

# “FORMA Y TIEMPO” DE LA POTESTAD ADMINISTRATIVA DE INVESTIGACIÓN

**Serviliano Abache Carvajal**

*Profesor de pregrado y postgrado, Universidad Central de Venezuela  
y Universidad Católica Andrés Bello. Profesor de postgrado, Universidad  
Metropolitana y Universidad Católica del Táchira*

*Resumen: Desde la perspectiva de la institución del procedimiento administrativo, se estudia el ejercicio de la potestad administrativa de investigación fiscal.*

*Palabras clave: Procedimiento Administrativo. Potestad administrativa. Investigación fiscal.*

*Summary: From the perspective of the institution of the administrative procedure, the author studies the exercise of administrative authority of tax investigation.*

*Key words: Administrative procedure. Administrative authority. Tax investigation.*

Recibido: 15 de julio de 2014

Aceptado: 17 de agosto de 2014



## SUMARIO

- I. La forma de las potestades administrativas
- II. La forma de la potestad de investigación fiscal
- III. El tiempo de las potestades administrativas  
y de la potestad de investigación fiscal
- IV. El tiempo para dictar el Acta Fiscal

### I. LA FORMA DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS

A diferencia de la libertad que disponen los particulares para ejercer –o no– sus derechos, la Administración no sólo está obligada a ejercer sus potestades, sino que además debe hacerlo limitando su actuación a ciertos rigores formales, de lo que se entiende su obligatoria aplicación<sup>1</sup> y eventual responsabilidad –tanto de la Administración cuanto del funcionario– ante su no tramitación<sup>2</sup>.

Así lo expresa textualmente el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública<sup>3</sup>, que si bien se refiere a la competencia, basta con recordar que ésta no es más que la “medida” de la potestad<sup>4</sup>:

Artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública: “Toda competencia atribuida a los órganos y entes de la Administración Pública será de *obligatorio cumplimiento* y ejercida bajo las condiciones, límites y *procedimientos establecidos*; será irrenunciable, indelegable, *improrrogable* y no podrá ser relajada por convención alguna, salvo los casos

---

1 Cf. Brewer-Carías, Allan R., *Principios del procedimiento administrativo en América Latina*, Legis Editores, Bogotá, 2003, p. 19.

2 Cf. *Ibíd.*, p. 21.

3 Publicada en Gaceta Oficial N° 5.890 Extraordinario, del 31-07-2008.

4 Al respecto, vid. Fraga Pittaluga, Luis, *La incompetencia en el Derecho administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición, Caracas, 2007, p. 21.

expresamente previstos en las leyes y demás actos normativos”<sup>5</sup> (Cursivas nuestras).

Al respecto, Blanquer afirma que “[l]as Administraciones Públicas que son titulares de potestades exorbitantes *deben ejercerlas con arreglo a un procedimiento fijado por la Ley*”<sup>6</sup> (cursivas del autor), de lo que se desprende, al unísono con la legislación venezolana, la *obligatoriedad* –no sólo de su ejercicio–, sino del seguimiento irrestricto por parte de la Administración del *cauce legalmente establecido*, para realizar su actividad y emitir su voluntad en apego al principio de legalidad.

En similares términos Brewer-Carías se ha referido a la “[n]ecesaria adecuación de la formación de la voluntad al procedimiento legalmente pautado”<sup>7</sup>, resaltando también el apego que debe seguir la Administración al cauce formal en el ejercicio de la *función administrativa*, sus potestades y constitución de su voluntad, entendiéndose, así, que el procedimiento –y obviamente, sus fases– está concebido para guiar la actuación administrativa y, simultáneamente, delimitar el establecimiento de las garantías de los particulares ante la Administración<sup>8</sup>.

Como puede observarse, no es posible hablar del ejercicio de las potestades administrativas, sin –forzosamente– hacer

5 Así también lo entiende José Ignacio Hernández: “[l]a potestad no sólo constituye un título habilitante sino que es, también, una auténtica obligación, en tanto las potestades son de preceptivo ejercicio, tal y como refiere el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública”. Hernández González, José Ignacio, “Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos», Actualización en procedimiento administrativo, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición revisada, Caracas, 2008, p. 78.

6 Blanquer, David, *Curso de Derecho administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 236.

7 Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del procedimiento administrativo*, Colección Estudios Jurídicos, N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002, p. 157.

8 Cf. Brewer-Carías, Allan R., *Principios del procedimiento administrativo*, Editorial Civitas, Madrid, 1990, p. 14.

lo propio sobre el medio *formal* a través del cual éstas deben *transitar*, esto es, la institución del “procedimiento administrativo”<sup>9</sup>. Después de todo, la Administración *debe* conducir su *función* y sujetar su actuación a ciertos requisitos y formalidades “antes” de la exteriorización de su voluntad<sup>10</sup>, siendo que ésta sólo puede constituirse a través de la sustanciación del procedimiento administrativo<sup>11</sup>.

A tales prescripciones se encuentra atada la *actividad* de la Administración Pública venezolana, de acuerdo al artículo 1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos<sup>12</sup>, según el cual:

Artículo 1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos: “La Administración Pública Nacional y la Administración Descentralizada, integradas en la forma prevista en sus respectivas leyes orgánicas, *ajustarán su actividad a las*

---

9 Que encuentra dentro de las razones históricas de su aparición, la reacción natural del Estado Liberal de Derecho a la asunción por parte de la Administración Pública de potestades autoritarias. Cf. Santamaría Pastor, Juan Alfonso, *Principios de Derecho administrativo*, volumen II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., tercera edición, Madrid, 2000, pp. 55 y ss.

10 En igual sentido, José Araujo Juárez: “[l]a formación de la voluntad de los órganos de la Administración Pública no se produce en el orden interno, ni por lo tanto, de la misma manera en que opera en el individuo o persona física, sino que de ordinario requiere de un “iter” procedimental, es decir, de una serie de ritos-forma, sin los cuales aquélla no puede producirse». Araujo Juárez, José, “La teoría de la forma y el derecho fundamental de defensa ante la Administración Pública», *Estudios de Derecho administrativo. Libro Homenaje Universidad Central de Venezuela*, volumen I, Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia, N° 2, Caracas, 2001, p. 56.

11 Cf. Leal Wilhelm, Salvador, *Teoría del procedimiento administrativo*, Vadell Hermanos Editores, Valencia, 2008, p. 40.

12 Al punto que Allan Brewer-Carías habla, en términos que compartimos, de un derecho al formalismo, de la siguiente manera: “En primer lugar, puede decirse que hay un derecho al formalismo. La Ley Orgánica, en efecto, es un texto que regula el procedimiento, estableciendo trámites, lapsos y requisitos y la Administración está obligada a cumplir esas formalidades necesarias para la validez y eficacia de sus actos. Este derecho al formalismo, se deduce, ante todo, del Artículo 1º de la Ley, que establece como obligación de la Administración, ajustar su acción a las prescripciones de la Ley». Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho administrativo... cit.*, p. 122.

*prescripciones de la presente Ley.// Las administraciones estatales y municipales, la Contraloría General de la República y la Fiscalía General de la República, ajustarán igualmente sus actividades a la presente Ley, en cuanto les sea aplicable” (Cursivas nuestras)*

Así también ha quedado plasmado –desde varias décadas atrás– en nuestra jurisprudencia, en relación a la canalización de la *función administrativa*:

“La función pública no puede ser ejercida de manera discrecional sino que está limitada por la Constitución y las leyes y éstas exigen que en el ejercicio de las atribuciones se realice conforme a unas formas determinadas o de acuerdo con un procedimiento constitutivo”<sup>13</sup>.

En este sentido, el procedimiento administrativo consiste, a decir de Esguerra<sup>14</sup>, en el conjunto de trámites regulares de naturaleza jurídica, que la Administración y los particulares deben cumplir para lograr el desarrollo normal de la *función administrativa* o con ocasión a ella. Por su parte, el procedimiento administrativo es concebido por Araujo Juárez<sup>15</sup>, precisamente como ese *cauce formal, jurídico y necesario* para el ejercicio de la actividad de la Administración, en otras palabras, el “vehículo formal” a través del cual se ejercita la *función administrativa*, al punto de afirmar que, comoquiera que toda actividad estatal-administrativa se debe manifestar a través del procedimiento administrativo, existe, entonces, una *identidad total* entre el concepto de la función administrativa con

---

13 Sentencia del 11-11-1962, de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, consultada en *Gaceta Forense*, N° 38, Órgano de Publicidad de la Corte Suprema de Justicia, Caracas, 1962, p. 137.

14 Cf. Esguerra Portocarrero, Juan Carlos, “La formalidad y la informalidad en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas», *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998, p. 125.

15 Cf. Araujo Juárez, José, *Principios generales del Derecho administrativo formal*, Vadell Hermanos Editores, Valencia, 1989, pp. 39, 46 y 48..

el propio procedimiento administrativo, cuyo *objeto o finalidad* consiste en alcanzar, por una parte, la legalidad de la actividad administrativa (la faz de eficacia), y por la otra, la garantía de los derechos e intereses de los particulares (la faz garantística).

En efecto, y como es sabido, es el cauce formal del procedimiento administrativo, el que constituye, en primera instancia, una *garantía en sí mismo* de los derechos del administrado<sup>16</sup>. A esto se refiere Araujo Juárez, al expresar que:

“Es sabido que el procedimiento administrativo no sólo constituye un instrumento de garantía de la corrección del obrar administrativo, sino que también cumple la importante función de constituir un medio de garantía que la Administración Pública respete los derechos de los administrados. Finalidad de garantía que es la esencia misma del procedimiento administrativo y una exigencia ineludible del Estado de Derecho”<sup>17</sup>.

Por otro lado, el transcurso del procedimiento conforme a Derecho constituye una garantía de la propia legalidad y eficacia de la actividad administrativa, por cuanto al respetarse los derechos de los administrados dentro del cauce formal simultáneamente se garantiza la legalidad misma de la actuación que desarrolla la Administración en el ejercicio eficaz de sus potestades<sup>18</sup>. De ahí que Brewer-Carías afirme con razón, que “[d]e eso se trata la estructuración de un procedimiento administrativo: por una parte, garantizar la eficacia de la actividad

---

16 Cf. Abache Carvajal, Serviliano, “De la teoría a la práctica: análisis del ‘procedimiento de determinación oficiosa’ regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 111.

17 Araujo Juárez, José, “La teoría de la forma...” cit., pp. 60 y 61.

18 Cf. Abache Carvajal, Serviliano, “De la teoría...” cit., p. 111..

administrativa; pero por la otra, garantizar los derechos de los particulares”<sup>19</sup>.

Sobre la “necesidad” que representa la *formalidad procedimental* en la actuación administrativa, y la garantía que constituye del interés público, resultan esclarecedoras las palabras de González Pérez:

“La sujeción de la acción administrativa a determinadas formalidades, la necesidad de que la acción administrativa se realice a través de los cauces formales de un procedimiento ha sido siempre –y sigue siéndolo– una de las más firmes garantías del interés público. El procedimiento administrativo podrá cumplir otras finalidades –como la garantía de los derechos de los ciudadanos–. Pero es, ante todo, garantía de que la actuación de los administradores va a dirigirse hacia el interés público, y, por tanto, garantía de un comportamiento ético. El Derecho administrativo impone a las Administraciones públicas seguir los trámites de unos procedimientos, tanto en sus funciones de provisión de medios como en las de realización de fines. No puede actuar libremente, como actúan los particulares”<sup>20</sup>.

En similar sentido se pronuncia Santamaría Pastor, quien haciendo remisión –nada más y nada menos que– al logro del Estado de Derecho a partir del procedimiento administrativo, enseña que:

“El procedimiento constituye una técnica capital al servicio del Estado de Derecho: pocos instrumentos son tan eficaces en orden a garantizar la libertad de los ciudadanos y el respeto a la legalidad por parte de la Administración en sus relaciones con terceros: la actuación con sometimiento a

---

19 Brewer-Carías, Allan R., *Principios del procedimiento administrativo en América...* cit., p. 265. En igual sentido, vid. Entrena Cuesta, Rafael, *Curso de Derecho administrativo*, volumen I/1, Editorial Tecnos, duodécima edición, Madrid, 1998, pp. 237 y 238.

20 González Pérez, Jesús, *La ética en la Administración pública*, Cuadernos Civitas, segunda edición, Madrid, 2000, p. 103.



formas posee un indiscutible efecto racionalizador y pacificador de los conflictos, y que disuade en gran medida las tendencias al arbitramento y a la arbitrariedad de los gobernantes”<sup>21</sup>.

Lo anterior se ve complementado, con lo que García de Enterría y Fernández<sup>22</sup> explican sobre la “esencia última” del procedimiento administrativo en su *triple dimensión*, entendido, bajo esa óptica, como (i) el medio de participación de los administrados en la conformación de la voluntad administrativa, (ii) el mecanismo que garantiza los derechos de los administrados, y (iii) el cauce que dirige la célere y eficaz satisfacción de los intereses generales. De lo anterior podemos concluir con Araujo Juárez<sup>23</sup>, el carácter *instrumental* (y principio de instrumentalidad<sup>24</sup>) del procedimiento en relación a la exteriorización de la voluntad administrativa, por cuanto el mismo no es más que el medio –fundamentalmente pragmático– a través del cual se logran los señalados  *fines*.

En este sentido, resulta importante la opinión de Hernández, quien vincula, en términos que suscribimos enteramente, la legalidad administrativa con el procedimiento que sirve de vehículo para el ejercicio de las potestades de la Administración, explicando que:

---

21 Santamaría Pastor, Juan Alfonso, op. cit., volumen II, p. 58.

22 Cf. García De Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo*, volumen II, Editorial Civitas, cuarta edición, Madrid, 1993, p. 452.

23 Cf. Araujo Juárez, José, *Principios generales...* cit., p. 84..

24 “El principio de instrumentalidad exige interpretar el procedimiento administrativo no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento o cauce para alcanzar un fin. De manera que lo que importa en la interpretación y en el tratamiento del procedimiento, es la finalidad perseguida”. Brewer-Carías, Allan R., “Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina”, *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo ‘Allan Randolph Brewer-Carías’. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998, pp. 60 y 61.

“La idea del procedimiento administrativo entronca con la noción de legalidad administrativa y, por ende, con el rasgo distintivo de la actividad administrativa, cual es su carácter sub-legal. La actividad de la Administración ha de subordinarse a la Ley, no sólo en lo que atañe al ejercicio sustantivo de las potestades públicas que le han sido conferidas, sino también, en lo que respecta al cauce formal a través del cual esas potestades son ejercidas”<sup>25</sup> (Cursivas del autor).

En efecto, el ejercicio de las potestades públicas cuenta con el procedimiento administrativo como una de sus más aptas herramientas<sup>26</sup>. Se aprecia, así, que la exteriorización de la voluntad administrativa —al igual que cualquier manifestación de actuación administrativa—, que no es otra cosa que el resultado del despliegue de la potestad de la Administración, representa la secuela lógica del íter procedimental, a otras voces, el desenlace del cabal cumplimiento del apuntado cauce formal. Sin procedimiento, no podrían ejercerse —en apego al principio de legalidad administrativa, ex artículo 137 de la Constitución<sup>27</sup>— las potestades administrativas, de ahí su importancia. No desprovisto de razón, Hernández califica al procedimiento administrativo como «forma de las potestades administrativas»<sup>28</sup>, forma —o formalismo— a la cual sabia-

25 Hernández González, José Ignacio, *Algunas notas...* cit., p. 66.

26 Cf. Araujo Juárez, José, *Principios generales...* cit., p. 47.

27 Artículo 137 de la Constitución: “*La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen*”.

28 Hernández González, José Ignacio, *Algunas notas...* cit., p. 65. Esta posición es ratificada por Hernández en una obra reciente [Hernández González, José Ignacio, *Lecciones de procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2012, p. 99: “[e]l procedimiento es la **forma de la actividad administrativa**, y en concreto, la **forma de la potestad administrativa**”. (Resaltado del autor)]. Por otro lado, y en un reciente trabajo sobre asuntos prácticos de investigaciones [Hernández González, José Ignacio, “Introducción general a las inspecciones y fiscalizaciones administrativas”, *Manual de práctica forense en inspecciones y procedimientos administrativos especiales*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Práctica Forense, N° 2, Caracas, 2010], explica Hernández que: “[l]as inspecciones y fiscalizaciones pueden llevarse a cabo antes o durante el procedimiento administra-

tivo. Así:// *.-Antes del procedimiento, las inspecciones y fiscalizaciones permiten a la Administración valorar hechos determinantes de cara al eventual inicio, de oficio, de un procedimiento administrativo.//.- Durante el procedimiento, la Administración, de oficio o a solicitud de parte, puede llevar a cabo, igualmente, inspecciones o fiscalizaciones.// Es muy importante que la Administración comunique a los ciudadanos en cuál de estos dos supuestos se enmarca la inspección, a fin de salvaguardar sus derechos e intereses”.* *Ibid.*, p. 9. *Esa idea también la sostiene en sus Lecciones... [“Antes del inicio del procedimiento administrativo, sin embargo, suele haber una fase previa de investigación, conocida también como **inspección administrativa**”.* (Resaltado del autor). Hernández González, José Ignacio, *Lecciones... cit.*, pp. 137 y 138. Léase, sobre este planteamiento, pp. 137-159]. Ahora bien, analizando estas opiniones, si se sostiene que el procedimiento administrativo es el “cauce formal” de la potestad administrativa de investigación, en los términos que el autor lo afirma [“*El procedimiento alude, así, al cauce a través del cual discurre la voluntad de la Administración en ejercicio de potestades administrativas, y él ha de asegurar el derecho a la defensa de los particulares, así como la adecuada tutela del interés general*”]. Hernández González, José Ignacio, *Algunas notas... cit.*, p. 68.], vale la pena preguntarse, entonces, ¿cómo puede ejercerse la potestad de inspección o fiscalización al margen (antes) de un procedimiento administrativo? Debe tenerse en cuenta que la forma de salvaguardar los derechos del administrado frente a la Administración es a través del procedimiento previo, instrumento —como pocos— eficaz para garantizar la libertad de los individuos [Cf. Santamaría Pastor, Juan Alfonso, *op. cit.*, volumen II, p. 58] y para proscribir la arbitrariedad [Cf. von Jhering, Rudolph, *L’Esprit du Droit Romain*, tomo III, Librairie Marescq Ainé, París, 1937, p. 164, en Esguerra Portocarrero, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 119], y no indicándole la Administración al ciudadano en cuál de los supuestos (antes o durante) se enmarcará su actuación, en tanto que el primero se distancia del debido proceso (i. e. derecho a la defensa, derecho a alegar y probar, etc.), ex artículo 49 de la Constitución. En efecto, “[e]l derecho a la defensa es una garantía del procedimiento previo, por lo cual las actuaciones posteriores no pueden tener incidencia sobre las irregularidades preliminares a la adopción del acto” [Hernández González, José Ignacio, *Algunas notas... cit.*, p. 72.], lo que deja ver que el posterior inicio y sustanciación del procedimiento (la garantía del *procedimiento previo*) no valida ni tiene incidencia en la inspección o fiscalización anteriormente realizada (la *irregularidad preliminar*). Tales “inspecciones” se traducen en actuaciones administrativas que pretenden ejecutar —y que, de hecho y por vías de hecho, ejecutan— los distintos órganos fiscalizadores (e. g. SENIAT, SUNDEE, CENCOEX, entre otros), dejando de lado la imprescindible *forma o formalidad*, esto es, el “[c]auce formal a través del cual esas potestades son (deben ser) ejercidas”. (Paréntesis nuestros). *Ibid.*, p. 66. En el marco de estas «inspecciones extra-procedimentales», Hernández considera que la Administración puede recabar información y hechos (pruebas), a través de, por ejemplo, inspecciones oculares, así como adoptar medidas cautelares o provisionales. [Cf. Hernández González, José

mente Jhering<sup>29</sup> se refirió como enemiga jurada de la arbitrariedad y hermana gemela de la libertad.

---

Ignacio, *Lecciones... cit.*, pp. 149-159]. Centrándonos en la recopilación de información y hechos, esto es, en la obtención de pruebas por parte de la Administración, ello no luce constitucionalmente viable al margen de un procedimiento legalmente establecido (artículo 49.1 de la *norma normarum*), pues, como explica Fraga Pittaluga en el marco de las investigaciones tributarias: “[e]sa labor recolectora debe ejecutarse a través de los cauces formales previstos en el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, y debe hacerse sin menoscabo de los derechos constitucionales del interesado o de terceros. En consecuencia, toda prueba obtenida por la Administración Tributaria sin cumplir los procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario o en otras leyes adjetivas que resulten aplicables al caso concreto o con violación o relajamiento de alguna formalidad esencial de los mismos, es absolutamente nula y, por ende, no puede ser apreciada ni valorada por autoridad alguna, careciendo de todo valor para los fines de la decisión que haya que adoptarse, ni siquiera en calidad de indicio”. Fraga Pittaluga, Luis, «Las garantías formales de los contribuyentes en la Constitución de 1999», La tributación en la Constitución de 1999, Foro Nacional de Ciencias Económicas-Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Banco Central de Venezuela-Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Asociación Venezolana de Derecho Financiero-Colegio de Economistas de Venezuela, Caracas, 2001, p. 58. Finalmente, aunado a todo lo anterior, está la cuestión del *expediente administrativo*. En efecto, la reproducción física de estas «inspecciones o fiscalizaciones extra-procedimentales» se genera a través de los requerimientos que dirige la Administración al particular, lo cual implicaría, en principio, la formación de un expediente a tenor del 31 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; de lo contrario cabría preguntarse, ¿dónde reposa, de no ser así, la constancia física-documental de ese actuar administrativo? De igual manera, y en caso de que efectivamente se forme dicho expediente administrativo, se estaría entonces frente a la paradójica situación de la *existencia de un expediente sin procedimiento administrativo*, estando obligados a recordar con Entrena Cuesta, que el expediente administrativo no es más que —precisamente— la «materialización del procedimiento». Entrena Cuesta, Rafael, *op. cit.*, p. 237.

29 “*Ennemie jurée de l’arbitraire, la forme est la soer jumelle de la liberté*”. von Jhering, Rudolph, *L’Esprit du Droit Romain*, tomo III, Librairie Marescq Ainé, París, 1937, p. 164, en Esguerra Portocarrero, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 119.

## II. LA FORMA DE LA POTESTAD DE INVESTIGACIÓN FISCAL

En primer lugar, tenemos que la potestad administrativa de investigación, a través de la cual se ejerce una de las actividades y funciones fundamentales de la Administración (la actividad de *control* o, en su denominación clásica, «de policía»<sup>30</sup>), la habilita para indagar hechos, recabar informaciones, así como comprobar situaciones, de ahí que esta potestad en sentido *amplio* comprenda dos modalidades de actividades en sentido estricto: (i) la actividad de *investigación* propiamente dicha, mediante la cual se descubren hechos anteriormente ignorados o desconocidos; y (ii) la actividad de *comprobación*, a través de la cual se constata la existencia de hechos conocidos pero inciertos<sup>31</sup>.

Esta potestad, a diferencia de lo que pareciera en ocasiones entenderse, no constituye una actividad instrumental de la actividad sancionadora, si bien con bastante frecuencia desemboca en ella. Por el contrario, la potestad —y actividad— de investigación tiene sus propios fines, dirigidos, principalmente, a velar por la garantía y efectiva satisfacción de la legalidad, esto es, la obediencia del Derecho. Tan es así, que la actividad investigadora —que por demás exige altos niveles de tecnificación— no se frustra por el hecho de que, luego de concluida la misma, no se inicie un procedimiento sancionador. Su función es dejar constancia de los hechos *descubiertos* o *constatados*, según el caso, los cuales pudieran o no dar lugar al inicio y eventual sustanciación formal de un expediente sancionador, sin convertir —claro está— tal circunstancia, al acta documental resultante de la investigación en un trámite preparatorio o medida previa del procedimiento sancionador<sup>32</sup>.

30 Cf. Bermejo Vera, José, “Los principios ordenadores de la facultad de inspección de las Administraciones Públicas” en Hernández-Mendible Víctor (Coord.), *Derecho administrativo iberoamericano. 100 autores en homenaje al postgrado de Derecho administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello*, tomo 1, Ediciones Paredes, Caracas, 2007, p. 551.

31 Cf. Blanquer, David, op. cit., tomo I, pp. 325 y 326.

32 Cf. *Ibid.*, p. 327.

Ahora bien, dentro de la potestad *general* de investigación administrativa, se ubica la potestad *especial* de investigación —y comprobación<sup>33</sup>— fiscal, que consiste, en opinión de Díaz, en aquella dirigida a “comprobar y verificar los hechos, actos, situaciones, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, como la integración de las bases imponibles o en su defecto la realización de actuaciones de información siempre referidas a una situación tributaria concreta”<sup>34</sup>. Por su parte, Villegas<sup>35</sup> considera que la potestad estatal de investigación está dirigida a averiguar la existencia de hechos generadores materializados pero ignorados por el fisco, con la consecuente falta de individualización de los sujetos pasivos tributarios.

Comentando el *objetivo* de la investigación fiscal —o inspección, como también se le denomina—, Ziccardi<sup>36</sup> señala que si bien la Administración Tributaria debe velar por el cumplimiento de las normas de Derecho tributario sustantivo, así como por la satisfacción de los parámetros de recaudación establecidos, no es menos cierto que en el cumplimiento de tal objetivo, no puede perseguir a quien desee, a cualquier precio ni de cualquier modo, sino que debe cumplir con el principio de equidad fiscal conforme a las normas constitucionales, afir-

---

33 “La función comprobadora es el poder o potestad que la Administración tiene para comprobar los hechos determinantes de la aplicación de un tributo, es decir, constatar la existencia de dichos hechos y calificarlos jurídicamente”. Pérez Arraiz, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant Lo Blanch, Colección Financiero, Valencia, 2000, p. 117, parafraseando a Sánchez Serrano, L., “En torno a la función comprobadora de la Administración pública en la gestión de los tributos”, R.E.D.F., N° 3, 1974, p. 581.

34 Díaz, Vicente Oscar, *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 37.

35 Cf. Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002, p. 415.

36 Cf. Ziccardi, Horacio, “Derecho tributario administrativo o formal” en García Belsunce, Horacio A. (Dir.), *Tratado de tributación. Derecho tributario*, tomo I, volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 200.

mación ésta última que versa sobre la limitación del modo o forma de la actuación administrativa.

Ahora bien, teniendo en cuenta las amplias facultades que posee en su haber la Administración Tributaria por mandato del artículo 127 del Código Orgánico Tributario<sup>37</sup>, a tra-

- 37 Artículo 127 del Código Orgánico Tributario: *“La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente:* 1. *Practicar fiscalizaciones las cuales se autorizarán a través de providencia administrativa. Estas fiscalizaciones podrán efectuarse de manera general sobre uno o varios períodos fiscales, o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible.* 2. *Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.* 3. *Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general.* 4. *Requerir a los contribuyentes, responsables y terceros que comparezcan ante sus oficinas a responder a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.* 5. *Practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, en cualquier lugar del territorio de la República.* 6. *Recabar de los funcionarios o empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.* 7. *Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, y tomar las medidas necesarias para su conservación. A tales fines se levantará un acta en la cual se especificarán los documentos retenidos.* 8. *Requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software, sin importar que el procesamiento de datos se desarrolle con equipos propios o arrendados, o que el servicio sea prestado por un tercero.* 9. *Utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos contenidos en los equipos informáticos de los contribuyentes o responsables, y que resulten necesarios en el procedimiento de fiscalización y determinación.* 10. *Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija conforme las disposiciones de este Código, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la Administración Tributaria, cuando éste se encuentre en poder del contribuyente, responsables o terceros.* 11. *Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así*

vés de las cuales materializa en casos concretos el ejercicio de la potestad abstracta de investigación fiscal, cobra, entonces, radical importancia para el despliegue de esta función administrativa<sup>38</sup>, la «forma» en que aquélla se lleva a cabo, como instrumento al servicio de la garantía de legalidad y de la interdicción de la arbitrariedad.

Entra aquí en juego, la imprescindible correspondencia entre la “función” y el “procedimiento” que le sirve de conducto transmisor, en palabras de Araujo Juárez “lo que el acueducto al agua”<sup>39</sup>, sobre la cual Pérez Arraiz ha expresado que “[l]a relación entre función y procedimiento consiste en que el procedimiento es la forma en que se ejercita la función, considerando a ésta como la actividad que en su conjunto tiene relevancia jurídica”<sup>40</sup>, mientras que Pérez de Ayala y González<sup>41</sup>, en similares términos y hace ya algún tiempo, afirmaron con toda precisión que el concepto de función dirige a la considera-

---

*como exhibir documentación relativa a tales situaciones, y que se vinculen con la tributación. 12. Practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables. Para realizar estas inspecciones y fiscalizaciones fuera de las horas hábiles en que opere el contribuyente o en los domicilios particulares, será necesario orden judicial de allanamiento, de conformidad con lo establecido en las leyes especiales, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de solicitada, habilitándose el tiempo que fuere menester para practicarlas. 13. Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario o de cualquier fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones y ello fuere necesario para el ejercicio de las facultades de fiscalización. 14. Tomar posesión de los bienes con los que se suponga fundadamente que se ha cometido ilícito tributario, previo el levantamiento del acta en la cual se especifiquen dichos bienes. Estos serán puestos a disposición del tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes, para que proceda a su devolución o dicte la medida cautelar que se le solicite. 15. Solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código”.*

38 Para un análisis detallado de la aplicación del concepto de *función administrativa* al Derecho tributario, vid. Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho tributario*, tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1976, pp. 1-12.

39 Araujo Juárez, José, *Principios generales...* cit., p. 46.

40 Pérez Arraiz, Javier, op. cit., p. 28.

41 Cf. Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho tributario*, tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1976, p. 2.



ción de las nociones de potestad y procedimiento, expresando a letra que éste último, es decir, el procedimiento administrativo “[e]s el cauce formal para la realización de las funciones administrativas”<sup>42</sup>.

Como puede observarse, la potestad de investigación fiscal debe, precisamente porque su ejercicio tiene como finalidad averiguar —a través de una comprobación o de una investigación en sentido estricto<sup>43</sup>— la «situación tributaria» del contribuyente, necesariamente encauzarse a través del procedimiento administrativo correspondiente, esto es, el procedimiento tributario<sup>44</sup>, cuyas principales modalidades investigativas —en

---

42 *Ibíd.*, p. 30.

43 Cuya diferenciación, y en similar forma a la que hemos expuesto con base en los desarrollos de David Blanquer, en relación a la potestad administrativa general de investigación, ha sido abordada por Roberto Ignacio Fernández López, en los términos siguientes: “No es fácil, en la práctica, precisar dónde termina la comprobación y dónde empieza la investigación, pero la primera puede distinguirse de la segunda por la circunstancia de que en la comprobación se investiga para corroborar la existencia y la exactitud de algo que ha sido previamente declarado a la Administración, es decir, la comprobación incide sobre lo conocido para confirmar o descartar su ajuste a la legalidad vigente, en tanto que en la pura investigación las averiguaciones y pesquisas se encaminan al descubrimiento de hechos o datos extraños a una previa declaración, o sea, afecta a extremos desconocidos o no declarados”. Fernández López, Roberto Ignacio, “Evolución y perspectivas de las facultades administrativas de comprobación tributaria” en García Novoa César y Hoyos Jiménez Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1388.

44 Que de acuerdo a Javier Pérez Arraiz, parafraseando a Rodríguez Berejo, A., *Introducción al estudio del Derecho financiero. Un ensayo sobre los fundamentos del Derecho financiero*, I.E.F., Madrid, 1976, p. 294, consiste en el “[c]onjunto de actos concatenados entre sí y ordenados funcionalmente para la consecución de un efecto jurídico unitario como es la exacción tributaria, que va a suponer una cierta participación del contribuyente en el sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con una capacidad contributiva expresada en la realización de determinados presupuestos de hecho definidos legalmente”. Pérez Arraiz, Javier, op. cit., p. 11.

sentido amplio— son en nuestro sistema los conocidos procedimientos de fiscalización<sup>45</sup> y verificación<sup>46</sup>.

En efecto, y si como bien indica el encabezado del artículo 127 del Código Orgánico Tributario: “La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, es apreciable, entonces, que la “finalidad” misma del ejercicio de tales facultades concretas —que materializan la potestad abstracta de investigación—, no es otra que la de comprobar y exigir el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que surgen por la consumación de hechos jurídicos fiscalmente relevantes, lo cual

---

45 “Uno de dichos cauces es el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, el cual —además de encaminar la actuación de la Administración Tributaria— obra como garantía frente a los particulares afectados por la actividad que ésta desenvuelve”. Sánchez González, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición, Caracas, 2012, p. 12, parafraseando a Sayagués Lazo, Henrique, *Tratado de Derecho administrativo*, Montevideo, 1959, T. I., p. 462.

46 Nuestras críticas a este “procedimiento”, en: Abache Carvajal, Serviliano, “Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001” en *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006; Abache Carvajal, Serviliano, “La responsabilidad patrimonial del Estado “Administrador, Juez y Legislador” tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación” en *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010; Abache Carvajal, Serviliano, “Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual”, *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010; Abache Carvajal, Serviliano, “La ley como parámetro evaluativo en el test de constitucionalidad y el derecho a la defensa en materia tributaria. Comentario crítico a la sentencia N° 00531/2011”, *Cátedra libre de derechos humanos UCV*, abril 2012, en <http://clvddhhucv.wordpress.com/>; y Abache Carvajal, Serviliano, “El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales” en Sol Gil, Jesús, Palacios Márquez, Leonardo, Dupouy Mendoza, Elvira y Fermín, Juan Carlos (Coord.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, entre otros.

debe —forzosamente— realizarse a través del procedimiento tributario.

Lo anterior encuentra pleno sustento, por un lado, en la garantía que representa el procedimiento administrativo como cauce formal, de los derechos del contribuyente, y por el otro, en la garantía de la legalidad —y eficacia— de la actuación de la Administración Tributaria conforme al procedimiento legalmente establecido, en los términos anteriormente expuestos. De allí que, como ya lo hemos sostenido<sup>47</sup>, el procedimiento tributario constituye —simultáneamente— una garantía de la actuación fiscal y de los derechos del contribuyente<sup>48</sup>.

Esta concepción de la función-garantía del procedimiento administrativo, se encuentra recogida en el propio Código Orgánico Tributario, específicamente en la Sección Sexta, del Capítulo III-De los Procedimientos, del Título IV-De la Administración Tributaria, comprensivo de las disposiciones normativas (artículos 177 al 193) que regulan el positivamente denominado «procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria», cuya pluralidad de actos guardan entre sí una relación de coordinación<sup>49</sup>, y permiten al contribuyente controlar la actuación administrativa<sup>50</sup>, recordando, así, que el procedimiento además de ser el medio de actuación del cual dispone la Administración, también constituye el instrumento que sirve para que ésta se someta plenamente a la ley<sup>51</sup>. Con ello luce evidente, que el procedimiento tributario es el cauce o continente de la forma de la potestad de investi-

47 Cf. Abache Carvajal, Serviliano, *De la teoría...* cit., p. 112.

48 Así también lo ha entendido Javier Pérez Arraiz, en relación al procedimiento administrativo español de gestión tributaria: “[l]a existencia de un procedimiento a la hora de gestionar los tributos responde a la necesidad de, por una parte, garantizar el buen funcionamiento de la propia Administración en su servicio a los intereses generales; y, por otra, a la necesidad de servir de garantía al administrado frente a posibles actuaciones abusivas de la Administración”. Pérez Arraiz, Javier, op. cit., p. 12.

49 Cf. Sánchez González, Salvador, op. cit., p. 12.

50 Cf. Pérez Arraiz, Javier, op. cit., p. 17.

51 Cf. *Ibid.*, p. 12.

gación fiscal, sin el cual ésta no es ejercible legal y constitucionalmente.

Lo anterior permite igualmente afirmar, que la actividad de la Administración Tributaria —como actividad administrativa que es— debe desempeñarse observando los rigores formales sobre los requisitos y trámites de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, para, por un lado, poder ejercer la función administrativa, y por el otro —y de ser el caso—, estar habilitada para manifestar su eventual voluntad determinadora o sancionadora. Esta atención a la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos a la que debe ceñirse la Administración Tributaria, se pondrá especialmente de relieve en el particular siguiente, sobre la sujeción temporal de su actuación a esa norma.

### III. EL TIEMPO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS Y DE LA POTESTAD DE INVESTIGACIÓN FISCAL

A este respecto, la doctrina ha señalado que una de las características esenciales del procedimiento administrativo, como mecanismo de garantía de los administrados frente a la acción administrativa, es —precisamente— la finitud del procedimiento, i. e., que el administrado debe estar en conocimiento, con carácter previo, de la duración máxima del procedimiento administrativo, de forma que éste pueda saber con precisión el alcance y extensión del cabal ejercicio de la actividad administrativa que, de una u otra forma, se instruye en su contra.

Así, Brewer-Carías indica que el derecho del administrado a la celeridad administrativa tiene especial relación con el derecho al respeto, por parte de la Administración, de los plazos para la emisión de las decisiones correspondientes:

“El derecho a la celeridad se manifiesta, ante todo, en el derecho del interesado a que la Administración respete los

lapsos y decida en los términos legales. Por ello, el artículo 41, establece que los términos y plazos establecidos en la Ley obligan, por igual y sin necesidad de apremio, a las autoridades y funcionarios competentes para el despacho de los asuntos. Por tanto, el interesado, puede decirse que tiene un derecho a que la Administración se atenga a los plazos, derecho que, por otra parte, se precisa en las diversas normas que establecen lapsos para decidir [...] y luego, en los procedimientos que requieren sustanciación, el Artículo 60, establece un lapso de cuatro meses, con posibilidad de dos meses más de prórroga (6 meses). En esta forma, hay una certeza del particular de obtener una decisión en estos lapsos consagrados en la Ley; además del silencio administrativo negativo como una sanción indirecta a la no decisión rápida de los asuntos en los lapsos prescritos. Por tanto, transcurridos esos lapsos, sin que la Administración decida, se entenderá, de acuerdo al Artículo 4 de la Ley, que la Administración ha resuelto negativamente el asunto o recurso, por lo que, el silencio equivale, al vencimiento de los lapsos, a una decisión denegatoria del recurso o de la solicitud introducida, para beneficio del particular y de su defensa”<sup>52</sup>.

Por su parte, De Pedro Fernández ha puesto de relieve la importancia del derecho a la terminación normal y oportuna del procedimiento administrativo, en los siguientes términos:

“La duración del procedimiento, su tramitación y resolución clara está en el caso de terminación normal, está limitada legalmente. El plazo establecido en la LOPA es de cuatro (4) meses, que puede ser prorrogado, cuando medien causas excepcionales dejándose constar las mismas en el expediente, hasta por dos (2) meses más (art. 68). La Ley ha puesto así fin a aquellas actuaciones de la Administración indefinidas, a menudo constantemente y que, en el fondo, lesionaban a los administrados. Pensamos que el incum-

---

52 Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho administrativo...* cit., pp. 118 y 119.

plimiento del lapso de tramitación y resolución genera las sanciones establecidas en la Ley (arts. 100 y ss) para el funcionario responsable”<sup>53</sup>.

Lo anterior implica, igualmente, una *limitación temporal* a la posible intromisión administrativa en la actividad del particular, especialmente en el caso del procedimiento de fiscalización tributaria, en el cual y como ha sido precisado anteriormente, la Administración Tributaria tiene las más amplias facultades de intrusión en la esfera jurídico subjetiva del contribuyente para *aprehender* en su justo alcance la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Después de todo, y como enseña García Novoa, “[l]a caducidad de los procedimientos tributarios es (...) consecuencia ineludible del principio de seguridad jurídica”<sup>54</sup>.

Resulta manifiesto que la idoneidad del procedimiento de fiscalización como procedimiento administrativo, en el marco de las garantías que para este tipo de procedimientos consagra el artículo 49 de la Constitución, implica necesariamente que la Administración dé término a los procedimientos administrativos en el plazo legalmente establecido para ellos; de lo contrario: (i) o bien debe entenderse *terminado* el procedimiento, ya que no obtuvo el resultado para el cual fue iniciado, que en el caso de la determinación tributaria oficiosa es declarar la existencia o inexistencia de la obligación tributaria y, en caso de existencia, fijar su cuantía; o (ii) debe entenderse entonces declarada la obligación tributaria *inexistente*, toda vez que –como “*el recurso o la solicitud introducida*”, en palabras de Brewer-Carías, son inexistentes en el procedimiento determinativo oficioso, que por su esencia es incoado de oficio por parte de la Administración– es *imposible* para la Administración en estos casos declarar en forma positiva la existencia o cuantía de una obligación tributaria que, por el incumpli-

---

53 De Pedro Fernández, Antonio, *El procedimiento administrativo en Venezuela*, Editorial M&H, Caracas, 1994, pp. 155 y 156.

54 García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 237.

miento de sus deberes, no conoce ni puede apreciar en un todo su extensión y efectos. De otro modo, tal como señala García Novoa, la lesión a la seguridad jurídica del contribuyente y, en consecuencia, a su derecho a la defensa, son indiscutibles.

Adicionalmente, la propia naturaleza de la competencia ejercida por los funcionarios fiscales en el procedimiento de fiscalización da sobrada cuenta de la necesidad de un lapso para que éstos la ejerzan; pues si en estos casos para que el funcionario fiscal pueda entenderse plenamente habilitado para el ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico le otorga para la investigación fiscal es indispensable que el superior jerarca de la Administración Tributaria le confiera un acto habilitante, que remueve la traba legal para el ejercicio de la competencia, como lo es la Providencia Administrativa a la que se refiere el artículo 178 del Código Orgánico Tributario<sup>55</sup>, que por expresa disposición legal contiene toda una serie de limitaciones al ejercicio de la competencia por el funcionario, pues con mayor razón debe tal actuación administrativa limitarse en el tiempo, especialmente por la invasión a la esfera particular que la caracteriza, máxime en procedimientos en que, como el de fiscalización, la Administración Tributaria tiene la posibilidad de acceder a información sumamente delicada.

Así lo ha entendido Fraga Pittaluga, quien ha expresado lo siguiente:

---

55 Artículo 178 del Código Orgánico Tributario: *“Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.// La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación”.*

“Si la Constitución o la ley han definido un espacio temporal dentro del cual los órganos dotados de potestades administrativas deben actuar, toda actuación realizada antes o después del señalado límite, se estima ejecutada por un órgano incompetente”<sup>56</sup>.

Debe tenerse en cuenta, a estos fines, que la terminación cierta del procedimiento administrativo encuentra pleno fundamento en, más allá de las reglas propiamente procedimentales, en las correspondientes al régimen funcional o actividad de la Administración Pública en general, y dentro de ella, la tributaria. Considerar lo contrario, atentaría contra el ejercicio eficiente, eficaz, célere y transparente<sup>57</sup> de las potestades administrativas dentro de un lapso o período racional, recordando la necesidad del mismo, toda vez que, como es sabido, la seguridad jurídica excluye el establecimiento y ejecución de procedimientos sin plazos<sup>58</sup>.

#### IV. EL TIEMPO PARA DICTAR EL ACTA FISCAL

Lo expuesto en el punto anterior, permite afirmar que el procedimiento de fiscalización debe necesariamente tener un momento determinado legalmente de culminación. No obstante ello, lo cierto es que el Código Orgánico Tributario no establece en toda la Sección Sexta del Capítulo III del Título IV un lapso para la culminación del procedimiento de fiscalización.

---

56 Fraga Pittaluga, Luis, *La incompetencia...* cit., p. 83.

57 Este conjunto de principios o cuerpo principista se encuentra dispersamente regulado en los artículos 141 de la Constitución; 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; 10, 19, 20 y 22 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley Orgánica de Administración Pública; y 5 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

58 Cf. García Novoa, César, op. cit., p. 237.



En este sentido, ante el silencio del Código Orgánico Tributario sobre el tiempo durante el cual se puede extender la fase investigativa de la fiscalización, comprendida entre la emisión y notificación de la providencia autorizatoria hasta la emisión y notificación del Acta Fiscal, se han desarrollado tres posiciones al respecto: (i) la primera, de acuerdo a la cual al no indicar el Código Orgánico Tributario algo al respecto, dicha omisión equivale a inexistencia de límite temporal, que significa que la fiscalización tendría como tiempo máximo de extensión el correspondiente a la prescripción de la obligación tributaria (cuatro o seis años, respectivamente)<sup>59</sup>; (ii) la segunda, que consiste en aplicar como límite temporal de la fiscalización, el lapso de caducidad contenido en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario, regulador del período de un año que dispone la Administración Tributaria para dictar y notificar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo<sup>60</sup>; y (iii) y la tercera posición, que se centra en la aplicación supletoria del artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por mandato del artículo 148 del Código Orgánico Tributario, que establece como lapso máximo en la tramitación de cualquier

---

59 Al respecto, vid. Fraga Pittaluga, Luis, “Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 83, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, p. 35; y Sánchez González, Salvador, op. cit., pp. 45-49.

60 Sobre esta posición, que en nuestra opinión desconoce el aspecto teleológico del lapso en cuestión, así como la debida proporcionalidad del ejercicio de las facultades fiscalizadoras, hemos expuesto en otra oportunidad lo siguiente: “Comentando en primer lugar la posición del a quo, se aprecia que en la misma no se toma en cuenta el aspecto teleológico del lapso en cuestión, cual es la emisión en la propia sede de la Administración del acto definitivo en primer grado, esto es, sin afectar en lo absoluto el desarrollo de la actividad del contribuyente. Ese criterio también deja de lado la debida proporcionalidad en el ejercicio de la facultad administrativa de investigación, por el prolongado período de un año que le pretendió reconocer, que, sumado al año correspondiente a la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, resultaría en un lapso total de dos años para la sustanciación del procedimiento constitutivo de la voluntad administrativa, equivalente a la mitad del período ordinario de prescripción de la obligación tributaria, careciendo, en consecuencia, de sustento funcional racional, y así, dimanando en una cuestionable aplicación normativa”. Abache Carvajal, Serviliano, *De la teoría a la práctica...* cit., p. 120.

procedimiento administrativo un período de seis meses (con prórroga incluida), por virtud del principio constitucional de seguridad jurídica<sup>61</sup>.

En efecto y como lo hemos manifestado<sup>62</sup>, la tercera posición señalada, conforme a la cual el artículo 148 del Código Orgánico Tributario suministra la respuesta a la necesidad de lapso para el ejercicio de la facultad fiscalizadora, nos parece la correcta. De acuerdo con la norma en cuestión:

“Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines”.

De tal manera, ante la ausencia de norma expresa en el Código Orgánico Tributario que regule el lapso de duración de la primera fase del procedimiento constitutivo ordinario de los actos de determinación tributaria oficiosa en el caso de fiscalizaciones, debe acudir-se supletoriamente a las normas del procedimiento administrativo general –mecanismo que de antaño encuentra apoyo en la propia doctrina<sup>63</sup>–, en tanto y en cuanto es la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la que más se aviene a la especial naturaleza y fines del proce-

---

61 Cf. Abache Carvajal, Serviliano, “La potestad fiscalizadora” en Sol Gil, Jesús, Palacios Márquez, Leonardo, Dupouy Mendoza, Elvira y Fermín, Juan Carlos (Coord.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 556.

62 Cf. Abache Carvajal, Serviliano, *De la teoría a la práctica...* cit., p. 120.

63 Sobre la procedencia de la aplicación de los lapsos de los procedimientos *administrativos generales* a los procedimientos *tributarios especiales*, para suplir los inconstitucionales vacíos normativos que atentan abiertamente contra el *principio de seguridad jurídica*, vid. García Novoa, César, op. cit., pp. 222 y ss.

dimiento determinativo oficioso en materia tributaria, en cuyo artículo 60 establece lo siguiente:

“La tramitación y resolución de los expedientes no podrá exceder de cuatro (4) meses, salvo que medien causas excepcionales, de cuya existencia se dejará constancia, con indicación de la prórroga que se acuerde.// La prórroga o prórrogas no podrán exceder, en su conjunto, de dos (2) meses”.

La norma en cuestión, que resulta de obligatoria aplicación a la fase de investigación previa al levantamiento del Acta Fiscal, en aras de poner un *coto temporal* al ejercicio de la potestad administrativa de investigación fiscal, como herramienta indispensable al servicio de la seguridad jurídica, complementada con lo dispuesto en el artículo 61 *eiusdem*, de acuerdo con el cual “[e]l término indicado en el artículo anterior correrá a partir del día siguiente del recibo de la solicitud o instancia del interesado o a la notificación a éste, cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio”, solicitud que en materia tributaria se subsume en la notificación de la providencia administrativa que autoriza el inicio de la fiscalización ex artículo 178 del Código Orgánico Tributario, significan que como garantía de seguridad jurídica para el administrado, el procedimiento de fiscalización no puede exceder, en ningún caso, del máximo de 6 meses que permite el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, incluyendo en dicho lapso todas las prórrogas que por *causas excepcionales* sean acordadas por la Administración, en actos debidamente motivados; de lo contrario, el acto administrativo que resulte del mencionado procedimiento estará radicalmente viciado de nulidad absoluta por razones de manifiesta incompetencia temporal, tal como lo hemos sostenido anteriormente<sup>64</sup>.

---

64 “Así las cosas, resulta entonces que cualquier actuación de investigación fiscal realizada con posterioridad al vencimiento de dicho lapso, se deberá entender viciada de nulidad absoluta por incompetencia temporal, a tenor del artículo 19, numeral 4º de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, precisamente porque, al ejercerse en los procedimientos

Sobre esta cuestión se ha referido Alberto Blanco-Uribe, como el *derecho a la finalización de la fiscalización por razones de seguridad jurídica*, explicando la terminación del procedimiento administrativo de fiscalización a partir de la emisión del acta de conformidad o de reparo fiscal, según el caso, o por el transcurso del lapso establecido en el señalado artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos<sup>65</sup>.

Como consecuencia de lo anterior, tampoco podrá el ente administrador dejar constancia de los hechos descubiertos o comprobados con posterioridad al transcurso del lapso legal de 6 meses, porque tales pruebas se habrán obtenido de manera *ilegal*, al infringir las normas procedimentales del Código Orgánico Tributario (art. 140) y de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (art. 60), e *inconstitucional*, por ausencia del debido procedimiento administrativo, a tenor del artículo 49.1 de la Constitución<sup>66</sup>, y en franca violación del principio de legalidad administrativa, ex artículos 137 y 141 *eiusdem*<sup>67</sup>, calificando, entonces, como *pruebas ilegítimamente*

---

tributarios potestades de intervención que, en definitiva, pueden afectar negativamente la esfera jurídico-subjetiva de los contribuyentes, debe entenderse de manera restringida la dotación facultativa y el señalado límite por razón del tiempo ha de ser fatal". Abache Carvajal, Serviliano, *De la teoría a la práctica...* p. 122.

65 Cf. Blanco-Uribe, Alberto, "Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización", *Ensayos de Derecho Administrativo. Libro homenaje a Nectario Andrade Labarca*, volumen I, Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia, Colección Libros Homenaje, N° 13, Caracas, 2004, pp. 145 y 146.

66 Artículo 49.1 de la Constitución: "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, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley".

67 Artículo 137 de la Constitución: "La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen". Artículo 141 de la Constitución: "La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparen-

obtenidas, y por tal razón, carentes de todo valor y efecto jurídicos, como acertadamente lo ha expresado Fraga Pittaluga<sup>68</sup>.

Finalmente, no podemos pasar por alto que la actividad que despliega la Administración Tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización, como ya lo señalamos, representa una intensa intrusión en el ámbito jurídico-subjetivo del contribuyente. En efecto, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo tiene el deber de colaborar con la Administración Tributaria, razón por la cual en el marco del procedimiento de fiscalización debe atender oportunamente los requerimientos de los fiscales actuantes para que éstos puedan realizar la investigación, y dicho procedimiento necesariamente debe poseer, en los términos precisados, un *límite temporal* que *previamente conozca* el contribuyente, dentro del cual se desplegará la potestad de investigación fiscal con la *mínima intervención* posible en la esfera jurídico-subjetiva del particular, entonces, es apreciable que la emisión de requerimientos de manera *indefinida*, así

---

*cia, rendición de cuenta y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho”.*

- 68 “La Constitución de 1999, se alinea con una de las tendencias procesales más avanzadas del mundo, al excluir de todo proceso o procedimiento, aquellas pruebas que han sido obtenidas con violación de trámites esenciales o en ausencia total del debido proceso. Así, el artículo 49, numeral 1, de la Constitución dice que será (sic) nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Ahora bien, qué significa obtener una prueba violando el debido proceso en el ámbito de la tributación. Como antes hemos señalado, la Administración Tributaria tiene la potestad de recolectar datos, información, documentos y demás recaudos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. No obstante, como también hemos expresado, esa labor recolectora debe ejecutarse a través de los cauces formales previstos en el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, y debe hacerse sin menoscabo de los derechos constitucionales del interesado o de terceros. En consecuencia, toda prueba obtenida por la Administración Tributaria sin cumplir los procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario o en otras leyes adjetivas que resulten aplicables al caso concreto o con violación o relajamiento de alguna formalidad esencial de los mismos, es absolutamente nula y, por ende, no puede ser apreciada ni valorada por autoridad alguna, careciendo de todo valor para los fines de la decisión que haya que adoptarse, ni siquiera en calidad de indicio”. Fraga Pittaluga, Luis, *Las Garantías Formales...* cit., p. 58.

como la no culminación formal del procedimiento en el tiempo indicado, entorpece a todas luces la actividad y gestión ordinaria del contribuyente, afectando, en consecuencia, sus derechos fundamentales a la seguridad jurídica y a la libertad empresarial por la severa *limitación* que les genera.

Caracas, julio 2014.

## Bibliografía

Abache Carvajal, Serviliano, “La potestad fiscalizadora” en Sol Gil, Jesús, Palacios Márquez, Leonardo, Dupouy Mendoza, Elvira y Fermín, Juan Carlos (Coord.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

Abache Carvajal, Serviliano, “El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales” en Sol Gil, Jesús, Palacios Márquez, Leonardo, Dupouy Mendoza, Elvira y Fermín, Juan Carlos (Coord.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

Abache Carvajal, Serviliano, “La ley como parámetro evaluativo en el test de constitucionalidad y el derecho a la defensa en materia tributaria. Comentario crítico a la sentencia N° 00531/2011”, Cátedra libre de derechos humanos UCV, abril 2012, en <http://clvddhhucv.wordpress.com/>

Abache Carvajal, Serviliano, “Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual”, *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010.

Abache Carvajal, Serviliano, “La responsabilidad patrimonial del Estado ‘Administrador, Juez y Legislador’ tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación”, *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Instituto Latinoamericano de Derecho

Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010.

Abache Carvajal, Serviliano, “De la teoría a la práctica: análisis del ‘procedimiento de determinación oficiosa’ regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

Abache Carvajal, Serviliano, “Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

Araujo Juárez, José, *Principios generales del Derecho administrativo formal*, Vadell Hermanos Editores, Valencia, 1989.

Araujo Juárez, José, “La teoría de la forma y el derecho fundamental de defensa ante la Administración Pública”, *Estudios de Derecho administrativo. Libro homenaje Universidad Central de Venezuela*, volumen I, Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia, N° 2, Caracas, 2001.

Bermejo Vera, José, “Los principios ordenadores de la facultad de inspección de las Administraciones Públicas” en Hernández-Mendible, Víctor (Coord.), *Derecho administrativo iberoamericano. 100 autores en homenaje al postgrado de Derecho administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello*, tomo 1, Ediciones Paredes, Caracas, 2007.

Blanco-Uribe, Alberto, “Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización”, *Ensayos de Derecho administrativo. Libro homenaje a Nectario Andrade Labarca*. Volumen I, Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia, Colección Libros Homenaje, N° 13, Caracas, 2004.

Blanquer, David, *Curso de Derecho administrativo*, tomos I y II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.

Brewer-Carías, Allan R., *Principios del procedimiento administrativo en América Latina*, Legis Editores, Bogotá, 2003.

Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del procedimiento adminis-*

- trativo*, Colección Estudios Jurídicos, N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002.
- Brewer-Carías, Allan R., “Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina”, *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo ‘Allan Randolph Brewer-Carías’. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.
- Brewer-Carías, Allan R., *Principios del procedimiento administrativo*, Editorial Civitas, Madrid, 1990.
- De Pedro Fernández, Antonio, *El procedimiento administrativo en Venezuela*, Editorial M&H, Caracas, 1994.
- Díaz, Vicente Oscar, *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Entrena Cuesta, Rafael, *Curso de Derecho administrativo*, volumen I/1, Editorial Tecnos, duodécima edición, Madrid, 1998.
- Esguerra Portocarrero, Juan Carlos, “La formalidad y la informalidad en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas”, *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo ‘Allan Randolph Brewer-Carías’. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.
- Fernández López, Roberto Ignacio, “Evolución y perspectivas de las facultades administrativas de comprobación tributaria” en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.
- Fraga Pittaluga, Luis, *La incompetencia en el Derecho Administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición, Caracas, 2007.
- Fraga Pittaluga, Luis, “Las garantías formales de los contribuyentes en la Constitución de 1999”, *La tributación en la Constitución de 1999*, Foro Nacional de Ciencias Económicas-Academia de Ciencias



Políticas y Sociales-Banco Central de Venezuela-Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Asociación Venezolana de Derecho Financiero-Colegio de Economistas de Venezuela, Caracas, 2001.

Fraga Pittaluga, Luis, “Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 83, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo*, volumen II, Editorial Civitas, cuarta edición, Madrid, 1993.

García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

González Pérez, Jesús, *La ética en la Administración pública*, Cuadernos Civitas, segunda edición, Madrid, 2000.

Hernández González, José Ignacio, *Lecciones de procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2012.

Hernández González, José Ignacio, “Introducción general a las inspecciones y fiscalizaciones administrativas”, *Manual de práctica forense en inspecciones y procedimientos administrativos especiales*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Práctica Forense, N° 2, Caracas, 2010.

Hernández González, José Ignacio, “Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos”, *Actualización en procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición revisada, Caracas, 2008.

Leal Wilhelm, Salvador, *Teoría del procedimiento administrativo*, Vadell Hermanos Editores, Valencia, 2008.

Pérez Arraiz, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant Lo Blanch, Colección Financiero, Valencia, 2000.

Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho tributario*, tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1976.

Sánchez González, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición, Caracas, 2012.

Santamaría Pastor, Juan Alfonso, *Principios de Derecho administrativo*, volúmenes I y II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., tercera edición, Madrid, 2000.

Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002.

Ziccardi, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal" en García Belsunce, Horacio A. (Dir.), *Tratado de Tributación. Derecho tributario*, tomo I, volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.