.

La inexistencia de esta orden de Trabajo con esta connotación, causa la deficiencia planteada en el análisis de los resultados del ítem anterior, debido a la falta de actividades que regulen el proceso planificador del trabajo. Es prudente

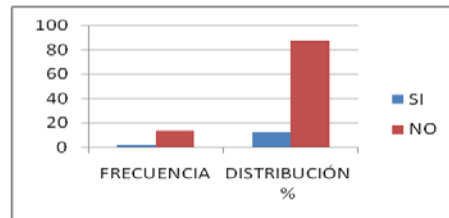
resaltar que tal falla en el control interno, ocasiona que el “Programa de Trabajo” sea presentado de manera inoportuna, como una mera formalidad.

**Ítem N° 11:** ¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, una estructura básica para la conformación del Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría, que incluya los supuestos de hecho y de derecho supuestamente contrapuestos, así como las causas que generaron el hecho, acto u misión y; los efectos que de ellos se desprenden?

**TABLA N°11: Conformación del Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	2	12,5
NO	14	87,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 11: Conformación del Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría**

Un 87,5% del personal objeto de encuesta, asegura enfáticamente que el Manual que regula los procesos de fiscalización y auditoría, no propone un criterio uniforme sobre cómo debe estructurarse un hallazgo o punto de auditoría, producto de la ejecución del trabajo; realidad que va en contra de la generación de actas e informes uniformes que brinden información útil, confiable y comparable.

Esta omisión impide, por una parte, que el fiscal o auditor logre demostrar la procedencia y materialidad del hallazgo y por otra, reunir los elementos de convicción y prueba necesarios que garanticen la solidez del contenido, asimismo,

construye la posibilidad de que el sujeto pasivo auditado o fiscalizado, conozca claramente los supuestos de hecho contrarios al deber ser, incluso, las causas que le dieron origen y; cuáles han sido las consecuencias de éste; con lo cual o los cuales se quiera demostrar la existencia en principio, de un acto, hecho u omisión contrario al derecho y consecuentemente de un ilícito tributario.

Se toma en perfecta vinculación a esta limitación, la noción de eficacia Jurídica de un Acto Administrativo extraída de la Tesis “Eficacia y Validez del Acto Administrativo” de Pérez Ortiz, Universidad Nacional de Colombia en Convenio con la Universidad del Atlántico, Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, Maestría en Derecho, Profundización en Derecho Administrativo Bogotá, D.C.”, invocada como parte de las bases teóricas de este trabajo; en razón de que, es precisamente el hallazgo la base fundamental que debe servir de sustento al potencial Acto Administrativo a emitir, en presencia de un ilícito tributario y que quizás el contribuyente, en pleno derecho a su defensa esté interesado en controvertir, observe:

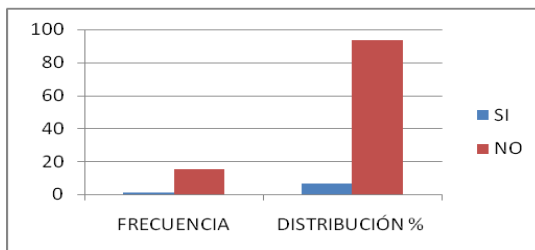
“Es de vital importancia que, el auditor fiscal, ante de la suscripción del acto administrativo, se cita como ejemplo, el de un acta de reparo tributario, motive su contenido, que explique los supuestos de hecho en contraposición a los de derecho, incluso que exprese qué ocasionó ese supuesto de hecho y cuáles han sido sus efectos, esto soportado en una documental con características de suficiencia, pertinencia y relevancia, única forma de que el contribuyente pueda sin limitaciones ejercer su derecho a la defensa y que ese acto administrativo goce de la eficacia jurídica necesaria para mantenerse firme.”

**Ítem N° 12:** ¿Prevé el Manual de Normas y Procedimientos identificado, la discusión previa con el contribuyente sujeto de una actuación fiscal, de las observaciones y hallazgos detectados que garanticen su solidez, previa a la emisión del correspondiente Informe?

**TABLA N°12: Discusión previa de hallazgos y observaciones detectadas**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	1	6,25
NO	15	93,75
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 12: Discusión previa de hallazgos y observaciones**

El 93,75% del personal entrevistado, asegura que el estudiado Manual no incluye la discusión previa de los resultados obtenidos de la ejecución del trabajo de fiscalización y auditoría, omisión que, en criterio de este investigador, no permite el aseguramiento de la solidez de tales resultados, toda vez que, no son sometidos al juicio de quien genera la información, es decir, del contribuyente, tampoco permite la posibilidad de que el Fiscal o el Auditor, se asegure de la contundencia de lo que afirma, esto con basamento, como supra se dijera, en un legajo documental que respalde suficientemente sus aseveraciones y apreciaciones.

Esta situación connota una deficiencia de origen, toda vez que, no contempla el Manual estudiado, la posibilidad de remitir al contribuyente, antes del levantamiento del Acta de Reparación, unos resultados preliminares que garanticen ponerlo al tanto sobre los supuestos de hecho detectados, los supuestos de derecho que riñen con estos, las causas que le dieron origen y, lo esencial, los efectos que estos trajeron, esto último, porque de allí se desprende información fundamental para la cuantificación del daño ocasionado. Por supuesto, al adolecer de este

procedimiento, tampoco surge la posibilidad de que, antes de su emisión, sean sometidos a una discusión.

Así las cosas, cabe señalar que, uno de los principales marcos referenciales utilizados en este trabajo, las Normas Generales de Auditoría de Estado, que como se dijera, son perfectamente extrapolables a la fiscalización y auditoría de tributos municipales (advirtiendo que éstas no les son vinculantes), contempla en sus artículos 36, 38, 39 y 40, en referencia directa a la discusión previa de resultados preliminares, a la emisión de resultados preliminares, a la valoración de los alegatos del administrado y a la posterior emisión de un informe definitivo, lo siguiente:

**“Artículo 36.** Al culminar la fase de ejecución de la auditoría, se deberá someter a la consideración de los responsables de las áreas..., las observaciones y hallazgos detectados, con la finalidad de asegurar la solidez de las evidencias, la validez de las conclusiones y la pertinencia de las eventuales recomendaciones...” (Subrayado del autor)

**“Artículo 38.** Los resultados preliminares se informarán al órgano o ente evaluado, a fin de que éste verifique las observaciones y hallazgos de auditoría y formule los alegatos que estime pertinentes, de ser el caso”

**“Artículo 39:** Cuando la autoridad competente del órgano o ente evaluado formule alegatos sobre los resultados preliminares o presente evidencias vinculados con ellos, el órgano de control fiscal deberá valorarlos, a fin de elaborar el Informe Definitivo.”

**“Artículo 40:** Una vez valorados los alegatos presentados por el órgano o ente evaluado, o transcurrido el plazo para su presentación sin haberlos recibido, se elaborará el Informe Definitivo de Auditoría, el cual deberá contener las observaciones y/o hallazgos, las conclusiones y recomendaciones, entre otros.” (Subrayado del autor)

En criterio de este autor, no luce impertinente que, rompiendo paradigmas sobre la simplicidad del informe del Fiscal o Auditor de Hacienda, dentro de su estructura se incluya un bloque de “recomendaciones”, las cuales surjan de la determinación de las “causas” que dieron origen a la ocurrencia de los actos, hechos u omisiones por parte del contribuyente fiscalizado o auditado, porque con ello se coadyuva a que su sistema de control interno se fortalezca y; fundamentalmente, a



que se reduzca la incidencia de ilícitos tributarios, lo que en definitiva tiende en su conjunto, a optimizar la recaudación de tributos municipales tan necesarios para revertirlos en la prestación de servicios de calidad.

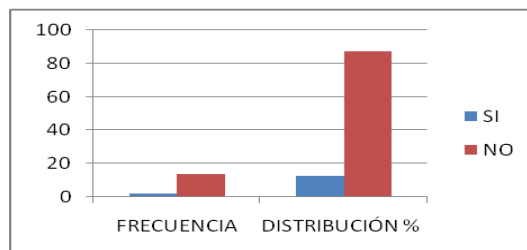
Cabe recordar que al respecto, Fariñas, autor citado en las bases teóricas de este trabajo, asegura que la finalidad tributaria consiste en recaudar ingresos y determinar la forma más apropiada de invertirlo en beneficio de la ciudadanía, vinculando esto a la Justicia Social cuando expresa que, deben repartirse las cargas tributarias proporcionalmente a las clases de ingresos e invertir la recaudación en obras de fomento e interés social que permitan elevar el nivel de vida de las personas que viven en la comunidad.

**Ítem N° 13:** ¿Contiene el Manual de Normas y Procedimientos identificado, dispositivos que permitan la emisión de informes preliminares en los casos en que, de la fiscalización y/o auditorías se detecten supuestas contravenciones a los deberes formales y/o materiales, a objeto de que éste realice los correspondientes descargos, previos al inicio del proceso de suscripción de multas y reparos?

**TABLA N°13: Emisión de resultados preliminares**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	2	12,5
NO	14	87,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N°13: Emisión de resultados preliminares**

Se observa que, un alto porcentaje (87,5%) del personal que conformó la muestra tomada, asegura que el Manual cuya conformación se critica, no contempla la figura de emisión de resultados previos a la suscripción de actos administrativos relacionados con multas y/o reparos, lo cual limita las posibilidades de que antes de que se impongan sanciones de carácter tributario el contribuyente pueda hacer uso de su derecho a alegar o descargar en contrario, si así lo considera procedente, en perfecto ejercicio de su derecho a la defensa.

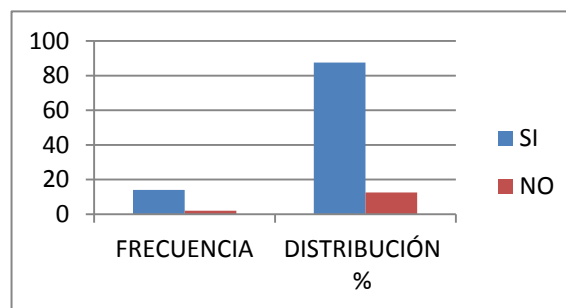
**Objetivo específico número 2.- Analizar las Normas generales y específicas, las acciones y los responsables de su ejecución, para la adecuación y actualización de los dispositivos normativos y procedimentales que deben regular el Proceso de Fiscalización y de Auditoría, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.**

**Ítem N° 14:** ¿Cree usted imprescindible la actualización y adecuación del Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente?

**TABLA N°14: Actualización y adecuación del Manual**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	14	87,5
NO	2	12,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 14: Actualización y adecuación del Manual**

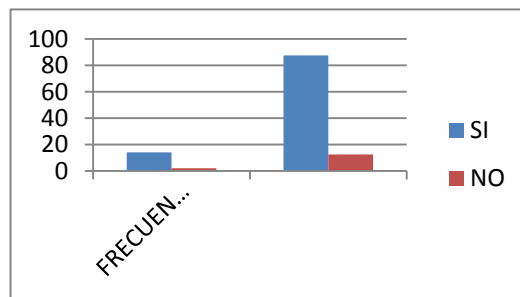
Cerca del 90% de los encuestados, comparten la necesidad de actualizar el Manual que regula los procedimientos de fiscalización y auditoría en la Alcaldía el Municipio San Diego, lo que tiene su explicación en el hecho de que éste, se presenta excesivamente escueto, incluso, desarrollando preceptos de ordenanzas ya derogadas y; por otra parte; de su adecuación, debido al conjunto de omisiones importantes que esta norma exhibe, de acuerdo al perfil visto en cada una de las respuestas anteriores.

**Ítem N° 15:** ¿Considera usted que, el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) debe ampliar los dispositivos relativos a la Planificación de los procesos que regula?

**TABLA N°15: Ampliación de dispositivos de Planificación**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	14	87,5
NO	2	12,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N°15: Ampliación de dispositivos de Planificación**

La frecuencia que exhibe las respuestas afirmativas, ratifican la importancia que reviste el subproceso de planificación del trabajo en el marco de las actuaciones fiscales, por cuanto éste permite al auditor o fiscal tener a mano un conjunto de información y documentación previa a la ejecución del trabajo encomendado,

imprescindible en el conocimiento de la estructura, razón de ser, ingresos y trayectoria tributaria, entre otros aspectos del contribuyente sujeto de una actuación.

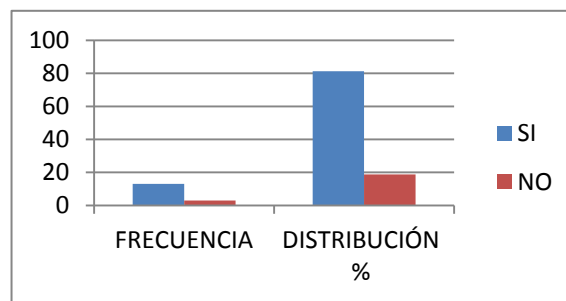
En este sentido, tener conocimiento de sus representantes legales y administrativos, saber qué normas regulan su actividad, su razón social, sus estadísticas de ingresos y declaraciones de tributos municipales, calcular con esto los riesgos de la actuación, delimitar la exhaustividad o muestra del trabajo, definir los objetivos, el alcance y los tiempos para la ejecución del trabajo, han sido omisiones en el referido manual que reclaman su adecuación.

**Ítem N° 16:** ¿Está usted de acuerdo en que, el Manual de Normas y Procedimientos identificado, debe contener aspectos de coordinación y supervisión del trabajo, amplios, que garanticen la eficiencia de los procesos y la eficacia de los resultados a alcanzar?

**TABLA N°16: Coordinación y Supervisión de la Actuación.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	13	81,25
NO	3	18,75
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N°16: Coordinación y Supervisión de la Actuación.**

De las respuestas afirmativas obtenidas, correspondientes al 81,25% del personal que conformó la muestra tomada, se desprende la imperiosa necesidad de

regular las distintas tareas que encierra este proceso administrativo de fiscalización y auditoría de tributos municipales, mediante hitos de control relacionados con la coordinación y supervisión, insoslayables en la búsqueda de la eficiencia de los recursos e insumos utilizados, así como la eficacia de los resultados que se obtengan.

Entendiendo por esto que, el tiempo y los recursos humanos y económicos que han de invertirse, deben ir en proporción a los beneficios que éstos han de lograr, entre los que figuran la satisfacción del contribuyente, sintiendo que la presencia fiscal de la Alcaldía representa el respeto por el debido proceso y la generación de un conjunto de recomendaciones que contribuyan al estricto cumplimiento de los deberes formales y materiales; esto sin perjuicio de la aplicación del régimen sancionador, de ser procedente.

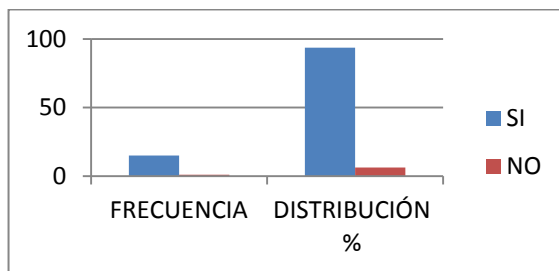
Lo que pudiera ser posible solo si, este trabajo de fiscalización y auditoría es acompañado con acciones efectivas de coordinación y supervisión que permitan monitorear el desarrollo de éstas.

**Ítem N° 17:** ¿Comparte usted la tesis de, incorporar al Manual de Normas y Procedimientos identificado, normas y acciones que garanticen al contribuyente una fiscalización y auditoría objetiva e independiente, con fundamento en el debido proceso y el derecho a la defensa?

**TABLA N°17: Actuación objetiva con fundamento en el debido proceso**

<b>RESPUESTAS</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>DISTRIBUCIÓN %</b>
SI	15	93,75
NO	1	6,25
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N°17: Actuación objetiva con fundamento en el debido proceso**

Existe dentro del personal encuestado, una consciencia generalizada igual al 93,75% que entiende la conveniencia de que las actuaciones fiscales que deban ejercerse, tienen que estar a tono con el “Debido Proceso”, principio constitucional que tiene preeminencia en la aplicación de cualquier procedimiento administrativo sin constreñir los derechos del contribuyente y; que coadyuve, por una parte, a la conformación de una cultura tributaria, animada por el respeto que demuestra al contribuyente la Alcaldía del Municipio San Diego y por otra, para garantizar la razonabilidad de la liquidación de tributos, así como el flujo efectivo de sus ingresos.

Es pertinente citar aspectos legales y jurisprudenciales respecto a la vulneración del derecho a la defensa y del debido proceso, por “inmotivación” del los actos administrativos, por considerar que al que de ellos no le preceda evidencias del derecho a la defensa del administrado, ejercido previo a su suscripción, sin perjuicio de las acciones recursivas que a bien pudiera esgrimir el contribuyente o responsable objeto de la actuación fiscal, a posteriori, difícilmente dispondría de los fundamentos para lograr la motivación eficaz deseada. Obsérvese:

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos:

**“Artículo 18:** “Todo acto administrativo deberá contener:

1. ...
- ...omissis...
5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes.
6. ...

...omissis...”

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia número 614 del 8 de marzo 2006:

“...omissis...

... se desprende el requisito de la motivación de los actos administrativos, entendiéndose por tal, la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho del acto. Por lo tanto, resulta indispensable que los actos administrativos de carácter particular estén dotados de motivación, ...

... todo acto administrativo deberá contener una relación sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes para entenderse motivado.

En efecto, la motivación viene a instituirse como uno de los principios rectores de la actividad administrativa, .... Tal exigencia consiste, y así lo ha sostenido innumerable jurisprudencia de este Alto Tribunal, a que los actos que la Administración emita deberán señalar, en cada caso, el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a su decisión, de manera que el contribuyente pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron la resolución... Omissis ...

En efecto, la inmotivación de los actos administrativos, sólo da lugar a su nulidad cuando no permite a los interesados conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron los motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión...

De tal manera, que el objetivo de la motivación es, en primer lugar, permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, hacer posible a los contribuyentes el ejercicio del derecho a la defensa.”

Resulta entonces evidente que, la motivación es un requisito *sine qua non* del acto administrativo y la misma representa una carga de la administración, por lo que deberá explicar suficientemente las consideraciones de hecho y de derecho sobre las cuales se sustenta su contenido.

Es pues, la motivación del acto administrativo el medio idóneo a través del cual, el destinatario del acto conoce los fundamentos, de hecho y de derecho de la decisión, pero que también contiene sus alegatos y/o defensas. Por argumento en contrario, si ese acto adolece de la fundamentación de hecho o de derecho o no refiere las defensas del administrado, el mismo estará revestido de nulidad.

Vale decir que, la conformación del expediente administrativo que dará sustancia al acto administrativo, debe obedecer a la aplicación previa de procedimientos plenamente establecidos para los procesos de Fiscalización y Auditoría, regidos por un conjunto de normas específicas, acciones y delimitación de responsabilidades, de manera uniforme y constante, con fundamento en un método sistemático previsto en un manual debidamente aprobado, que contemple actividades que comporten el debido proceso, esto en atención a la importancia que reviste asegurar la eficiencia y eficacia del procedimiento.

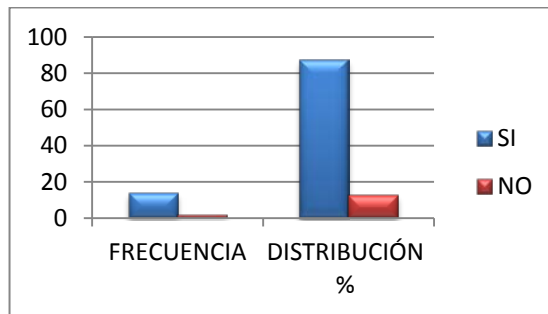
**Ítem N° 18:** ¿Cree usted que, el diseño e implementación de un conjunto de lineamientos normativos y procedimentales, contribuirán en la optimización de los procesos de auditoría y fiscalización de tributos municipales que adelanta la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo?

**TABLA N° 18: Optimización de los procesos de fiscalización y auditoría**

<b>RESPUESTAS</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>DISTRIBUCIÓN %</b>
SI	14	87,5
NO	2	12,5
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

**Estaba F. (2019)**





**Gráfica N° 18: Optimización de los procesos de fiscalización y auditoría**

El 87,5% del personal entrevistado cree que es necesaria la implementación de un conjunto de lineamientos normativos y procedimentales que den al traste con las debilidades vistas en la estructura y composición del Manual que regula actualmente los procesos de fiscalización y auditoría tributaria que adelanta la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego.

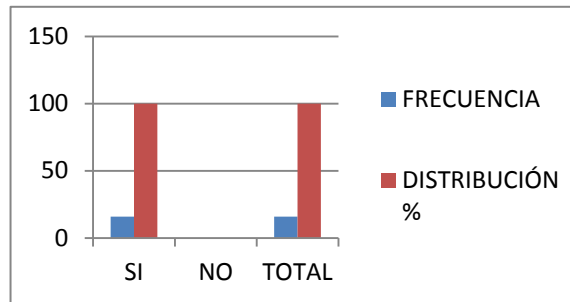
En tal sentido, es importante aludir aspectos no previstos en los subprocesos que contempla el referido Manual, relacionados con la planificación del trabajo, los pasos para una ejecución que informe y documente los hallazgos detectados, permitiendo su discusión y registro previos; que contemplen la emisión de resultados definitivos ante la presencia de conformidad o; de preliminares cuando existan la presunción de contravenciones a los deberes formales y/o materiales; para que el contribuyente pueda emitir descargos previos a esa emisión y; que la Administración pueda realizar un conjunto de recomendaciones tendentes a que el nivel de cumplimiento de tales deberes se optimice.

**Ítem N° 19:** ¿Estima usted que, una actualización de las normas y procedimientos de fiscalización y auditoría de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego, contribuiría a mejorar la eficiencia de esos procedimientos y la eficacia de sus resultados?

**TABLA N° 19: Eficiencia en los procesos y eficacia de los resultados**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	16	100
NO	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N°19:** Eficiencia en los procesos y eficacia de los resultados

La totalidad del personal que conforma la muestra coincide en que debe actualizarse el Manual de normas y procedimientos estudiado, en este sentido, éste exhibe en su título el nombre de la Unidad Administrativa ya extinta, denominada “Dirección de Hacienda”, siendo que su nombre actual lo es “Dirección de Administración Tributaria”, asimismo, como se observó supra, adolece de aspectos de planificación, ejecución y resultados importantes, que lo configuran como excesivamente “escueto”, lo cual no garantiza la eficiencia, la eficacia, la independencia y la objetividad, entre otros, en el desarrollo de tan imprescindible proceso de fiscalización y auditoría.

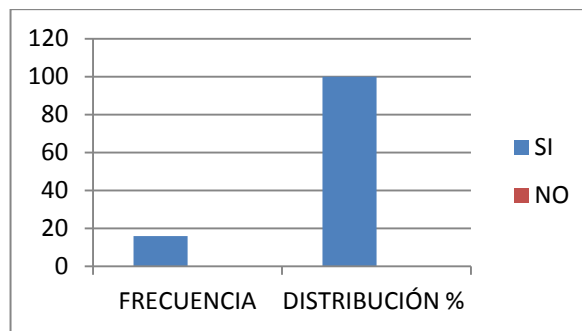
**Objetivo específico número 3. Diseñar Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.**

**Ítem N° 20:** ¿Cree usted que, pudiera influenciar en la Cultura Tributaria del Contribuyente de San Diego, la ejecución de procedimientos de Fiscalización y Control, con base en una norma actualizada que enfatice en los sub procesos de planificación, ejecución y presentación de resultados, basados en el registro documental de éstos?

**TABLA N° 20: Influencia en la cultura tributaria, de un proceso bien llevado**

RESPUESTAS	FRECUENCIA	DISTRIBUCIÓN %
SI	16	100
NO	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N° 20: Influencia en la cultura tributaria, de un proceso bien llevado.**

El 100% de las personas que fueron entrevistados, están de acuerdo en que un proceso de fiscalización y auditoría bien llevado pudiera contribuir en acentuar la cultura tributaria del contribuyente Sandieguano.

Lo cual tiene su explicación en el principio de la “transparencia” que esa forma de ejecutar los procesos representa y promueve, toda vez que, el contribuyente sentiría como un aliado institucional de su gestión tributaria a la propia administración que le controla, rompiendo así el enfoque tradicional de “policía fiscal” con un alto grado de “discrecionalidad” en su actuar, al de “asesor tributario”,

quien con su conducta es capaz de recomendar qué debe hacer ese contribuyente para dar estricto cumplimiento de sus deberes formales y materiales y mantenerse siempre a tono con el principio de legalidad.

Por su puesto, esto es solo una de esas contribuciones de envergadura de un complejo de aportes y obligaciones que la administración municipal en su conjunto, debe brindar a ese contribuyente, especialmente con la modernización de la liquidación y recaudación tributaria, incentivos fiscales y la consecuente reinversión de los tributos en servicios y obras de calidad, determinante esto del crecimiento de la economía local y de la revalorización de la propiedad y el negocio de esos contribuyentes, lo que a su vez promueve el desarrollo y la prosperidad.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **CONCLUSIONES**

El desarrollo, documentación, graficación y soporte del capítulo IV de esta investigación, basado en la lectura e interpretación de la encuesta aplicada al personal adscrito a la Dirección de Administración Tributaria y a la Unidad de Auditoría Interna, quien ejerce control fiscal interno sobre esa Dirección, permiten resumir en el marco de esta conclusión, los resultados obtenidos de la ejecución de los objetivos específicos vinculados a la situación problemática planteada en este trabajo de investigación.

Pudiendo presentar un conjunto de situaciones que identifican las debilidades del control interno vinculado al proceso de fiscalización y auditoría, en ausencia de un Manual de Normas y Procedimientos que regule adecuadamente, las acciones que debe ejecutar la Unidad de Fiscalización y Auditoría adscrita a la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego, con fundamento en la amplitud, independencia y la objetividad, necesarias para coadyuvar en la optimización de la recaudación y la consolidación de una cultura tributaria, que se masifique movida por la “Transparencia” de cada proceso que encierren esas actividades de fiscalización y de auditoría.

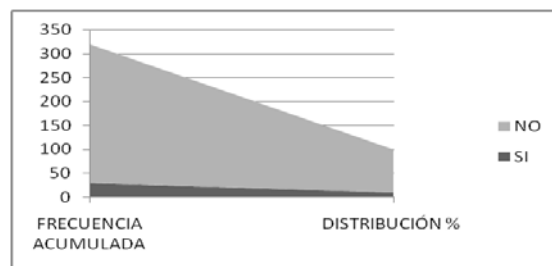
Las conclusiones que se presentan a continuación, se basan en una frecuencia general promedio, correspondiente al 90,63% del personal encuestado (ver Tabla N° 21), quienes coinciden en la existencia de fallas en el instrumento de control interno por excelencia en cualquier proceso de fiscalización tributaria, como lo es el Manual de Normas y Procedimientos que debe desarrollar y determinar, por una parte, las

normas específicas y las acciones que regulan tan importante proceso y; por otra, delimitar los cargos responsables de esas tareas:

**TABLA N° 21: FRECUENCIA ACUMULADA**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ACUMULADA	DISTRIBUCIÓN %
SI	30	9,375
NO	290	90,625
<b>TOTAL</b>	<b>320</b>	<b>100</b>

Estaba F. (2019)



**Gráfica N°21:** Frecuencia Acumulada

1.- El Manual de Normas y Procedimientos vigente en la Dirección de Administración Tributaria no propende a la optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales.

2.- El referido Manual no representa una guía para la ejecución objetiva, sistemática y profesional de las actuaciones fiscales que deban realizarse al contribuyente del Municipio San Diego.

3.- Las tareas siguientes, atinentes al subproceso de planificación de las actuaciones fiscales están ausentes en la conformación del Manual:

- .- Delimitación de las áreas a evaluar.
- .- Periodo con el que se corresponde la actuación. (Alcance)
- .- Tipo de análisis a efectuar.

.- Criterios para la selección de muestras.

4.- Ausencia de Planificación de tareas relativas a la fiscalización y auditoría, así como de definición de hitos de control supervisores y de coordinación, previos a la ejecución del trabajo de campo.

5.- El estudiado Manual no contiene dentro de sus dispositivos, la exigencia de conformar evidencia documental suficiente, pertinente y relevante como soporte de los hallazgos realizados.

6.- El Instrumento estudiado no contempla como acción, la elaboración de Papeles de Trabajo que registren y soporten los distintos sub procesos de fiscalización y auditoría ejecutados.

7.- Ausencia de aspectos relacionados con el cuidado y juicio profesional que debe el fiscal y auditor tributario observar en el ejercicio del proceso de fiscalización y auditoría.

8.- No contempla en el cuerpo de sus dispositivos, la presentación de informes cuya redacción sea clara, lógica, objetiva, precisa, imparcial y constructiva.

9.- Ausencia de dispositivos que obliguen a recabar previamente información y documentación atinente al contribuyente, a fin de establecer los riesgos, objetivos específicos, alcance, técnicas, procedimientos y el tiempo estimado de la actuación fiscal.

10.- No contempla en el marco de sus pasos y actividades, la emisión de una Orden de Trabajo que obligue a la Planificación, previa a la acreditación para la ejecución de la fiscalización o auditoría (Trabajo de campo).

11.- Inexistencia dentro del cuerpo normativo, de una estructura uniforme para la conformación del Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría, que exija como

componentes básicos, los supuestos de hecho y de derecho contrapuestos; las causas que los generaron y; los efectos que del supuesto de hecho se desprenden.

12.- No prevé dicho Manual la obligatoriedad de discusión previa con el contribuyente, de los hallazgos detectados a objeto de garantizar su solidez y objetividad, previa a la emisión del correspondiente Informe.

13.- No contempla como acción el estudiado Manual, la emisión de informe preliminar de fiscalización y/o auditoría, en caso de detección de presuntas contravenciones de deberes formales y/o materiales, a objeto de que el contribuyente realice alegatos, previo a la generación de resultados definitivos.

14.- Es impostergable la actualización y adecuación del Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente; ahora Dirección de Administración Tributaria.

15.- Es necesario insertar dispositivos relativos a la Planificación de los procesos que debe regular el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda. Ahora Dirección de Administración Tributaria.

16.- Los encuestados están unánimemente de acuerdo en que el Manual que regule el proceso de Fiscalización y Auditoría Tributaria, debe contener normas y acciones amplias, referentes a la coordinación y supervisión del trabajo.

17.- Casi la totalidad (93,75%) de los encuestados estuvieron de acuerdo con la incorporación al estudiado Manual, de normas, pasos y actividades que garanticen al contribuyente una fiscalización y auditoría objetiva e independiente, con fundamento en el debido proceso y el derecho a la defensa.

18.- Todos los encuestados convergen en la necesidad de diseñar lineamientos normativos y procedimentales, cuya implementación contribuya en la optimización



de los procesos de auditoría y fiscalización de tributos municipales que adelanta la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía de San Diego.

19.- La percepción de los encuestados es que, una actualización de las normas y procedimientos de fiscalización y auditoría de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía de San Diego, contribuiría a mejorar la eficiencia y eficacia de esos procesos.

20.- La totalidad de la muestra tomada opina que, la ejecución de procedimientos de Fiscalización y Control, con base en una norma actualizada, que enfatice en los sub procesos de planificación, ejecución y presentación de resultados, basados en el registro documental de éstos, pudiera influenciar en la Cultura Tributaria del Contribuyente de San Diego.

## **RECOMENDACIONES**

### **Propuesta de Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del Proceso de Auditoría y Fiscalización de los Tributos Municipales.**

1.- El Manual de Normas y Procedimientos es una herramienta de Control Interno estratégico, administrativo, contable y operacional, en tal sentido, para el sector público, éstos son obligatorios, es decir, su existencia no es opcional, así se desprende del artículo 34 de las Normas Generales de Control Interno del Sector Público vigentes. Habría asimismo que destacar, como parte de la responsabilidad que debe asumir la Administración Pública en el contexto de esa obligación, la revisión y actualización constante de tal herramienta de Control Interno, esto a la luz del artículo 36 de la ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal que se transcribe a tenor:

**Artículo 36.** Corresponde a las máximas autoridades jerárquicas de cada ente la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y fines del ente.

Por lo que, adecuar y actualizar los manuales por procesos es imprescindible, sobre todo en una plataforma jurídica tan compleja y cambiante como la actual, que, en cortos lapsos puede dejar obsoleto o inaplicable buena parte de las normas, pasos y actividades que estos manuales contienen, así como la delimitación de las responsabilidades asignadas; bien sea porque las normas marcos de las cuales se desprenden, o se suprimen o modifican o porque; la administración decide modificar a nivel de reglamentos su estructura organizacional y funcional, incluso, su Manual Descriptivo de Clases de Cargos.

Situación no ajena al ámbito operacional donde se ubica el Manual estudiado, por lo que allí estaría la primera recomendación, la relacionada con la necesidad de su adecuación y actualización, debido a la inminente modificación de la Ordenanza de Hacienda Pública Municipal de San Diego, la cual hace alusión a una “Dirección de Hacienda” ya extinta, ahora denominada “Dirección de Administración Tributaria” según la vigente Ordenanza de Reforma a la Ordenanza de la Rama Ejecutiva Municipal de San Diego, publicada en Gaceta Municipal número Ordinario 2280 del 26/10/2018.

Importante es señalar que, la prenombrada Dirección, es precisamente aquella donde se adscribe la Unidad Administrativa que ejerce las funciones de Fiscalización y Auditoría. Mención especial merece también, el hecho de que algunas de las funciones de la extinta “Dirección de Hacienda” difieren con las que ahora, a propósito de la referida reforma, les fueron asignadas a la Dirección de Administración Tributaria, lo cual representa asimismo, una materia a revisar para la mencionada adecuación, incluso, de la propia Ordenanza de Hacienda prenombrada.

2.- Luce pertinente recomendar asimismo, la necesaria revisión del método utilizado para la aprobación del referido manual y sus modificaciones, por cuanto estas se

concretan en un formato que es parte integral del documento evaluado, denominado “Nivel Aprobatorio”, en el cual se evidencia la firma de la Máxima Autoridad y el sello de su Despacho, lo que con claridad meridiana no connota *per se* un acto administrativo debidamente motivado, tal como lo exige la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en sus artículos 9 y 14. Se citan:

Artículo 9°- Los actos administrativos de carácter particular **deberán ser motivados**, excepto los de simple trámite o salvo disposición expresa de la Ley. A tal efecto, deberán hacer referencia a los hechos y a los fundamentos legales del acto. (Resaltado de este autor)

Artículo 14°- Los actos administrativos tienen la siguiente jerarquía: decretos, **resoluciones**, órdenes, providencias y otras decisiones dictadas por órganos y autoridades administrativas. (Resaltado de este autor)

3.- Otra recomendación de adecuación no menos importante lo es la ampliación de la sección 3 denominada “**Definiciones**”, para convertirla en un verdadero “**Glosario de Términos**” que sirva de guía al usuario del instrumento, con la incorporación de los conceptos siguientes, sin pretender que esto sean excluyentes:

- ❖ Estructura Organizativa.
- ❖ Máxima Autoridad Jerárquica.
- ❖ Manual.
- ❖ Manual de Normas y Procedimientos (Numeral 1 artículo 34 de las Normas Generales de Control Interno del Sector Público)
- ❖ Procedimientos.
- ❖ Normas.
- ❖ Riesgos.
- ❖ Hallazgo.
- ❖ Materialidad del Hallazgo.
- ❖ Acto Administrativo.
- ❖ Reparación.
- ❖ Multas.
- ❖ Acta Fiscal.
- ❖ Hitos de Control.
- ❖ Supervisión.
- ❖ Tributos.
- ❖ Contribuyente.
- ❖ Responsable.
- ❖ Hecho imponible.
- ❖ Base Imponible.
- ❖ Alícuota.

- ❖ Exención.
- ❖ Exoneración.
- ❖ Incentivo Fiscal.
- ❖ Sujeto Pasivo.
- ❖ Sujeto Activo.
- ❖ Domicilio Fiscal.
- ❖ Ingresos Tributarios.
- ❖ Sanciones.
- ❖ Intereses Moratorios.
- ❖ Liquidación de Impuesto.
- ❖ Recaudación Tributaria.
- ❖ Determinación Tributaria.
- ❖ Defraudación Tributaria.
- ❖ Compensación.
- ❖ Confusión.
- ❖ Declaratoria de Incobrabilidad.
- ❖ Ilícito Tributario Formal.
- ❖ Ilícito Tributario Material.
- ❖ Obligación Tributaria.
- ❖ Irretroactividad de la Norma.
- ❖ Tasa.
- ❖ Tasa Administrativa.
- ❖ Impuesto.
- ❖ Contribuciones especiales.
- ❖ Auditoría.
- ❖ Auditoría Fiscal.
- ❖ Administración Tributaria.
- ❖ Planificación de Auditoría.
- ❖ Expediente Administrativo.
- ❖ Eficacia Jurídica del Acto Administrativo.
- ❖ Motivación del Acto Administrativo.
- ❖ Papeles de Trabajo.
- ❖ Programa de Fiscalización y/o Auditoría (Ampliación del existente)
- ❖ Evidencias documentales.
- ❖ Informe (Ampliación del existente).
- ❖ Orden de Trabajo.
- ❖ Credencial o Autorización.
- ❖ Cédula de Hallazgo.
- ❖ Monitoreo (Artículo 45 de las Normas Generales de Control Interno del Sector Público)
- ❖ Términos y Plazos. (Artículos 41 y 42 de la Lopa)
- ❖ Sustanciación.
- ❖ Administrado.
- ❖ Prescripción.
- ❖ Notificación (Artículo 73 de la Lopa)
- ❖ Recursos Administrativos.
- ❖ Coordinación.

- ❖ Supervisión.
- ❖ Cuidado y diligencia profesional.
- ❖ Juicio del Auditor.
- ❖ Ética.
- ❖ Municipio.
- ❖ Hacienda Pública Municipal.

4.- Existe en el Código Orgánico Tributario de Venezuela vigente, específicamente en su Título IV, Capítulo I, Sección Segunda, artículos 137 al 146, un conjunto de aspectos normativos y procedimentales, perfectamente adaptables a las facultades de Fiscalización y Auditoría propias de la Administración Tributaria de la Alcaldía de San Diego, los cuales se recomiendan considerar en el proceso de adecuación y actualización del Manual estudiado. Cabe destacar entre los más significativos los siguientes:

- ❖ Fiscalizaciones generales sobre uno o más periodos o de manera selectiva sobre uno o más elementos de la Base Imponible.
- ❖ Fiscalizaciones en sede, usando información proveniente de proveedores, compradores o cualquier otro tercero que se relacione con las actividades del sujeto pasivo objeto de fiscalización.
- ❖ Solicitar a comparecer ante la oficina de Administración Tributaria a contribuyentes, responsables y terceros a fines de responder preguntas relativas a la actuación fiscal y/o a reconocer firmas, documentos o bienes.
- ❖ Retener y asegurar documentos revisados, incluidos los registrados en medios magnéticos, en aquellos casos en que exista riesgo de desaparición o supresión y; tomar las medidas necesarias para su conservación. Levantar acta en la cual éstos se especifiquen.
- ❖ Requerir copias de los soportes físicos y/o magnéticos que van a respaldar los hallazgos, sin importar que éstos provengan de terceros prestadores de servicios administrativos.

- ❖ Hacer uso de programas de aplicación en auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos contenidos en los equipos informáticos de los contribuyentes y/o responsables, necesarios en el procedimiento de fiscalización y determinación.
  
- ❖ Adoptar las medidas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que sirva de prueba relevante del hallazgo, cuando ésta se encuentre en poder del contribuyente, responsable o tercero.
  
- ❖ Requerir el auxilio de la fuerza pública pertinente, cuando hubiere impedimento en el desempeño de las facultades de fiscalización y/o auditoría.
  
- ❖ Retener los medios que contenga la contabilidad por un plazo no mayor de treinta (30) días continuos, cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:
  - 1.- El contribuyente o responsable, sus representantes o quienes se encuentren en el lugar donde se practique la fiscalización, se nieguen a permitir la fiscalización o el acceso a los lugares donde ésta deba realizarse, a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de seguridad, entre otros aspectos.
  - 2.- No se hubieren registrado contablemente las operaciones efectuadas por uno o más períodos anuales, o en dos (2) o más períodos menores al anual.
  - 3.- Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
  - 4.- No se hayan presentado dos o más declaraciones, a pesar de haber sido requeridas por la Administración Tributaria.
  - 5.- Se desprendan, alteren o destruyan sellos, precintos o marcas oficiales, colocados por la Administración Tributaria, o se impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
  - 6.- El contribuyente o responsable se encuentre en huelga o en suspensión de labores.
  
- ❖ Las facultades de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente en el lugar donde el contribuyente o responsable tenga su domicilio fiscal, o en el de su representante, donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.
  
- ❖ La Administración Tributaria en el marco de su labor supervisora deberá garantizar el carácter reservado de la información producida y obtenida de la aplicación de una fiscalización y/o auditoría y; disponer las medidas necesarias para su conservación.

- ❖ La Administración Tributaria Municipal podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como adoptar las medidas cautelares cuando:

- 1.- El contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración.
- 2.- La declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud.
- 3.- El contribuyente no exhiba los libros y documentos soportes.
- 4.- La declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer el monto de las operaciones.
- 5.- Los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.

- ❖ La Administración Tributaria Municipal podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:

1. Se opongan u obstaculicen el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse la fiscalización o Auditoría.
2. Lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
3. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.
4. Ocurra alguna de las siguientes irregularidades:
  - .- Omisión del registro de operaciones, alteración de ingresos, costos y deducciones.
  - .- Registro de compras, gastos o servicios sin soportes.
  - .- Omisión o alteración en los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
  - .- No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos.

- ❖ En los casos en que se constate diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas por el contribuyente, se procederá así:

1. Cuando tales diferencias resulten en faltantes, **se constituirán en ventas omitidas** para el período inmediatamente anterior al que se procede a la determinación, al adicionar a estas diferencias, valoradas razonablemente, el porcentaje de beneficio bruto obtenido por el contribuyente en el ejercicio fiscal anterior al momento en que se efectúe la determinación.
2. Si las diferencias resultan en sobrantes, se procederá a ajustar el inventario final, valorado razonablemente, correspondiente al cierre del ejercicio fiscal anterior, constituyéndose en una **disminución del costo de venta**.

- ❖ La determinación efectuada por la Administración Tributaria mediante la fiscalización o auditoría con fundamento en una base presunta, podrá ser modificada, cuando en la resolución **se hubiere dejado constancia del carácter parcial** de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso serán susceptibles de análisis y modificación aquellos aspectos que no fueron considerados.

5.- Es de importancia también, sobre todo por el aspecto inductivo que debe caracterizar a un Manual de Normas y Procedimientos para su usuario, ampliar la sección 4, denominada “Normativa Legal”, a fin de incorporar otras que no figuran en su composición, entre éstas:

- ❖ Ley Orgánica de la Administración Pública. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.147 Extraordinario de fecha 17-11-2014
- ❖ Ley Orgánica de Planificación Pública y Popular. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.148, Extraordinaria, de fecha 18 de diciembre de 2014.
- ❖ Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario de fecha 30-12-2015.
- ❖ Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013, Extraordinaria, de fecha 23 de diciembre de 2010.
- ❖ Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.
- ❖ Normas Generales de Control Interno del Sector Público. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.851, de fecha 18/02/2016.
- ❖ Normas Generales de Auditoría de Estado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.172, de fecha 22/05/2013 (Referencial)

6.- Insertar en el bloque correspondiente a la **Sección 4.2. “Normas Generales que rigen la Materia”** del Manual en cuestión, las relativas a la Conducta del Fiscal y Auditor en el ejercicio de sus funciones; usando como referencia las que definen las Normas Generales de Auditoría de Estado, referidas a:

- ❖ Criterios de Calidad
- ❖ Supervisión.
- ❖ Ética del Fiscal y el Auditor.
- ❖ Capacidad Profesional.
- ❖ Reserva de la Información.
- ❖ Cuidado y Diligencia Profesional.
- ❖ Juicio del Fiscal y el Auditor.
- ❖ Independencia.



❖ Inhibiciones.

7.- Insertar en el bloque correspondiente a la **Sección 4.2. “Normas Generales que rigen la Materia”** del Manual en cuestión, las relativas a la Planificación de la actuación de fiscalización o de auditoría, fundamentalmente para incorporar la obligatoriedad por parte del nivel supervisor de emitir una “Orden de Trabajo”, previa a la correspondiente acreditación del trabajo de ejecución, que exija:

- ❖ La elaboración y presentación de un requerimiento general o petitorio por parte del Fiscal o Auditor actuante, contentivo de información y documentación pertinente, en poder del contribuyente.
- ❖ La demostración mediante un “Memorándum de Planificación” que se obtuvo el conocimiento general del Contribuyente sujeto de la actuación, sobre sus deberes formales y materiales, operaciones, sistemas de contabilidad y de control de inventarios, estructura organizacional, ubicación física, representante legal, sus actividades, entre otros.
- ❖ La elaboración y presentación de un “Programa de Fiscalización o Auditoría” que con fundamento a la información y documentación obtenida, defina los objetivos específicos, el alcance, la naturaleza, las muestras, de ser el caso, los recursos a utilizar y el tiempo de la actuación a ordenar.
- ❖ La apertura de los correspondientes “Papeles de Trabajo” (o expediente administrativo) que van a soportar la trayectoria del trabajo realizado, en sus tres (3) fases, Planificación, Ejecución y Resultados.

8.- Cumplidas las especificaciones del punto anterior, podrá el nivel supervisor jerárquico de la Unidad Administrativa o funcionario en quien delegue tal facultad, cerrar la fase de planificación con la emisión del correspondiente “Credencial”, (o Autorización) documento dirigido al Contribuyente o Responsable, mediante el cual se faculta formalmente al Fiscal o Auditor para ejecutar la actuación según corresponda.

9.- Insertar en el bloque correspondiente a la Sección 4.2. “Normas Generales que rigen la Materia” del Manual en cuestión, algunos aspectos relativos a la ejecución de la actuación, entre éstos los siguientes:

- ❖ Presentar al contribuyente la actuación acreditada, refiera el objetivo general de la misma, solicite su colaboración para el cumplimiento de la misión, levante “Minuta de Instalación” o “Acta Inicial de Instalación” a suscribir por las partes.
- ❖ Solicitar información complementaria a través de Acta de Requerimiento, útil para desarrollar los objetivos y alcance de la actuación acreditada.
- ❖ Evaluar el cumplimiento de la normativa aplicable a los deberes formales y/o materiales del contribuyente, según el alcance del trabajo.
- ❖ Redactar cuando sea aplicable los Hallazgos de Fiscalización y/o auditoría según los siguientes componentes:
  - .- **Condición:** Supuesto de Hecho. (Acto, hecho u omisión)
  - .- **Criterio:** Supuesto de Derecho. (Dispositivos supuestamente contrapuestos)
  - .- **Causa:** Motivo de la ocurrencia. (Fallas del Control Interno)
  - .- **Efecto:** Lo que ocasionó o el daño que hizo la “Condición” encontrada. (Defraudación tributaria, subestimación de ingresos, otros)
- ❖ Implementar el formato “Cédula de Hallazgo” a fin de registrar los componentes antes expuestos, incorporando a éste una casilla para registrar las evidencias documentales que le den solidez.
- ❖ Exigir al Fiscal o Auditor la obtención de “Evidencias” relevantes, suficientes y pertinentes que le permitan tener la certeza razonable de que el “Hallazgo” reseñado se encuentra satisfactoriamente comprobado.
- ❖ Implementar como actividad, la discusión previa con el contribuyente o responsable objeto de actuación, de los hallazgos de Fiscalización y auditoría logrados, con el fin de asegurar la solidez de las evidencias, la validez de las conclusiones y la pertinencia de las recomendaciones.

10.- Insertar en el bloque correspondiente a la Sección 4.2. “Normas Generales que rigen la Materia”, del Manual en cuestión, algunos aspectos relativos a la presentación de los resultados, entre éstos los siguientes:

- ❖ Implementar la generación de un Informe de Fiscalización y/o auditoría, con los resultados obtenidos, redactado en forme lógica, objetiva, imparcial y constructiva,

firmado por el nivel competente (Auditor o Fiscal, Niveles Supervisor y Coordinador)

- ❖ Implementar la emisión de informe preliminar, en aquellos casos donde se presuma, de acuerdo a los resultados obtenidos, la contravención de deberes formales y/o materiales que pudieran representar ilícitos tributarios, a objeto de que el contribuyente realice los alegatos correspondientes, la Administración tributaria los valore y; emita el consecuente Informe Definitivo. A tal efecto, establezca los plazos para dar respuesta al referido Informe Preliminar, para la valoración y la emisión del Informe Definitivo.
- ❖ Unificar la forma institucional de presentación de los informes de actuación para dar consistencia a los resultados de las actuaciones.

11.- Ampliar el bloque de anexos del Manual, con la incorporación de los formatos siguientes:

- ❖ Orden de Trabajo.
- ❖ Programa de Fiscalización y/o Auditoría.
- ❖ Memorándum de Planificación.
- ❖ Modelo de Programa de Fiscalización.
- ❖ Modelo de Programa de Verificación de Deberes Formales y Materiales.
- ❖ Autorización o Credencial.
- ❖ Minuta de Instalación o Acta Inicial de Instalación.
- ❖ Modelo de Acta de Apremio.
- ❖ Modelo de Cédulas de Fiscalización y/o Auditoría.
- ❖ Cédula de Hallazgo.
- ❖ Modelo de Acta de Reparación. (Según segundo párrafo del art. 28 de la Ordenanza de Hacienda Municipal vigente)
- ❖ Modelo de Resolución de Reparación.
- ❖ Modelo de Informe. (Preliminar y Definitivo)
  
- ❖ Se requiere asimismo, adecuar aquellas que si contempla el manual estudiado, fundamentalmente sus siglas, así como para cambiar del nombre “Dirección de Hacienda” al de “Dirección de Administración Tributaria”

12.- Las siguientes son recomendaciones que apuntan al fortalecimiento de los procedimientos de “Fiscalización” y de “Verificación de Deberes Formales y Materiales” que prescribe el referido Manual:

A) Adecuar los pasos del 1 al 7 del “**PROCESO I Fiscalización**”, previstos en las páginas de la 3/6 a 6/6, de acuerdo a los siguientes lineamientos generales:

**1.- Orden de Trabajo y credencial o Autorización separadas, para promover la importancia del trabajo de Planificación y los hitos de control.**

- ❖ Emitir la “Orden de Trabajo” al Auditor o Fiscal solo a los fines de que realice el proceso de planificación, en tal sentido, este documento suscrito por el Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría debe exigir la generación de un primer “Acta de Requerimiento” con información y documentación necesario a estos fines; un “Memorándum de Planificación” que demuestre el conocimiento integral del contribuyente que será objeto de actuación por parte del Fiscal o Auditor designado y, el correspondiente “Programa de Fiscalización y/o Auditoría” (En referencia al documento “Programa de Fiscalización y/o auditoría”, se trata de cambiar el paradigma errado de elaborarlo a posteriori, para hacerlo oportunamente, en el marco de la planificación)
- ❖ La referida “Orden de Trabajo” deberá establecer su origen, es decir si ésta obedece a la Planificación anual que en conjunto realizó el Director de Administración Tributaria y el Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría ó, si proviene de otro tipo de solicitud.
- ❖ Una vez cumplido el subproceso antes expuesto por parte del Fiscal o Auditor designado y en ejercicio de hitos de control, las acciones coordinadoras y supervisoras, dado el visto bueno por el Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría, el Fiscal o Auditor elabora prospecto de “Credencial o Autorización” y entrega al Jefe de la Unidad de Fiscalización y

Auditoría, quien tramita ante el Director de Administración Tributaria la correspondiente suscripción.

## **2.- Presentación de la Actuación.**

Secuencialmente, el Fiscal o Auditor autorizado para ejecutar la actuación fiscal, presenta al Contribuyente o Responsable la referida “Credencial o Autorización”, instala la actuación, suscribiendo junto al Contribuyente o Responsable o persona en quien deleguen tal actividad, el “Acta Inicial de Instalación” y; aplica primer “Acta de Requerimiento” de información y documentación necesaria para ejecutar su trabajo.

## **3.- Ejecución, registro y soportes de la actuación.**

- ❖ Exigir la elaboración de “Cédulas de Fiscalización y/o Auditoría” para registrar:
  - ✓ La revisión de los pagos realizados por el Contribuyente.
  - ✓ La revisión de la declaración de Ingresos Brutos realizada.
  - ✓ El cálculo de la “Base Imponible” según Fiscalización o Auditoría.
  - ✓ La comparación entre los Ingresos según fiscalización o Auditoría y los Ingresos declarados.
  - ✓ La verificación de deberes formales y materiales.
  - ✓ La revisión de facturas y otros documentos soportes de la contabilidad.
  - ✓ Determinación del impuesto a reponer, de ser el caso.
  - ✓ Otras acciones en el marco de la ejecución del trabajo.
  
- ❖ El Fiscal o Auditor deberá acompañar a los anteriores registros de su actuación, los correspondientes soportes (evidencias) documentales que le dan la solidez suficiente.

## **4.- Presencia de Hitos de Control Supervisorio en la elaboración del “Acta de Conformidad” y el “Acta de Reparación”**

- ❖ Las cédulas de Fiscalización y/o Auditoría antes descritas, junto a los soportes documentales, deberán ser presentados por el Fiscal o Auditor por ante el Jefe de Unidad de Fiscalización y Auditoría a los fines de la correspondiente supervisión y visto bueno. (Visto bueno que pasa por firmar y sellar en señal de esto)
  
- ❖ Cumplido lo antes expuesto, el Fiscal o Auditor, elabora prospecto de “Acta de Conformidad” o “Acta de Reparación”, según el caso, y presenta al Jefe de Unidad de Fiscalización y Auditoría a los fines de la correspondiente supervisión y visto bueno y; la tramitación ante el Director de Administración Tributaria para la respectiva notificación al contribuyente o responsable objeto de la actuación fiscal. (Visto bueno que pasa por firmar y sellar en señal de esto)

Lo anterior permite el cambio de paradigmas existentes, referentes a que solo el “Acta de Reparación” es sometida a la supervisión previa del Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría y no así el “Acta de Conformidad” y; a que dichas actas son suscritas por el propio Fiscal o Auditor actuante sin la acción supervisora, correspondiente a su superior jerárquico inmediato.

- ❖ Cabría resaltar también que, el artículo 28 de la Ordenanza de la Hacienda Pública Municipal de San Diego del 10 de marzo del 2015 vigente, exige sea el Alcalde o Alcaldesa o el Director de Administración Tributaria, quien realice la referida notificación, distinto esto a lo que el Manual estudiado propone en su Paso 6, Responsable Auditor III y Actividad 6.1. Pág. 6/6, en razón a que, es el Funcionario actuante quien lo hace.
  
- ❖ Ampliar en el Paso 4 (Cont.), Responsable Auditor III, Actividad 4.11. Pág. 5/6, referida a la construcción del “Acta de Reparación”, lo relativo a su

contenido, a fin de adecuarla a las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del artículo 28 de la ordenanza de la Hacienda Pública Municipal de San Diego del año 2015; en tal sentido, dicho precepto exige que ésta contenga además:

- .- Indicación del Tributo, periodos fiscales y los elementos fiscalizados de la Base Imponible.
- .- Hechos u omisiones detectados en la fiscalización y los métodos utilizados a tales efectos.
- .- Discriminación de los montos por concepto de tributos.
- .- Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados.
- .- Emplazamiento al Contribuyente o Responsable a que proceda a pagar el impuesto resultante, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes.

- ❖ Insertar como Actividad, la suscripción del “Acta de Reparación” por el funcionario actuante y un testigo, preferentemente funcionario de Administración Tributaria Municipal, en aquellos casos en los cuales el contribuyente o Responsable se negare a suscribirla.

Esto tiene gran relevancia, en virtud de que dicho documento debe gozar de “valor probatorio” como documento público (Artículo 30 de la norma ejusdem), especialmente el Acta de Reparación que representa el registro de las razones que la Administración Tributaria propone como antesala a la emisión del acto administrativo sancionador al comprobarse la existencia de ilícito tributario.

- ❖ En referencia a la “Resolución de Reparación”, cuya emisión es función de la Unidad de Análisis y Evaluación Tributaria según lo prescribe el Manual en cuestión, en razón a que no deja claro la norma en su paso 7 (página 6/6), quién debe suscribirla, se sugiere que dicho paso, exprese que, sea el Jefe de esa Unidad quien la prepare y remita a la Dirección de Administración Tributaria a los fines de su suscripción y notificación al contribuyente o responsable objeto de la actuación.

B) Adecuar los pasos del 1 al 7 del **“PROCESO II Verificación de Deberes Formales y Deberes Materiales”**, previstos en las páginas de la 2/5 a 5/5, de acuerdo a los siguientes lineamientos generales:

**1.- Inserción del subproceso de Planificación de la Fiscalización.**

- ❖ El Paso 1 de este procedimiento (Pág. 3/5) ordena directamente la elaboración del “Credencial o Autorización” para la correspondiente “Verificación”, a cargo del Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría; omitiendo los aspectos de Planificación supra descritos (Letra “A” de estos Lineamientos). Por lo que se sugiere su modificación a fin de insertar ese subproceso de Planificación.

**2.- Presencia de Hitos de Control Supervisorio en la respuesta al “Acta de requerimiento” y emisión de “Ratificación” de lo requerido en casos de no entrega.**

- ❖ El Fiscal o Auditor autorizado o acreditado, vencido el lapso otorgado para la entrega de la información solicitada mediante Acta de Requerimiento aplicada, levanta “Acta de Hacer Constar” el incumplimiento y, propone al Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría la emisión y suscripción de “Acta de Apremio”, mediante la cual se ratifica la solicitud incumplida y se otorga un (1) día hábil contado a partir de la recepción de dicha acta, para la entrega de la información y/o documentación solicitada so pena de las consecuencias para el contribuyente a que diere lugar (Ilícito Tributario / Art. 96 numeral 4 Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio San Diego).



La propuesta anterior, rompe con el vacío en la norma, referente a la omisión del documento mediante el cual el Fiscal o Auditor ratifica la solicitud efectuada a través del Acta de Requerimiento incumplida por el Contribuyente o responsable y; con la ausencia de actividades de supervisión en este “Paso”

### **3.- Presencia de Hitos de Control Supervisorio en la elaboración del Acta de Recepción y Verificación, Acta de Reparación y Resolución de Reparación.**

- ❖ Insertar como “Paso”, tanto para la emisión de “Acta de Recepción y Verificación” en casos de conformidad, como de “Acta de Reparación”, la presentación de las mismas, junto al expediente administrativo conformado, ante el Jefe de Fiscalización y Auditoría, a los fines de su revisión y visto bueno. Igual procedimiento debe ejecutarse, para la emisión de la correspondiente “Resolución de Reparación”.
- ❖ Cambiar el paradigma mediante el cual es el Fiscal o Auditor quien elabora la Resolución de Reparación, esto en virtud a que, existiendo una Unidad de Análisis y Evaluación Tributaria, debería ser ésta, quien la elabore y, siguiendo los procedimientos que encierran los hitos de control antes señalados, relativos a la revisión, visto bueno, suscripción y remisión, someterlo a la consideración de la Dirección de Administración Tributaria.
- ❖ En relación a la notificación al contribuyente o responsable objeto de “Reparación”, debería estar a cargo de la Dirección de Administración Tributaria, quien asimismo deberá suscribirla, lo que rompe el paradigma previsto en la norma en cuestión, referido a que es el Fiscal o Auditor actuante quien lo hace.

C) Adecuar los pasos del 1 al 9 del **“PROCESO III Verificación de Deberes Formales y Deberes Materiales previa solicitud”**, previstos en las páginas de la 1/6 (sic) a 5/5, de acuerdo a los siguientes lineamientos generales:

- ❖ El “Paso 1” de este **PROCESO III** Pág. 3/5, inserto en el estudiado Manual, se presenta invertido, toda vez que, debería ser el Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría quien reciba de la Unidad de Licencia, Solvencia y Liquidación, el expediente contentivo de la solicitud de verificación de deberes formales y/o materiales y no el Analista de Fiscalización y Auditoría II, tal cual como lo plantea.
- ❖ Secuencialmente, el Jefe de la Unidad de Fiscalización y Auditoría debería remitir mediante memorándum al nombrado Analista de Fiscalización y Auditoría II dicho expediente, a los fines pertinentes de acuerdo lo plantea la “Actividad 1.1.” del cuestionado “Paso 1”.
- ❖ Lo siguiente debería ser, al igual que en los **Procesos I y II** ya sugeridos en las letras “A” y “B” de estos lineamientos, insertar los pasos referidos a la Planificación de la actuación, al registro de la verificación efectuada, a la conformación de evidencias documentales, a los hitos de control supervisorio y de notificación de Reparación, ya expuestos.
- ❖ Es importante asimismo, insertar la solicitud mediante “Acta de Requerimiento” de información y documentación necesaria para la ejecución de la “Verificación”, cuando hay conformidad para realizarla, esto en razón de que la Actividad 5.2 (Pág. 3/5) lo omite.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Trabajos de Grado

Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann-Tacna, de la República del Perú; título: La Administración Tributaria Municipal y el Nivel de Recaudación del Impuesto Predial en la Municipalidad Distrital del Ite”, Autor: Sandra Marleni Choqueña Kisper, año 2015.

Universidad de Buenos Aires, Argentina, título: Tributación Municipal: búsqueda de eficiencia a través de la codificación de ciertas normas comunes y a través del uso de nuevas tecnologías”, autor: Wainer, año 2007.

Universidad de Carabobo, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Campus Bárbula, Naguanagua, estado Carabobo, título Propuesta de Lineamientos de Control Fiscal al Impuesto Sobre Actividades Económicas, para mejorar la Recaudación de la Alcaldía del Municipio Bolivariano Julián Mellado del Sombrero, Estado Guárico”, autor: Ruiz, año 2013.

Universidad de Carabobo Campus Bárbula, título: Propuesta para el Mejoramiento del Control Fiscal en la Recaudación del Impuesto Sobre Inmuebles Urbanos Cobrados por la Alcaldía del Municipio Naguanagua; Autor: Sánchez; año 2011.

Universidad de Carabobo, Área de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Campus La Morita, Estado Aragua; título; Análisis del Control Fiscal sobre el Ejercicio del Régimen de La LOCTI, bajo su caracterización como una Contribución Parafiscal, en el marco del Sistema Tributario Venezolano; Autor: Aranda, año 2012

Universidad de Carabobo, Núcleo La Morita; Título: Lineamientos de Auditoría Fiscal como Herramienta Interna para evitar Sanciones por incumplimiento de los

deberes Formales del Impuesto al Valor Agregado en Industria Procesadora, C.A;  
Autor: Arreaza, año 2015.

Universidad José Antonio Páez, San Diego Estado Carabobo; Título: Propuesta de un Mecanismo de Control Interno Previo a la Emisión del Informe de Auditoría que Garantice su Eficacia Jurídica Autor: Estaba R. año 2013.

Universidad José Antonio Páez, San Diego, Estado Carabobo, Título: Diseño de un Manual de Normas y Procedimientos del Proceso de Auditoría para Mejorar la Eficiencia en la Unidad de Auditoría Interna de la Alcaldía del Municipio Miranda Estado Carabobo Autor: Sevilla, año 2015.

### **Libros**

Arias, F. (2006). El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica. 5ta edición. Editorial Espíteme. Caracas, Venezuela.

Arens A. (2007). Auditoría un Enfoque Integral. Editorial. Pretendice – Hall México.

Arias, Fidas G. (2012). El Proyecto de Investigación e Introducción a la Metodología Científica. 6ta Edición. Editorial Episteme. C.A. Caracas. Venezuela.

Auditoría Interna Integral: Administrativa, Operacional Financiera. Editorial Pearson Educación México.

Balestrini, Miriam (2006). Cómo se Elabora el Proyecto de Investigación. Caracas: BL Consultores Asociados, Servicio Editorial.

Camisón, C., Cruz, S. y González, T. (2006) Gestión de la calidad: conceptos, enfoques, modelos y sistemas. España. Editorial Pearson Educación S.A.

Castillo, M. (2012). Hallazgos de Auditoría, Evidencias y Papeles de Trabajo. Contraloría del Estado Carabobo: Fundacontrol.

- Cepeda J. (1999). Auditoría y Control Interno. Editorial Mac Graw-Hill. Colombia.
- Estupiñán, R. (2006). Control Interno y Fraudes, con base en los ciclos de transacciones y análisis de caso I, II, eco, Ediciones Ltda.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2005). Declaración de Normas de Auditoría (DNA), Publicaciones Técnicas (PT) y Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP), de Aceptación General en Venezuela. Tomo II, 6ta. Edición. Fondo Editorial de Contador Público Venezolano. Venezuela.
- Hilarión Vegas Meléndez (2013). La Administración Pública en Venezuela. Universidad de Carabobo.
- Holmes W. (2001). Auditoria, Principios y Procedimientos, tomo I teoría y problemas. Editorial Limusa S.A.
- Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoria de Estado (COFAE). (2014), Auditoría de Gestión. Caracas. Venezuela.
- Luisa Rodríguez de Sanoja (2012). Actividad Financiera del Sector Público en Venezuela. Universidad de Carabobo.
- Muñoz C, Juan R. (2010). Análisis de Datos Estadísticos Aplicados a las Ciencias Sociales. Valencia –Venezuela. Universidad de Carabobo.
- Normas Internacionales de Auditoría Interna 2013. (NIAI). Santillana R. (2004).
- Thompson/Strickland. (2003). Administración Estratégica (13a edición). México: Mc Graw-Hill Interamericana, S.A.
- Whittington, R. y Pany, K. (2005). Auditoría: Un enfoque Integral. Décima Segunda Edición. Mc Graw-Hill Interamericana Editores. Bogotá. Colombia.

Zanabria H. y Nieves. E. (2009). Enfoque Integral de Auditoría Gestión Presupuestaria al Sector Público. Caracas. Venezuela.

### **Leyes, Normas y Reglamentos**

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1.999.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453, Extraordinaria, de fecha 24 de marzo de 2000.

Ley Orgánica de la Administración Pública, Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.147, de fecha 17/11/2014.

Ley de Planificación Popular, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.148, de fecha 18/11/2014.

Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 de fecha 18/11/2014.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015, de fecha 28/12/2010.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013, de fecha 23/12/2010.

Normas Generales de Auditoría de Estado, Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.172, de fecha 22/05/2014.

Normas Generales de Control Interno, Publicadas en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.851, de fecha 18/02/2016.

Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.240, de fecha 12/08/2009.

Ordenanza de Hacienda Pública Municipal de San Diego, publicada en Gaceta Municipal 0451 del 10/02/2015.

Ordenanza de Reforma General a la Ordenanza sobre Actividades Económicas, de Industria, Comercio, Servicio o de índole Similar del Municipio San Diego publicada en Gaceta Municipal de San Diego número Ordinario 0379 de fecha 19 de diciembre de 2014.

Ordenanza de Reforma a la Ordenanza de la Rama Ejecutiva Municipal de San Diego, publicada en Gaceta Municipal Número Ordinario 2280 del 26/10/2018.

Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda del Municipio San Diego del estado Carabobo; noviembre de 2017.



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES  
GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA**



## **ANEXO A**

### **INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS (CUESTIONARIO)**

**Trabajo de Investigación:** Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

**Tesista: Federico Estaba Rosas**

#### **Instrucciones**

Muy respetuosamente me dirijo a ustedes, en la oportunidad de someter a su consideración una serie de interrogantes, para las cuales aplican respuestas cerradas con carácter dicotómico “Si” o “No”. Lea detenidamente cada una de éstas y seleccione la opción que considere aplicable; en tal sentido, coloque una (X) en el recuadro que corresponda a su preferencia. Use bolígrafo para completar este instrumento y seleccione solo una alternativa. Agradezco no dejar preguntas por responder. Sus comentarios adicionales pueden reflejarlos al final del cuestionario, en la hoja en blanco anexa destinada a tal fin, identificando el ítem al que se refiere.



N°	PREGUNTAS	SI	NO
1	¿Considera usted que el Instrumento denominado Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, propende a la optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, así como a la unificación de criterios atinentes a su desarrollo?		
2	¿Estima usted que, el Manual de Normas y Procedimientos identificado, representa una guía efectiva que conduzca a la ejecución objetiva, sistemática y profesional de las actuaciones fiscales vinculadas al control posterior de las operaciones financieras llevadas a cabo por el Contribuyente del Municipio San Diego ?		
3	¿Cree usted que, el Manual de Normas y Procedimientos identificado, prevé suficientemente la delimitación de las áreas a evaluar, el periodo con el que se corresponde la actuación, el tipo de análisis a efectuar, así como los criterios para la selección de muestras?		
4	¿Exige el Manual de Normas y Procedimientos identificado, la conformación de evidencias suficientes, pertinentes y relevantes como basamento de la certeza de los hallazgos obtenidos en el desarrollo de las actuaciones fiscales?		
5	¿Garantiza el Manual de Normas y Procedimientos identificado, que las fiscalizaciones y auditorías obedezcan a una planificación de las tareas, así como a la definición de los hitos de control supervisor y de coordinador, previos a su ejecución?		
6	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, la exigencia de elaboración de Papeles de Trabajo que registren y soporten los distintos procesos de fiscalización y auditoría ejecutados, así como la obligatoriedad de firma de los responsables de su elaboración y correspondiente supervisión?		
7	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, aspectos relacionados con el cuidado y juicio profesional que debe el fiscal y auditor tributario observar al seleccionar los mejores métodos, técnicas y pruebas que han de aplicarse en las actuaciones fiscales?		
8	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, regulaciones que obliguen a la presentación de informes cuya redacción sea clara, lógica, objetiva, precisa, imparcial y constructiva, fundamentados en las correspondientes evidencias documentales?		
9	¿Exige el Manual de Normas y Procedimientos identificado, el conocimiento previo y la actualización de la información sobre el contribuyente objeto de fiscalización o auditoría, que permita establecer los riesgos de la actuación, los objetivos, el alcance, las		

N°	PREGUNTAS	SI	NO
	técnicas y los procedimientos específicos y el tiempo estimado de la actuación?		
10	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, una Orden de Trabajo que obligue a una planificación, previa a la acreditación para la ejecución de la fiscalización o auditoría propiamente dicha?		
11	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, una estructura básica para la conformación del Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría, que incluya los supuestos de hecho y de derecho supuestamente contrapuestos, así como las causas que generaron la condición encontrada y; los efectos que de ella se desprenden?		
12	¿Prevé el Manual de Normas y Procedimientos identificado, la discusión con el contribuyente sujeto de una actuación fiscal, de las observaciones y hallazgos detectados que garanticen su solidez, previa a la emisión del correspondiente Informe?		
13.-	¿Contiene el Manual de Normas y Procedimientos identificado, dispositivos que permitan la emisión de informes preliminares en los casos en que, de la fiscalización y/o auditorías se detecten supuestas contravenciones a los deberes formales y/o materiales del contribuyente, a objeto de que éste realice los correspondientes descargos, previos al inicio del proceso de suscripción de multas y reparos?	<b>HASTA AQUÍ OBJETIVO 1</b>	
14.-	¿Cree usted imprescindible la actualización y adecuación del Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente?		
15.-	¿Considera usted que, el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) debe ampliar los dispositivos relativos a la Planificación de los procesos que regula?		
16.-	¿Está usted de acuerdo en que, el Manual de Normas y Procedimientos identificado, debe contener aspectos de coordinación y supervisión del trabajo, amplios, que garanticen la eficiencia de los procesos y la eficacia de los resultados a alcanzar?		
17.-	¿Comparte usted la tesis de, incorporar Manual de Normas y Procedimientos identificado normas y acciones que garanticen al contribuyente una fiscalización y auditoría objetiva e independiente, con fundamento en el debido proceso y el derecho a la defensa?	<b>HASTA AQUÍ OBJETIVO 2</b>	
18.-	Ítem N° 18: ¿Cree usted que, el diseño e implementación de un conjunto de lineamientos normativos y procedimentales, contribuirán en la optimización de los procesos de auditoría y fiscalización de		

N°	PREGUNTAS	SI	NO
	tributos municipales que adelanta la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo?		
19.-	¿Estima usted que, una actualización de las normas y procedimientos de fiscalización y auditoría de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego, contribuiría a mejorar la eficiencia de esos procedimientos y la eficacia de sus resultados?		
20.-	¿Cree usted que, pudiera influenciar en la Cultura Tributaria del Contribuyente de San Diego, la ejecución de procedimientos de Fiscalización y Control, con base en una norma actualizada que enfatice en los sub procesos de planificación, ejecución y presentación de resultados, basados en el registro documental de éstos?	<b>TÉRMINO DEL OBJETIVO 3</b>	

**Fuente: Estaba F. 2019**

## **ANEXO B**

### **INSTRUMENTO (VALIDEZ)**

**Trabajo de Investigación:** Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

#### **VALIDACIÓN DEL CUESTIONARIO POR JUICIO DE EXPERTOS**

**Nombre del Investigador:** Federico Estaba Rosas

**Título del trabajo:**

Propuesta de Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

**Objetivo General**

Proponer Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

### **Objetivos Específicos**

1.- Diagnosticar el estado actual de los dispositivos normativos y procedimentales de la Dirección de Administración Tributaria de Alcaldía de San Diego, que rigen la ejecución del proceso de Fiscalización y de Auditoría.

2.- Analizar las Normas Generales y Específicas, las Acciones y los Responsables de su ejecución, para la adecuación y actualización de los dispositivos normativos y procedimentales que deben regular el Proceso de Fiscalización y de Auditoría, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

3.- Diseñar Lineamientos Normativos y Procedimentales para la Optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, en la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo.

### **Formato de evaluación del instrumento**

Para la evaluación del instrumento, marcar con una equis (X) el criterio que proceda, indicando las observaciones según sea el caso. Los ítems deben ser respondidos en su totalidad, seleccionando solamente una alternativa.

<b>Ítems</b>	<b>REDACCIÓN</b>			<b>Observaciones</b>
	<b>Clara</b>	<b>Confusa</b>	<b>tendenciosa</b>	
<b>1</b>				
<b>2</b>				
<b>3</b>				
<b>4</b>				

Items	REDACCIÓN			Observaciones
	Clara	Confusa	tendenciosa	
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				

1. ¿Está de acuerdo con los ítems propuestos en el instrumento?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

2. ¿Considera que es necesario agregar más ítems al instrumento de evaluación?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

De ser afirmativa la respuesta, menciónelos:

Una vez analizado el instrumento lo considero

Pertinente \_\_\_\_

Relevante \_\_\_\_

Nombre y Apellido: \_\_\_\_\_

Cédula de Identidad: \_\_\_\_\_

Título (s): \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

## ANEXO C

### TABULACIÓN DE DATOS

ITEM	PREGUNTA	SI		NO	
		F	%	F	%
1	¿Considera usted que el Instrumento denominado Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, propende a la optimización del Proceso de Fiscalización y Auditoría de Tributos Municipales, así como a la unificación de criterios atinentes a su desarrollo?	2	12,5	14	87,5%
2	¿Estima usted que, el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, representa una guía efectiva que conduzca a la ejecución objetiva, sistemática y profesional de las actuaciones fiscales vinculadas al control posterior de las operaciones financieras llevadas a cabo por el Contribuyente del Municipio San Diego ?	3	18,75	13	81,25
3	¿Cree usted que, el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, prevé suficientemente la delimitación de las áreas a evaluar, el periodo con el que se corresponde la actuación, el tipo de análisis a efectuar, así como los criterios para la selección de muestras?	3	18,75	13	81,25
4	¿Exige el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, la conformación de evidencias suficientes, pertinentes y relevantes como basamento de la certeza de los hallazgos obtenidos en el desarrollo de las actuaciones fiscales?	4	25	12	75
5	¿Garantiza el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, que las fiscalizaciones y auditorías obedezcan a una planificación de las tareas, así como a la definición de los hitos de control supervisor y de	2	12,5	14	87,5



ITEM	PREGUNTA	SI		NO	
		F	%	F	%
	coordinador, previos a su ejecución?				
6	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, la exigencia de elaboración de Papeles de Trabajo que registren y soporten los distintos procesos de fiscalización y auditoría ejecutados, así como la obligatoriedad de firma de los responsables de su elaboración y correspondiente supervisión?	1	6,25	15	93,75
7	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, aspectos relacionados con el cuidado y juicio profesional que debe el fiscal y auditor tributario observar al seleccionar los mejores métodos, técnicas y pruebas que han de aplicarse en las actuaciones fiscales?	0	0	16	100
8	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, regulaciones que obliguen a la presentación de informes cuya redacción sea clara, lógica, objetiva, precisa, imparcial y constructiva, fundamentados en las correspondientes evidencias documentales?	0	0	16	100
9	¿Exige el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, el conocimiento previo y la actualización de la información sobre el contribuyente objeto de fiscalización o auditoría, que permita establecer los riesgos de la actuación, los objetivos, el alcance, las técnicas y los procedimientos específicos y el tiempo estimado de la actuación, en garantía de la eficacia de ésta?	0	0	16	100
10	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, una Orden de Trabajo que obligue a una planificación, previa a la acreditación para la ejecución de la fiscalización o auditoría propiamente dicha?	0	0	16	100
11	¿Contempla el Manual de Normas y Procedimientos identificado, una estructura básica para la conformación del	2	12,5	14	87,5

ITEM	PREGUNTA	SI		NO	
		F	%	F	%
	Hallazgo de Fiscalización y/o Auditoría, que incluya los supuestos de hecho y de derecho supuestamente contrapuestos, así como las causas que generaron el hecho, acto u misión y; los efectos que de ellos se desprenden?				
12	¿Prevé el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, la discusión con el contribuyente sujeto de una actuación fiscal, de las observaciones y hallazgos detectados que garanticen su solidez, previa a la emisión del correspondiente Informe?	1	6,25	15	93,75
13	¿Contiene el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente, dispositivos que permitan la emisión de informes de actuación preliminares a objeto de que el contribuyente sujeto de una actuación realice los correspondientes descargos, previos a la elaboración y suscripción de multas y reparos?	2	12,5	14	87,5
14	Cree usted imprescindible la actualización del Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) vigente?	2	12,5	14	87,5
15	¿Considera usted que, el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) debe ampliar los dispositivos relativos a la Planificación de los procesos que regula?	2	12,5	14	87,5
16	¿Está usted de acuerdo en que, el Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría), debe contener aspectos de coordinación y supervisión del trabajo, amplios, que garanticen la eficiencia de los procesos y la eficacia de los resultados a alcanzar?	3	18,75	13	81,25
17	¿Comparte usted que la tesis de, incorporar Manual de Normas y Procedimientos de la Dirección de Hacienda (Unidad de Fiscalización y Auditoría) acciones que garanticen al contribuyente una fiscalización y auditoría objetiva e independiente, con fundamento en el debido	1	6,25	15	93,75

ITEM	PREGUNTA	SI		NO	
		F	%	F	%
	proceso y el derecho a la defensa?				
18	¿Cree usted que, el diseño e implementación de un conjunto de lineamientos normativos y procedimentales, en la optimización de los procesos de auditoría y fiscalización de tributos municipales que adelanta la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego del Estado Carabobo, contribuirían en la optimización de esos procesos?	2	12,5	14	87,5
19	¿Estima usted que, una actualización de las normas y procedimientos de fiscalización y auditoría de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio San Diego, contribuiría a mejorar la eficiencia de esos procedimientos y la eficacia de sus resultados?	0	0	16	100
20	¿Cree usted que, pudiera influenciar en la Cultura Tributaria del Contribuyente de San Diego, la ejecución de procedimientos de Fiscalización y Control, con base en una norma actualizada que enfatice en los sub procesos de planificación, ejecución y presentación de resultados, basados en el registro documental de éstos?	0	0	16	100
	<b>FRECUENCIA PROMEDIO ACUMULADA</b>	<b>30</b>	<b>9,38</b>	<b>290</b>	<b>90,62</b>

**Fuente: Estaba F. 2019**