



**EL DECAIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO
DE DETERMINACION TRIBUTARIA
Fase Oficiosa**

**THE DECAY OF THE PROCEDURE
OF TRIBUTARY (TAX) DETERMINATION
Semiofficial Phase**

Msc. Jesús Aranaga
Universidad Rafael Beloso Chacín- Venezuela
Recibido: 15 de abril de 2009, Aceptado: 26 de Mayo de 2009

RESUMEN

Uno de los elementos más importantes en las disciplinas jurídicas, es el transcurso del tiempo, toda vez que su devenir puede generar pérdida de derechos adjetivos o sustantivos, o, por el contrario puede significar la adquisición de los segundos. Son propios de la primera categoría, la caducidad, la prescripción extintiva y la perención; y en la segunda, tiene lugar la prescripción adquisitiva o usucapión. Todas ellas tienen un denominador común, que no es otro que la omisión de parte del individuo en hacer valer la satisfacción de una situación jurídica o de cumplir una carga procesal, en procura de la actuación concreta de la Ley, en el tiempo fijado por el ordenamiento jurídico, generando con ello la preclusión procesal. Estas instituciones no escapan de los procedimientos de fiscalización o determinación tributaria, puesto que tienen una íntima relación con el interés como noción que impulsa a la Administración Tributaria para culminar el procedimiento investigativo con el fin de declarar la existencia y cuantía de un crédito tributario, o su inexistencia. Por ello el derecho adjetivo entiende que ese interés debe ser permanente, toda vez que si el mismo desaparece durante la secuela de sustanciación del procedimiento de fiscalización, éste inexorablemente se extingue, por incumplimiento de la carga procesal de impulso.

Palabras claves: Interés jurídico, Determinación Tributaria, Preclusión, Caducidad, Perención. Decaimiento



ABSTRACT

One of the most important elements in the juridical disciplines, is the course of the time, although his (its) to develop can generate the of adjectival or substantive (substantival) rights, or, on the contrary it (he,she) can mean the acquisition of the second ones. They are own (proper) of the first category, the caducity, the extinctive prescription and the expiration; and in the second one, place takes the acquisitive prescription or usucapion. All of them have a common denominator, which is not other one (different) that the omission on behalf of the individual in to make to cost (to be worth) the satisfaction of a juridical situation or of fulfilling a procedural load, in he (she) tries (gets) of the concrete performance of the Law, in the time fixed by the juridical classification, generating with it the procedural preclusion. These institutions do not escape of the procedures of taxation or tributary (tax) determination, since they have an intimate relation with the interest as notion that it (he,she) stimulates to the Tributary (Tax) Administration to reach the procedure investigativo to declare the existence and quantity of a tributary (tax) credit, or his (its) nonexistence. For it the adjectival right understands that this interest must be permanent, although if the same one disappears during the sequel of sustanciación of the procedure of taxation, this one inexorably becomes extinct, for breach of the procedural load of impulse.

Key words: Juridical Interest, Tributary (Tax) Determination, Preclusión, Caducity, Expiration. Decay

INTRODUCCION

La fiscalización o determinación tributaria, es una institución adjetiva que se rige por estrictas normas de orden público que garantizan los derechos del investigado, toda vez que su sustanciación se encuentra sometida a reglas de insoslayable acatamiento, por su marcada intromisión en la producción individual, al extremo de que con su sustanciación la autoridad fiscal puede conocer con alto grado de certeza, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos sometidos al imperio de la potestad tributaria del ente público acreedor del tributo y, al propio tiempo permite declarar la existencia y cuantía de un crédito tributario, que bien puede ser a favor del contribuyente por pago excesivo, o a favor de la administración tributaria, por pago deficitario del sujeto pasivo.

El Código Orgánico Tributario venezolano (2001), ha plasmado en su Capítulo III, De los Procedimientos, Sección Primera, Disposiciones Generales, toda la normativa que el legislador ha estimado pertinente para regular la sustanciación de los procedimientos fiscales de: a) Determinación tributaria; b) De verificación de deberes formales; c) De pago de lo indebido y



d) De reintegro de lo pagado por tributos indirectos que no hayan podido ser trasladados mediante enajenación de bienes muebles corporales o por prestación de servicios, afectando el principio de neutralidad de los impuestos de esta especie, como suele ocurrir a los exportadores o empresas en fase pre-operativa, en el impuesto al valor agregado.

Todos estos procedimientos hacen relación con la capacidad contributiva, excepción hecha del destinado a verificar el cumplimiento de deberes formales, cuyo fin es el de procurar que la Administración disponga de los elementos informativos para que constituyan medios integrados de control fiscal.

INTERACCION NORMATIVA

El tramado de normas procedimentales administrativas de naturaleza tributaria, se encuentra estructurado por la expresa consignación en el Código Orgánico Tributario (2001) de reglas de conducta especial, encaminadas a fijar el alcance de los derechos y deberes de la Administración, así como los del contribuyente o responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal, toda vez que la conformación de tales normas también están dotadas de la estructura impero-atributiva, propia de toda norma jurídica, con su respectivo supuesto fáctico (singular o plural) y su consecuencia jurídica.

Ese conjunto normativo plasmado en el aludido texto legal orgánico, atiende las necesidades propias del derecho tributario, conjugando el interés público de la recaudación con los derechos y deberes del ente acreedor de las cargas fiscales con los del sujeto pasivo. Esa es su finalidad y hasta allí llega su especialidad. Más, sin embargo, cuando se trata de la regulación de situaciones procesales de carácter general, entonces el operador de la norma tributaria debe aplicar la normativa general prevista en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) o en el Código de Procedimiento Civil, en su orden (1986)

En efecto, ese entramado de normas expresas y especiales, en ocasiones acusa vacíos de regulación, motivo por el cual el intérprete debe acudir, en su labor de hermenéutica, a la normativa general y rectora para que su trabajo logre encontrar, lo que se ha entendido como la interacción normativa propia de todo ordenamiento jurídico, que como expresión legislativa, debe responder a la conformación de un conjunto armónico, informado por principios rectores que garanticen la integración de normas generales y principistas con las especiales del quehacer procesal tributario.



En este sentido, el intérprete debe partir de la noción universal de preferente aplicación de la normativa especial, pero sin olvido de los principios generales y rectores de todo procedimiento, noción ésta que ha sido positivizada en el Artículo 22 del Código de Procedimiento Civil (1986), cuyo texto ordena que las disposiciones y los procedimientos especiales se observarán con preferencia, en cuanto constituyan la especialidad, sin que por ello dejen de observarse en lo demás, las disposiciones generales aplicables al caso.

No en vano el legislador colocó esta norma rectora en el Título Preliminar del texto adjetivo, como matriz de todo el ordenamiento procesal venezolano, calificando su contenido de disposición fundamental, así como otras instituciones que constituyen fuente de integración normativa en los procedimientos especiales, como en los administrativos en los que rigen aquellas matrices, que por ser propias del derecho procesal, siempre deben ser atendidas, tales como la acumulación de pretensiones, de causas, la representación mediante apoderado; las inhabilidades por inhibición o recusación, el concepto de parte o de terceros; la doble instancia; los medios probatorios tarifados y los libres (con su restricción tributaria), la forma, lugar y tiempo de los actos procesales, etc.

Son éstas instituciones y otras, directrices generales del derecho procesal, las que constituyen, en su orden, un contenido de relación matricial, en lo que concierne al procedimiento administrativo.

Sin embargo, dada la flexibilidad que caracteriza a los procedimientos administrativos, que marcan distancia con los judiciales, también el legislador ha sentado lineamientos macro para los procedimientos que sustancia la Administración Pública, siendo obligatorio, igualmente, observar los mandatos procesales especiales en los procedimientos que, a juicio de la autoridad legislativa, ameritan una sustanciación diferente, pero sin desmedro de los principios y normas generales. Por ello, en las situaciones no legisladas por el Código Orgánico Tributario (2001), el operador de la norma, debe acudir a la preceptiva matricial de los procedimientos administrativos y, en defecto de ésta, a la norma fuente del derecho procesal: El Código de Procedimiento Civil (1986)

En este sentido el Artículo 1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), ordena a la Administración Pública Nacional y a la Descentralizada, ajustar sus actividades a las prescripciones de dicha ley; así como a los Estados, Municipios y entes como La Contraloría y Fiscalía, también les ordena ajustarse a la normativa matricial, en cuanto fuere aplicable. Las expresiones mandatorias de ajuste de las actividades de la



Administración a la normativa general adjetiva y la aplicación posible a los restantes entes, no es otra cosa que la observancia de la normativa matricial general en los procedimientos administrativos

En conclusión, la norma matricial por excelencia en material procedimental es la del Código de Procedimiento Civil (1987), más en aquellos procedimientos como el administrativo tributario, donde el rigor judicial queda atemperado, entonces las directrices especiales de los procedimientos administrativos, marcan la pauta para el operador jurídico de este último tipo de procedimientos, pero sin desmedro de los lineamientos generales. Por ejemplo, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) y la normativa Sobre Simplificación de Trámites Administrativos (2008), son menos exigentes para la delegación de la representación mediante el otorgamiento de carta-poder, o simple designación en el respectivo escrito.

Sobre este particular, debe advertirse que los artículos a los que se hace referencia sobre delegación de representación (25 y 26 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), deben interpretarse de manera sistemática, concatenándolos con los principios que informan el procedimiento administrativo. En armonía con lo anterior, debe tomarse en cuenta que este tipo de procedimiento se caracteriza por la no formalidad, lo cual implica una cierta flexibilidad que permite que la actuación de los particulares no se vea limitada por formalismos o fórmulas exageradas que le imposibiliten u obstaculicen el ejercicio de sus derechos ...(omissis)... (Sentencia del Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana de fecha 20 de Diciembre de 2008, Expediente No. 319-05),

Más es necesario aclarar, que en modo alguno, la flexibilidad de los procedimientos administrativos debe entenderse como una permisión para extender indefinidamente la sustanciación de los procedimientos administrativos.

El Artículo 1 de la norma matricial procedimental administrativa, como frontis de dicho instrumento legal, constituye la mejor demostración de la interacción existente entre ella y el Artículo 22 del Código de Procedimiento Civil, puesto que evidencia la preferente aplicación de las normas especiales en todo cuanto constituya la especialidad en los procedimientos administrativos, pero sin detrimento de la preceptiva general de aplicación supletoria en aquellos casos de silencio de la ley especial.

En lo que concierne a la omisión legislativa o silencio normativo, es necesario precisar, que una adecuada técnica legislativa impone al hacedor de la ley, silenciar -deliberadamente- ciertas y determinadas regulaciones,



debido a que éstas ya se encuentran en el ordenamiento jurídico; y dado que el Artículo 4 del Código Civil (1982) ordena al intérprete atribuirle a la Ley el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador, a éste le está permitido no repetir ni duplicar mandatos de conducta que ya han sido consignados en otros texto legales, y con mayor razón si éstos son de carácter general.

Ejemplo de esta afirmación es el Artículo 18 del Código Civil (1982). No es necesario que en cada instrumento legal el legislador, replique que el mayor de 18 años es capaz para todos los actos de la vida civil. Sin embargo, cuando le ha correspondido valorar un determinado supuesto de hecho en que considere necesario fijar un límite de edad diferente, la norma matricial le impone, entonces, establecer excepciones mediante la positivización de una o varias normas especiales.

Mientras no haya una disposición especial que regule la capacidad de obrar, ese silencio es suplido mediante la integración normativa que propicia la interacción de las normas del ordenamiento jurídico en forma armónica y plena. He allí la razón de ser de la doctrina de Zitelman, citado por García M. (1953), mediante la cual sostiene que las lagunas están en la ley y no en el derecho; de allí que cuando no hubiere disposición precisa de la Ley para resolver un asunto, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si todavía el operador jurídico tuviere dudas, entonces deberá aplicar los principios generales del derecho, tal como lo exige la parte final del Artículo 4 del Código Civil (1982),

EL INTERES COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION TRIBUTARIA (Su Satisfacción)

Una de las tantas instituciones que, por su valioso contenido, constituye una normativa matricial rectora de los procedimientos, es el interés. Desde los clásicos del derecho procesal, hasta hoy, el interés ha constituido el apalancamiento del proceso como instrumento de satisfacción jurídica, hoy de rango constitucional en Venezuela (Arts. 49 y 257).

Donde no hay interés, no hay acción, decían los precursores del derecho de las formas, sustituyendo la vetusta noción que sostenía que sin derecho no hay acción. En efecto, una sentencia que declara no haber lugar a la pretensión, significa que el reclamante no estuvo asistido del derecho, pero tuvo cualidad y legitimidad para accionar, es decir, interés jurídico en dilucidar una incertidumbre, pero ese interés debe ser permanente, a través



de todo el proceso.

En este orden de ideas, el Artículo 16 del Código de Procedimiento Civil (1986), exige que para proponer la demanda se debe estar asistido de interés jurídico, quedando fuera de esta exigencia el interés académico o científico; pero además ha de ser actual, es decir, que el interés no se debe agotar en la proposición de la demanda, sino que debe subsistir hasta la decisión del operador normativo, toda vez que si el interés desaparece en el decurso del procedimiento, ello significa que quien ha puesto en movimiento el aparato administrativo o judicial, ha perdido uno de los presupuestos procesales inherentes a la demanda: El interés a la tutela.

No faltará quien afirme que el mandato legislativo en comentarios, es de la exclusiva operatividad en sede judicial, porque asociará el vocablo “demanda” con acciones que ponen en movimiento a los órganos jurisdiccionales y, por sesgada exclusión, apuntarán que la expresión “demanda” no tiene cabida en los procedimientos administrativos, bajo una interpretación rudimentariamente literal. ¡Error!. El vocablo “demanda”, en su más amplio sentido significa pedir, requerir, solicitar, deprecar, exigir, y en materia procesal, la demanda es continente de la pretensión del actor para que el interés del accionado, se subordine al del demandante. Consiste en pedir o requerir la protección del Estado, como auténtica expresión del interés.

Por ello, cuando el sujeto de derecho (interesado), acude ante una autoridad administrativa en procura de satisfacer un interés (privado) jurídicamente tutelado o, por el contrario, cuando la Administración inicia un procedimiento, es porque está asistida de un interés (público) en determinar una situación jurídica para aplicar la consecuencia de esta especie, contemplada en la hipótesis legislativa, es decir, está demandando la satisfacción de un interés jurídico.

De suerte, pues, que el vocablo “demanda” es continente de un interés jurídico que el accionante pretende satisfacer mediante el accionar de los mecanismos de protección jurídica, que será administrativo o judicial, dependiendo de la naturaleza de la relación jurídica que subyace en el proceso para ser dilucidada.

El procedimiento de determinación tributaria que inicia la Administración, está marcado por un interés de parte de ella, que consiste en declarar la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, ex artículo 116 del Código Orgánico Tributario de 1994 (hoy silenciado en el Código de 2001); es decir, se trata de la hipótesis legislativa del Artículo 48 de la Ley



Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), mediante la cual la Administración Tributaria materializa su interés en conocer la capacidad contributiva del sujeto investigado, signada esa primera etapa oficiosa del procedimiento, por la incertidumbre sobre el cumplimiento del deber material del contribuyente, circunstancia ésta que constituye el interés de la Administración Tributaria.

Solo con la culminación de la etapa de investigación, la Administración Tributaria, interesada en conocer el exacto cumplimiento de parte del contribuyente de su carga tributaria en la medida precisa de su capacidad contributiva, podrá afirmar con grado de relativa certeza, si el sujeto pasivo pagó su carga pública con apego a la ley. Ese es el interés primario del ente público acreedor del tributo.

Ese interés se satisface y, por tanto, desaparece, cuando la actuación fiscal emite un acta de conformidad, con arreglo al Artículo 187 del Código Orgánico Tributario (2001), por cuanto la fiscalización ha estimado correcta la situación tributaria del contribuyente o del responsable, respecto de los tributos, de los períodos investigados, de los elementos de la base imponible fiscalizados u otros objetos de comprobación. El acta de conformidad es la expresión de la satisfacción del interés jurídico de la Administración Tributaria, es decir, allí se deja constancia de la inexistencia de créditos tributarios, ni a favor de ella ni en su contra.

Sin embargo, al lado del acta de conformidad, existe otra figura procesal que responde a una situación diametralmente opuesta: El Acta de Reparación.

Esta otra acta, por mandato legislativo, debe contener las exigencias previstas en el Artículo 183 del texto orgánico tributario (2001), connotando la pretensión fiscal que consiste -básicamente- en la obtención del impuesto resultante de la investigación, el pago de la multa por incumplimiento de deberes tributarios y los intereses de mora derivados de la tardanza en el pago del impuesto resultante. Como fácilmente se entenderá, el interés jurídico inicial se agota también con el acta de reparación, porque aquél interés para conocer la existencia y cuantía de un crédito tributario, queda satisfecho con el contenido del acta de reparación, mediante la expresión de tres pretensiones: Una principal, que es el pago del impuesto resultante y dos accesorias, que son el pago de la multa y de los intereses.

Empero, así como ha quedado satisfecho el interés jurídico actual y primario de la Administración, que no es otro que el de conocer y, por tanto, declarar la existencia y cuantía de un crédito tributario; ahora emerge otro interés, enriquecido con un nuevo componente: La pretensión de pago del



crédito tributario, ya determinado, es decir, el interés que la Administración satisfizo mediante la sustanciación del procedimiento de la etapa oficiosa de investigación fiscal, pero que ahora pretende materializar mediante el pago que le exige al contribuyente de su carga tributaria determinada en la fase oficiosa del procedimiento.

Estos son los dos modos encausados en los parámetros de la normalidad, mediante los cuales la Administración Tributaria satisface su interés de conocer y poder medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo y su correlativo pago como carga económica y social.

Es decir, que el procedimiento de determinación tributaria, como instrumento de satisfacción del interés jurídico de la Administración Tributaria, se agota y satisface, bien con la emisión del acta de conformidad o con la sustanciación del acta de reparo, generando, -en esta última hipótesis- otro interés jurídico, pero encardinado hacia lo económico, perfilado por la pretensión fiscal para que el interés del contribuyente o responsable, se subordine al interés de la administración activa.

Es ahora otro el interés que emerge del acta de reparo, aún cuando siempre encaminado hacia el mismo fin: La satisfacción de la carga tributaria provisionalmente determinada en la etapa oficiosa del procedimiento.

Sostiene el conocido procesalista Arístides Rengel Romberg (1975), en la obra Libro Homenaje a Luis Loreto, que en la pretensión hay una afirmación. El sujeto se afirma titular de un interés jurídico, frente al demandado, Cambiando lo que hay que cambiar: La Administración Tributaria, como sujeto activo de la exacción fiscal, se afirma titular del interés en la percepción o recaudación del tributo, frente al contribuyente o responsable, con lo cual, sino culmina el procedimiento en el lapso fijado por la ley, significa que la Administración Tributaria ha perdido el interés jurídico y decae el procedimiento.

PERDIDA DEL INTERES JURIDICO

Así como han quedado explanados los dos modos normales de satisfacer el interés jurídico de la Administración para conocer y declarar la existencia o inexistencia de un adeudo tributario, por agotamiento procesal oportuno, también es necesario analizar la situación cuando el interés desaparece o se pierde por retardo de la actuación fiscal, toda vez que el procedimiento no sea sustanciado dentro de los cánones principistas de celeridad, eficacia, economía procesal, eficiencia y brevedad, ordenados por el constituyente (Art. 257) y por el legislador en los Artículos 30 de la Ley Orgánica de



Procedimientos Administrativos (1981) y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (2008).

El análisis y adecuación al supuesto de hecho consistente en la pérdida del interés, se basa en el mandato contenido en los Artículos 7 y 148 del Código Orgánico Tributario (2001), en cuanto a la integración del ordenamiento jurídico, mediante la aplicación de las normas que más se avengan a la naturaleza (administrativa) y fines (declarar la existencia y cuantía de un posible devengo fiscal), del procedimiento administrativo tributario y en la exigencia del Artículo 16 del Código de Procedimiento Civil (1986).

Veamos el estudio dogmático-jurídico de la institución del interés actual exigido, por el legislador procesal.

Con la finalidad de demostrar argumentativamente la interacción normativa expuesta, en lo que concierne a la tramitación del procedimiento de determinación tributaria, es necesario ubicar dicho procedimiento dentro de la clasificación que la doctrina, representada por De Pedro (1994), ha hecho según el contenido del acto administrativo y con base al momento de su formación o constitución.

En efecto, según su contenido, el acto administrativo puede ser definitorio o de trámite. El primero, es aquel que pone fin al asunto mediante decisión que dirime una controversia o define el alcance de los derechos y obligaciones del administrado o de la Administración, aún cuando sea con carácter provisional, como es el acta de reparo sujeta a ser impugnada por vía de descargos; y el segundo o de trámite, que es un acto preparatorio de la providencia definitiva, también conocido como acto de ordenación procesal o de impulso del proceso.

Así mismo, el mencionado doctrinante, distingue los actos administrativos según el momento de su formación clasificándolos en actos administrativos de primer grado, formativos o constitutivos de la voluntad administrativa y actos administrativos de segundo grado, destinados a la revisión del acto (vía impugnativa o recursiva jerárquica en sede administrativa o jurisdiccional).

El procedimiento administrativo tributario de primer grado de determinación, a su vez, está conformado por dos etapas. Una oficiosa, en la que la Administración fiscal adelanta toda la investigación necesaria sobre libros, declaraciones, facturas emitidas y recibidas, requiere información a terceros, etc., Se trata de aquella fase que le permite al sujeto activo de la tributación, determinar el impuesto resultante, o, por el contrario, la



conformidad del quehacer contributivo del investigado, con la emisión –en el primer caso- del acta de reparo y en el segundo, con la sustanciación del acta de conformidad.

Y una segunda etapa, que se inicia con la fase del allanamiento del investigado a la pretensión fiscal, o que por el contrario, decide controvertir dicha pretensión, en cuyo caso deberá presentar sus defensas (descargos) y la totalidad de las pruebas admitidas en este tipo de procedimiento administrativo.

A los efectos de estas líneas, nos interesa la primera etapa del procedimiento, la cual se inicia con la notificación al contribuyente del acto de delegación de competencia al o a los funcionarios que han de ejecutar las labores investigativas, tal como lo previene el Artículo 61 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1982), más, la normativa especial del Código Orgánico Tributario (2001) carece de regulación, en lo que concierne a la duración de esa primera etapa. Hay ausencia regulatoria en la normativa especial, del inicio y de la culminación de la fase oficiosa de investigación.

Sin embargo, por tal motivo la Administración activa no puede afirmar que nuestro ordenamiento jurídico carezca de normas que regulen su actividad en la fase oficiosa de este tipo de procedimiento y que, por lo tanto, los funcionarios puedan hacer dilación, sin límite, de los trámites pertinentes a su labor investigativa, Ese criterio de la administración fiscal, contraviene el sentir legislativo consignado en las normas rectoras previstas en los Artículos 1, 30, 41 y 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1982) y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (2008).

En efecto, la Administración Tributaria parte de la premisa que consiste en afirmar la inexistencia de normas regulatorias de la situación concreta bajo el esquema de la subsunción del supuesto de hecho en la hipótesis jurídico-normativa especial y que, por lo tanto el límite temporal es el de la extinción de la obligación por efecto de la prescripción, amalgamando un lapso de naturaleza sustantiva, con la pérdida del interés por inobservancia de un lapso adjetivo de manifiesta caducidad; y además, dejando de un lado, el mandato previsto en los Artículos 7 y 148 del Código Orgánico Tributario (2001),

En efecto, se trata de un par de reglas rectoras de procedimiento que ordenan al operador jurídico, aplicar aquellas normas que más se avengan a la situación que se analiza, aún cuando esas disposiciones reguladoras se encuentren en otro cuerpo legal, pero de carácter general y con mayor razón,



si el texto legal especial afectado por esa carencia, así lo ordena, tal como es el caso de los Artículos 7 y 148 que han sido mencionados.

En ocasiones -ya fue comentado, pero se considera necesario iterarlo ahora- por razones de sana técnica legislativa y en obsequio de una óptima concepción de la estructura formal de un texto normativo, el legislador omite la inclusión de ciertas disposiciones en un determinado texto legal especial, porque ya se encuentran establecidas en otras leyes y con mayor razón, si tales leyes son de naturaleza general que sientan los principios rectores y las normas matrices de una actividad determinada.

Recuérdese. que aún cuando el texto normativo rector en materia de procedimientos -el Código de Procedimiento Civil (1986), en su Artículo 22- proclama el principio de preferente aplicación de la ley especial sobre la ley general, en todo cuanto constituya la especialidad, no por ello permite que puedan dejar de aplicarse las normas generales, puesto que en forma precisa este texto legal ordena: “...sin que por eso dejen de observarse en lo demás los disposiciones generales aplicable al caso ”

Por su parte el Artículo 47 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, ordena:

Los procedimientos administrativos contenidos en leyes especiales se aplicarán con preferencia al procedimiento ordinario previsto en este capítulo en las materias que constituyan la especialidad

¿Cuál es el alcance de estos mandatos legislativos? La respuesta es sencilla. Para dar aplicación al principio constitucional del debido proceso (Art. 49 de la Constitución 2001), debe respetarse la preferente aplicación de los procedimientos especiales, tal como debe ser en materia de los procedimientos administrativos tributarios de primer grado, en su prima fase, esto es, a partir de la notificación de la autorización conferida al funcionario actuante, en el que debe darse aplicación a la normativa general contemplada en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), en virtud de ausencia de normas en el ordenamiento especial por mandato del Artículo 22 del Código de Procedimiento Civil y al propio tiempo por disposición de los Artículos 7 y 148 del texto normativo especial (2001).

Se trata de normas matriciales generales aplicables en sede administrativa tributaria, en ausencia de regla expresa, cuya norma es constitutiva, de una de las Disposiciones Fundamentales del Título Preliminar de dicho texto procesal.



Consecuente con el principio de preferente aplicación del procedimiento especial sobre el general, el legislador consagró en norma positiva el comentado Artículo 22 (CPC 1986) y los aludidos Artículos 7 y 148 del Código Orgánico Tributario (2001), que refuerzan la aplicación de los principios y de las disposiciones generales, que más se avengan a aquellos casos en que la ley especial silencia toda regulación.

Ese silencio normativo no puede ser entendido ni administrado por las autoridades incurriendo en franco desacato a los principios y normas rectoras de todo proceso. La más genuina y auténtica expresión de la eterna vigencia de los principios generales y aplicación de las normas del derecho adjetivo matricial o general, la encontramos en la exposición de motivos del Código de Procedimiento Civil (1986), mediante la cual el legislador justificó la presencia de los Disposiciones Fundamentales en el Título Preliminar de dicho Código. Así lo recoge Henríquez La Roche (1988). Veamos:

No obstante, se ha mantenido, en honor a una tradición nuestra, considerada beneficiosa, la existencia del llamado Título Preliminar, comprensivo de las Disposiciones Fundamentales que contemplan los principios rectores del procedimiento con validez en todas las instituciones del proceso civil...”

De lo dicho, se infiere que todo procedimiento civil (por oposición al penal, también con normas principistas generales), debe estar inspirado por los principios y normas rectoras consagradas en el texto procedimental aludido, que no son otra cosa que un decálogo comprensivo de disposiciones que constituyen el fundamento o razón de ser del procedimiento venezolano, para garantizar a los administrados y/o justiciables el proceso como instrumento de satisfacción jurídica

Pues bien, esas disposiciones fundamentales comentadas y en especial la referida a la preferente aplicación de los procedimientos especiales sobre los generales, deben ser observadas en los procedimientos de determinación tributaria para garantía de ambas partes, pero sin que por ello pueda permitirse la inobservancia de las disposiciones generales aplicables al caso ante la ausencia de norma especial, así como el análisis de interpretación y aplicación de la ley bajo los criterios inspiradores del Artículo 4 del Código Civil (1986), básicamente el alusivo a que “Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes...”.



Esta circunstancia permite al intérprete afirmar y sostener la aplicación de Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) y de la Ley Orgánica de la Administración Pública (2008) en todos los procedimientos administrativos plasmados en el Código Orgánico Tributario (2001), ante la ausencia reguladora de la ley especial, y por sobre todo, en la fase oficiosa del procedimiento de determinación tributaria como quehacer adjetivo administrativo de primer grado o acto administrativo definitorio de la situación fiscal del contribuyente, según la clasificación doctrinaria consignada previamente.

El Código mencionado (2001) -para expresarlo con las mismas palabras empleadas por el legislador- carece de disposiciones precisas que regulen el procedimiento tributario destinado a aclarar la situación fiscal de los contribuyentes y para realizar los ajustes a unas determinadas declaraciones, es decir, en la etapa oficiosa del procedimiento de determinación tributaria, razón por la cual debe regirse por los principios y normas generales previstas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, concretamente los Artículos 1, 30, 41 y 60.

ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES INTEGRADORAS DEL INTERES JURIDICO ACTUAL

En efecto, el Artículo 1º de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) señala el ámbito de aplicación de su normativa, y en tal sentido menciona en forma específica a la Administración Pública, así como también el Artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del 17 de Octubre de 2001 y la reciente (2008), (por efecto de la habilitación conferida al órgano del poder ejecutivo nacional), en lo que concierne a los principios de celeridad procesal, entre otros, todas de aplicación obligatoria, por mandato constitucional para lograr la eficacia de los trámites y adopción de un procedimiento breve, ya que el proceso constituye -como se ha dicho- un instrumento fundamental para la realización de la justicia (Art. 257 Constitucional).

Dentro de esa noción de Administración Pública se encuentran comprendidos todos los órganos recaudadores de tributos nacionales, con lo cual es obligante concluir en que tales órganos, por ser integrantes de la Administración Pública, deben ajustar sus procedimientos a los postulados de brevedad, celeridad, eficacia y de eficiencia.

Es decir, que todos aquellos procedimientos que se adelantan en la Administración Tributaria con motivo de tributos nacionales e incluso en los



municipales, deben atender primariamente a las normas procedimentales especiales, más "...cuando no hubiere disposición precisa de la Ley (Art. 4 C. Civil 1982), se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes..." o que más se avengan a su naturaleza y fines (Arts. 7 y 148 C. Orgánico Tributario (2001), que no son otras que las de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981) y la Ley Orgánica de la Administración Pública (2008), signadas bajo los principios de antes mencionados.

Por su parte, el Artículo 30 del texto orgánico de procedimientos administrativos, (1981), consagra legislativamente el mandato de que toda la actividad administrativa se desarrollará (forma imperativa), con arreglo a los principios de economía, eficacia, celeridad e imparcialidad, que no son otra cosa que principios generales, universalmente admitidos, que inspiran toda concepción procedimental y constituyen expresión concreta de los principios constitucionales de igualdad, del debido proceso y del derecho a la defensa, de eficiencia y brevedad (Arts 49 y 257 de la Constitución (1999).

Aceptar la impensable conclusión a que nos conduciría la tesis de inaplicación de aquel texto legislativo general, bajo el argumento de ausencia de regulación en el Código Orgánico Tributario (2001), sería tanto como permitir el quebranto de los principios universales de economía procesal, de eficacia de la actuación, de celeridad en la sustanciación de los procesos y, lo peor, ello sería legitimar la parcialidad en un estado de derecho.

Tal conclusión es inadmisibles e imponderable por lesionar ostensiblemente la conciencia jurídica de la comunidad. Los valores de igualdad, de justicia y de seguridad jurídica -de rango constitucional y universal- resultarían y quedarían seriamente comprometidos en sentido negativo, así como el de oportuna respuesta y celeridad procesal (Art. 51 Constitucional (1999).

Por ello, en lo que concierne a la aplicación de la ley general en los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria ante la ausencia de normas específicas del Código Orgánico Tributario (2001), es necesario señalar que tales principios de celeridad, eficacia y economía, se encuentran recogidos por el legislador en el artículo 60 de la mencionada Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, al disponer que:

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.



Sin embargo, en los términos en que se encuentra concebida esta disposición legal, según la clasificación elaborada por el doctrinario N. M. Korkounov, citado por García M.(1953), responde a la categoría de normas imperfectas, puesto que ella contiene un mandato (tramitar y resolver los expedientes en un plazo determinado), pero carece de sanción por el incumplimiento del lapso previsto.

Por esa razón, como se desarrollará más adelante, la labor del intérprete está orientada, en primer lugar, en colmar el vacío del Código Orgánico Tributario (2001), relativo a la duración de la sustanciación de la fase oficiosa del procedimiento de determinación tributaria, y en segundo término, encontrada como ha sido la norma que suple aquel silencio (Art. 60 LOPA), integrar mediante la analogía la sanción correspondiente al incumplimiento del lapso previsto en el aludido Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981).

En cuanto al contenido de los Artículos 30 y 41 de la mencionada ley adjetiva de procedimientos administrativos (1981), es necesario afirmar que estas normas contienen mandatos genéricos de actuación, cuyo destinatario es el personal que labora en la Administración, puesto que, además de que su conducta ha de estar signada por la eficiencia, la celeridad, la economía de tiempo y de recursos, así como por la imparcialidad, asimismo, el personal al servicio de la Administración, tiene el deber jurídico de acatar los términos o plazos establecidos en esa ley general y los previstos en las leyes especiales.

Empero, como quiera que el Código Orgánico Tributario (2001), como normativa especial de aplicación preferente, carece de términos o plazos reguladores del acontecer procedimental, en la fase oficiosa del procedimiento de determinación tributaria cobra mayor vigor la tesis de aplicación de la normativa general, conforme a lo ordenado por el Artículo 4 del Código Civil (1982), e incluso, por mandato expreso de los Artículos 7 y 148 del texto orgánico tributario (2001), por ser la normativa de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), la que más se aviene a la naturaleza administrativa y fines de las normas de los procedimientos administrativos que se sustancian en sede tributaria.

Por su parte, la disposición del Artículo 41 en comentarios, no sólo está dirigida a los funcionarios actuantes sino también a los particulares en todo lo relacionado con los términos o plazos relativos a la materia objeto de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), que no es otro que la materia procedimental. No existe justificación alguna para que la Administración Pública, desde el punto de vista del deber ser jurídico, practique la dilación de los procedimientos administrativos en la fase oficiosa, bajo la insostenible tesis de la inaplicación de la ley general en el procedimiento especial tributario, a pesar, de la ostensible ausencia regulatoria por parte del Código Orgánico Tributario (2001).

Ello constituiría un franco desacato del mandato constitucional que ordena el establecimiento, por parte de las leyes procesales, de la simplificación y la brevedad de los trámites procesales (Art. 257 Constitucional (1999), así



como del deber del Estado de garantizar a todos los administrados la tutela efectiva de los mismos, a obtener con prontitud la decisión correspondiente y una justicia (administrativa) expedita, sin dilaciones indebidas, conforme lo ordena el Artículo 26 de la Constitución (1999).

La expresión legislativa consignada en el Artículo 60 aludido, no deja lugar a dudas de su imperatividad. No es facultativo ni permisivo para que la Administración Tributaria pueda optar por tramitar y resolver un expediente en un lapso superior al de caducidad, fijado normativamente.

Si el legislador fijó ese lapso, con su prórroga, es porque lo consideró suficiente para su cometido; sin embargo, la Administración Tributaria usualmente se excede en el tiempo limitado a cuatro o meses o seis, incluida la máxima prórroga, para sustanciar la fase oficiosa del procedimiento de determinación tributaria, quebrantado esa norma de ineludible cumplimiento, incurriendo en la pérdida del interés jurídico actual exigido por el Artículo 16 del Código de Procedimiento Civil (1986) y por el Artículo 22 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), por efecto de la naturaleza de ese lapso, toda vez que el mismo es de caducidad, es decir, no susceptible de interrupción ni de renuncia.

CONSECUENCIA JURIDICA DE LA PÉRDIDA DEL INTERES DECAIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO

La configuración de la invalidación que acarrea la extralimitación de la sustanciación en el tiempo previsto en el Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), tiene su fundamento en las disposiciones antes comentadas y analizadas, y muy concretamente en los Artículos 30 y 60, todas de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), así como en la aplicación analógica del Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (2001), a la fase oficiosa del procedimiento de determinación tributaria, por mandato expreso y de ineludible regulación del Artículo 6 del mismo Código, aplicable por mandato de su Artículo primero.

Recordemos que el aludido Artículo 60 procesal administrativo, ya se dijo, está constituido por un supuesto de hecho (lapso de caducidad para



sustanciar y tramitar los expedientes), pero su inobservancia carece de sanción. Es una norma imperfecta. Lo cual obliga al intérprete a buscar, dentro del entramado legislativo, una norma con una consecuencia jurídica análoga, para colmar el vacío del analizado Artículo 60 procesal. Es decir, encontrar la consecuencia jurídica del incumplimiento fáctico del lapso de caducidad. Veamos:

La institución del decaimiento del proceso, (diferente a la caducidad y a la perención), es producto de la inactividad o paralización sin causa legal de los procedimientos administrativos por causa imputable a la administración. Este medio de extinción del proceso fue acogido por el legislador en el Código Orgánico Tributario (Art. 192), fundamentándose para ello en lo siguiente:

- a) La concesión de un año para la emisión y válida notificación de la resolución culminatoria de sumario administrativo; lapso que el legislador ha considerado suficiente para que la Administración Tributaria conciba y concrete su expresión de voluntad declarando la existencia y cuantía del crédito tributario o su inexistencia, previa sustanciación del contradictorio; y
- b) El inútil transcurso del tiempo, en cuyo caso ello traduce desinterés en la Administración Tributaria en la determinación y subsiguiente potencialidad de obtener el devengo tributario.

La institución procesal del decaimiento, o invalidación de las actas de reparo que apareja la conclusión del sumario por efecto de la inactividad y desinterés en la recaudación de parte del ente con competencia para ello, tiene como objetivo específico, lo siguiente:

- La eliminación de la paralización de los procesos,
- La reducción del tiempo para la emisión de la resolución culminatoria y
- Una más eficaz actuación administrativa.

Con ello se logra que el proceso adquiera una continuidad que favorezca la celeridad procesal por el estímulo que debe encontrarse en la Administración Tributaria para realizar aquellos actos y trámites encaminados a la recaudación y evitar la extinción o decaimiento del proceso.

De suerte, pues, que la sanción que el Código Orgánico Tributario (2001), impone al ente recaudador por su lentitud en la investigación fiscal, por su desinterés en la percepción del posible devengo tributario, consiste en la



extinción del proceso, por efecto del decaimiento o extinción del interés jurídico en la percepción del tributo omitido.

En este orden de ideas, y partiendo de las premisas del razonamiento jurídico, las ciencias jurídicas han aceptado lo que en metodología de esta ciencia se conoce como la tónica del derecho (esquemas de lógica jurídica de aceptación universal) o lugares comunes de esta disciplina, resaltando entre ellos el brocardo que considera que ante una misma razón legal debe existir una misma solución, o sea, lo que en la jerga jurídica se conoce como *eadem ratio legis, eadem solutio*. En síntesis, ello no es otra cosa que la razón de ser de la analogía como método de integración del derecho.

Con la finalidad de demostrar la procedencia de la aplicación del Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (2001), configurador del decaimiento, al supuesto normativo previsto en el Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), como consecuencia jurídica integrada por inobservancia de los plazos previstos en ambas hipótesis legales, o sea, con idéntico supuesto de hecho o igual razón (*eadem ratio*) y con igual solución (*eadem solutio*) y, por tanto, sancionables ambas hipótesis con la extinción del proceso por decaimiento, es oportuno consignar lo que la doctrina nacional y extranjera entiende por analogía, expresamente legislada en el Artículo 6 del Código Orgánico Tributario. Revisemos doctrina patria y extranjera en tal sentido.

El conocido autor Manuel Simón Egaña (1984) sostiene que:

En virtud de la plenitud hermética del orden jurídico, sancionada en la legislación venezolana, todos los casos concretos que pudiesen presentarse en la conducta de los hombres están resueltos por el ordenamiento jurídico.

Esto quiere decir que existen normas para todos los casos que se presenten y entonces la labor de



integración no va a ser la de crear nuevas normas jurídicas sino, para decirlo en una forma todavía más expresiva, la de descubrirla. Las Normas existen en el ordenamiento jurídico, pero no aparecen claramente a la inteligencia del hombre y éste tiene que apelar a recursos como el de la analogía y el de los principios generales del Derecho, que constituyen para el sistema venezolano, así como para la mayoría de los ordenamientos jurídicos europeos y latinoamericanos, los métodos de que se vale la llamada integración.

Asimismo, Petzold Pernía (1985) ha dicho que:

El razonamiento analógico es una combinación del razonamiento por inducción y del razonamiento por deducción; es decir, que se razona desde un particular, la norma (o conjunto normativo) que regula un supuesto de hecho (o varios) considerado semejante al caso concreto no previsto normativamente y se extrae un principio o regla general (a este nivel está empleando la inducción) que se va a aplicar, deductivamente, a ese caso concreto no regulado jurídicamente.

La definición de la analogía de Andrés Bertrand (1982), sostiene:

Es la extensión de la ley a casos no previstos, pero con situaciones semejantes.

El conocido civilista Aguilar Gorrondona (1979) afirma:

Consiste en aplicar a un supuesto de hecho no regulado la consecuencia jurídica de una norma cuyo supuesto de hecho es tan semejante desde el punto de vista jurídico que puede afirmarse que existe la misma razón, (eadem



ratio legis) para atribuir a aquel la consecuencia jurídica de ésta.

El profesor de filosofía del derecho, Dr. José M. Delgado Ocando, predica que:

...el argumento analógico opera mediante la separación de las características específicas, es decir, por medio de una generalización. Pero es claro que esta operación lógica no basta. Se requiere más bien una valoración que justifique la generalización y que permita aplicar las consecuencias jurídicas previstas en la ley a los casos declarados análogos. El argumento analógico por consiguiente, es un caso de aplicación del principio de igualdad de tratamiento e igual valoración, que en derecho significan abstracción de la desigualdad existente bajo un cierto punto de vista jurídico.

De acuerdo a la doctrina del conocido autor últimamente citado, la igualdad de tratamiento entre la institución expresamente consagrada en el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (2001), sancionada con la invalidación de las actas de reparo y la no producción de efectos de las actuaciones del sumario administrativo, incluyendo la resolución culminatoria (decaimiento del procedimiento), y la situación de hecho prevista en el Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, consiste en que en ambas normas (192 COT y 60 LOPA) hay una valoración legislativa del desinterés.

Se trata de la respuesta legislativa a la injustificada tardanza en la sustanciación del proceso y de la lentitud de la Administración Tributaria en emitir y notificar sus providencias administrativas por espacio de más cuatro meses -con posible prórroga de hasta otros dos- todo lo cual traduce una abstracción de la desigualdad bajo el incuestionable punto de vista jurídico que no es otro que la ausencia de una expresa regulación de término o plazo en el



Código Orgánico Tributario (2001), para la sustanciación de la fase oficiosa, aún cuando con referencias temporales distintas (1 año y 4 ó 6 meses), pero amas con una misma valoración legislativa de suficiencia para culminar el procedimiento.

Obsérvese, hecha la abstracción de aquella diferencia, desde el punto de vista jurídico (para decirlo con la frase del Dr. Delgado Ocando), que el intérprete se encuentra ante una igualdad de supuestos fácticos en ambas normas, consistente en la fijación de un plazo para que el proceso no pierda su utilidad primordial, que no es otra que la satisfacción jurídica de los intereses jurídicos de los sujetos involucrados en él. Ambas normas (192 COT y 60 LOPA), son la concreción de las bases constitucionales de la oportuna respuesta, del derecho a la defensa y del debido proceso (Arts. 49 y 51 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

Entre los doctrinantes extranjeros, es oportuno consignar la opinión de connotados tributaristas, vinculados a la parte formal o normas procedimentales del derecho tributario, que refuerzan la aplicación analógica de los Artículos 192 y 60, respectivamente del Código Orgánico Tributario (2001) y de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981).

Según Ramón Valdés Costa (1996), la analogía

“...es una forma de integración del Derecho, ante un vacío legal y no la interpretación de una norma existente. La doctrina autorizada admite la analogía total o parcialmente, pero en una concepción que, a nuestro juicio, no contradice la esencia del instituto, que radica en que su utilización supone la ausencia de una norma que regule la situación de hecho a considerar por el intérprete...”

Los conocidos autores Pérez de Ayala y José González, en su obra Curso de Derecho Tributario (1991), afirman que

“La analogía es un procedimiento que consiste en la aplicación de los principios ordenados extraídos de un determinado supuesto regulado en la Ley a otro supuesto esencialmente igual pero distinto en los accidentes, que no aparece expresamente



contemplado en ella. Como claramente se advierte, el centro de gravedad de la definición, que constituye simultáneamente su punto más problemático, reside en la precisa determinación de lo que debe entenderse en cada caso por igualdad en lo esencial y diversidad en lo accidental o, lo que es lo mismo, en determinar el alcance de la relación de semejanza que hace posible aplicar a un supuesto no expresamente regulado en la ley los criterios ordenadores dictados para un supuesto semejante”.

Y, finalmente, Héctor Villegas en su conocido Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (1992), nos enseña que

“Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto en la ley, una norma que rija un caso semejante. La analogía tiende a suplir la laguna legislativa y si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En este siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes.

Por ello se ha sostenido con acierto, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla. En definitiva, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía en el Derecho Tributario formal y Derecho Tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas...”

Precisamente es lo que ocurre en la hipótesis a que se contrae la tramitación del asunto relativo a la determinación tributaria, en su primera fase, no regulada por el Código Orgánico Tributario (2001).

En consecuencia, se debe entender que el supuesto de hecho expresa y concretamente legislado (como factor necesario para que opere el decaimiento del proceso, como manifestación implícita de la pérdida del interés jurídico), consiste en que transcurra un tiempo superior al año sin que se haya emitido y notificado válidamente la resolución culminatoria del sumario administrativo, para que se tenga por concluido el referido sumario e invalidada el acta y sin efecto legal alguno: Por tanto, ha de concluirse en que igual consecuencia jurídica debe generarse por la inobservancia del lapso previsto en el Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), que no es otra que el decaimiento del procedimiento.



Es decir, que conforme a lo previsto en el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (2001), es igualmente el transcurso de un tiempo superior a los cuatro meses (y su posible prórroga), reglado en el Artículo 60 de la ley adjetiva administrativa (1981) para la tramitación y resolución de la labor oficiosa de fiscalización, sin que la misma se haya culminado dentro de dicho lapso o de la prórroga que se haya fijado, lo que produce la misma consecuencia jurídica de decaimiento del proceso, por aplicación analógica del Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (2001), de acuerdo al Artículo 6 del mismo texto orgánico tributario. Donde hay igual razón legal debe haber igual solución.

Obsérvese que en ambas normas existe una misma ratio legis o razón legal. Se trata del mismo supuesto de hecho, que no es otro que el establecimiento de un lapso para que la Administración cumpla una determinada actividad, sin que ésta se haya ejecutado dentro del lapso establecido por el legislador. (Arts. 60 LOPA y 192 COT)

En ambas hipótesis el legislador le ha concedido a la Administración un lapso para ejecutar una actividad, que es el elemento común o de identidad jurídica entre ambas situaciones. Por tanto, la hipótesis legislativa que carece de la consecuencia jurídica (Art. 60 LOPA), debe ser tratada legalmente mediante la integración de aquella otra norma que expresamente regula una situación idéntica.

Se trata de una integración analógica, que -a su vez- lleva al operador jurídico a un razonamiento jurídico, diferente al de la lógica formal, toda vez que ésta no podría proporcionarnos aquella identidad de 12 meses (1 año), con 4 ó 6 meses.

Es el razonamiento jurídico de la toponimia antes referida, la que nos permite igualar 12 meses a 4 ó 6, afirmando que, en uno u otro caso, el legislador ha considerado que el tiempo fijado para tramitar y culminar los expedientes que sustancia, es suficiente para la oportuna y adecuada respuesta.

Donde hay una misma razón debe haber una misma solución, o sea, se trata de la aplicación analógica de la norma del Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (2001) -en labor de integración del ordenamiento normativo- a la fase oficiosa del procedimiento de determinación tributaria, cuyo lapso no está legislado en su normativa especial, pero suplido ese silencio mediante las formas analizadas supra, por mandato de los Artículos 6, 7 y 148 del mismo texto orgánico tributario.



CONCLUSION

Luego del análisis de las doctrinas consignadas y del contenido de las disposiciones legales citadas, es obligante para el intérprete concluir en que la obra del legislador no es perfecta ni completa, ya que el ordenamiento jurídico, unas veces por carencias de los legisladores y otras por imposición de la técnica legislativa, como se refirió antes, presenta vacíos o lagunas, motivo por el cual los juristas han previsto la analogía como medio de integración del ordenamiento normativo para colmar tales vacíos.

Por ello el intérprete, lo primero que ha de hacer, es someterse a las normas de integración de cada ordenamiento (Arts. 7 49 y 257 de la Constitución (1999); 4 del Código Civil (1986) y 6 del Código Orgánico Tributario (2001), y en caso de que no existan normas de esta especie, entonces, deberá volver su atención hacia los procedimientos que la ciencia jurídica le proporciona. Recuérdese que el operador jurídico con competencia decisoria, no puede absolver de la instancia, sino que está constreñido por el deber supremo de resolver las contiendas de los particulares o de éstos y la Administración, para hacer efectiva la voluntad concreta de la Ley.

En este orden de ideas, ante la carencia de normas de integración, existen los principios generales del derecho, entre nosotros recogido en el Artículo 8 del Código de Procedimiento Civil (1986), independientemente de la valoración que los juristas le atribuyan a éstos, como principios generales de la ciencia jurídica o los identificados con las nociones del derecho justo o derivados del derecho natural, pero siempre se encontrarán en ellos los criterios orientadores para una solución justa y equitativa.

Luego del análisis e integración anteriores, motiva la preocupación del autor, el sentido -contrario a la brevedad y celeridad procesales- en que algunas autoridades administrativas, e incluso, jurisdiccionales se han expresado sobre el asunto planteado, apoyando la injustificada tardanza de la Administración en que suele incurrir en la sustanciación de la fase oficiosa referida, concluyendo que dicha etapa del procedimiento de determinación tributaria carece de regulación y, con base a esa omisión legislativa, han afirmado en varias decisiones que no es aplicable la normativa integradora matricial en los términos que se han consignado en estas breve nociones, es decir, separándose de los mandatos constitucionales de brevedad, simplicidad, celeridad, eficiencias y eficacia procedimental.

Sin embargo, alguna voz se ha alzado en contra de esa postura. En sentencia proferida por el Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, fechada el 26 de Marzo de 2008, su



jurisdicente se pronunció en sentido coincidente con estas ideas, por considerar impropia la sustanciación de un procedimiento de verificación de deberes formales por más de once meses, declarando la nulidad de un acto administrativo recurrido, aún cuando -según la percepción del autor- no fue contundente en el examen de la pérdida del interés jurídico actual ni por el decaimiento del procedimiento, pero si fue consecuente con la labor de integración del ordenamiento, en la forma como ha quedado expresada.

En su sentencia, decidió:

“Así las cosas, en el caso sujeto a consideración, si bien es cierto que no existe certidumbre en cuanto al lapso para dictar la Resolución sancionatoria, no es menos cierto que el tiempo alegado por la recurrente para este fin, es decir, de treinta (30) días, no es un lapso cónsono con una disposición del propio Código Orgánico Tributario o de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, para la sustanciación y resolución de un procedimiento, siendo en todo caso razonable la aplicación de lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos ...” (omissis)

“...Atendiendo al contenido del dispositivo legal transcrito, se observa que desde la fecha en que se inició el procedimiento de verificación de cumplimiento de deberes formales, debidamente notificado a la recurrente el 10 de diciembre de 2004, ... (omissis) ... emitida el 26 de octubre de 2005, por el Jefe de la División

(omissis)

“...ha transcurrido un lapso de once (11) meses y veintiún (21) días, el cual, es superior al establecido en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, verificándose que en el presente asunto se produjo la caducidad del lapso que tenía la Administración Tributaria Nacional para emitir la Resolución que contendría el resultado de la investigación fiscal realizada a la recurrente, en virtud del procedimiento de verificación de cumplimiento de deberes formales previsto en los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente, iniciado en fecha 10 de diciembre de 2004 y terminado el 14 de diciembre de 2004 con la emisión del Acta de Recepción N° SAT-GTI-RCO-600-AMLRL-DFC-2244-03 ...”

(omissis)



Como consecuencia de la anterior motivación, al verificarse que se ha producido la caducidad del lapso que en atención al artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos fue aplicado en el asunto bajo análisis, resulta imperativo para quien decide, declarar la nulidad absoluta del acto administrativo atacado en este procedimiento mediante el recurso contencioso tributario, por lo tanto, resulta infundado pronunciarse sobre los demás alegatos expuestos por la recurrente. Así se declara.

Valioso antecedente se encuentra en sentencia emanada de la Sala Electoral Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 19 de Diciembre de 2000, con ponencia del magistrado José Peña Solís en el expediente No. 000125, mediante la cual analiza una ausencia legislativa en el procedimiento administrativo previsto en la Ley Orgánica del Sufragio y Participación Política, en la que acertadamente, expresó:

(omissis) ...

“Pues bien, conforme con el anterior alegato de la Administración Electoral, así como el de la inactividad de esa misma Administración invocado por el recurrente, la Sala considera que con carácter previo debe emanar un pronunciamiento acerca de la existencia o no de un lapso preestablecido para la tramitación del procedimiento administrativo relativo a los recursos jerárquicos, derivado de la Ley Orgánica del Sufragio y Participación Política o del propio ordenamiento jurídico. Siendo ello así, resulta necesario advertir que se trata de un punto muy relevante en el control de la legalidad de las actuaciones, actos y omisiones de los órganos del Poder Electoral, sobre todo cuando la impugnación que desencadena ese control versa sobre actos, actuaciones u omisiones sustantivamente electorales, y más concretamente sobre la validez de una elección o votación, como ocurre en el presente caso, pues la decisión que recaiga sobre el mismo estará estrechamente vinculada al principio de seguridad jurídica. Igualmente observa que un pronunciamiento en tal sentido está estrechamente relacionado con el examen de los requisitos de admisibilidad del recurso contencioso electoral, especialmente los atinentes al agotamiento de la vía administrativa y al cómputo del lapso de caducidad.



Se plantea entonces a esta Sala la oportunidad de pronunciarse sobre un punto de derecho que ha sido soslayado por la doctrina y jurisprudencia venezolana desde la vigencia de esta Ley Orgánica del Sufragio y Participación Política (1998), el cual reviste importantes implicaciones en lo concerniente al efectivo goce de derechos fundamentales de los administrados.

Queda entonces delimitada la parte nuclear de la controversia sobre el referido punto, a la determinación de la existencia o no de un lapso preestablecido para la tramitación del procedimiento administrativo relativo a los recursos jerárquicos, específicamente en lo tocante a la fase de sustanciación del mismo, en tal sentido observa que el artículo 231 de la Ley Orgánica del Sufragio y Participación Política es del tenor siguiente: (omissis)

Finalmente, estas expresiones del foro venezolano, en sentir del autor, constituyen un soporte fundamental, para la interpretación que se consigna, a objeto de que constituyan en un futuro no muy lejano, la aplicación supletoria y de integración normativa para colmar un vacío legal, y sea acogida en pleno por la administración y los órganos jurisdiccionales, como fundamento de derecho para avalar el criterio establecido por en el Artículo 321 del Código de Procedimiento Civil (1986), con la finalidad de preservar la uniformidad de la jurisprudencia administrativa y la integridad de la legislación, en los términos expresamente señalados por la Sala Político Administrativa en sentencia de fecha 05 de Noviembre de 2003, que, en lo pertinente a la uniformidad de la jurisprudencia, fijó una clara posición, al determinar su valor, afirmando que (omissis)

“...esta Sala estima pertinente señalar que a pesar de lo afirmado por el juzgador de instancia en cuanto a que la jurisprudencia en nuestro país no ostenta carácter vinculante, debe tenerse en consideración la finalidad última de ésta como fuente no sólo de inspiración normativa sino orientadora del ordenamiento jurídico; en efecto, por medio de ella se busca que los particulares obtengan un mínimo de certeza jurídica respecto de las decisiones emanadas de los órganos jurisdiccionales, razones por las cuales constituye una herramienta fundamental del derecho, garantista de la estabilidad de los pronunciamientos ...” (omissis)

Se impone como corolario de estas reflexiones, señalar, que el ordenamiento jurídico venezolano, como sistema de preceptos legales, debe



ser entendido como un todo armónico que se integra a sí mismo para normar y regular las diferentes conductas y situaciones fácticas que se presenten en la vida de relación. Se trata de la necesaria interacción de las normas jurídicas.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Aguilar Gorrondona. José Derecho Civil Personas. Editado por la Universidad Católica Andrés Bello. 1979. Caracas).

Bertrand. Andrés. Diccionario Jurídico. Ediciones Tacarigua. 1982. Caracas.

Delgado Ocando. José M. Exposición de la Metodología del Derecho de Reinhold Zippelins. Ed. de La Universidad del Zulia.) .

Egaña. Manuel Simón. Notas de Introducción al Derecho. Edi. Criterio. 1984, Caracas.

García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Quinta Edición Reformada. Editorial Porrúa S.A. México, D.F.

Henríquez LaRoche, Ricardo. Comentarios al Código de Procedimiento Civil (1988).

Petzold Pernía, Hermán. Interpretación e Integración en el Código Civil Venezolano. Editorial de La Universidad del Zulia. 1985

Rengel Romberg, Arístides. Libro Homenaje a Luis Loreto. Ediciones de la Contraloría General de la República de Venezuela. Caracas 1975.

Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Ediciones Palma-Temis. Marcial Ponns. Buenos Aires. Bogotá. 1996



Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma. 5ta. Edición Ampliada y Actualizada.(1992)

JURISPRUDENCIA

Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental. Sentencia del 26 de Marzo de 2008. Expediente: KP02-U-2006-000008

Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana de fecha 20 de Diciembre de 2008, Expediente No. 319-05

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Electoral. Sentencia de 19 de Diciembre de 2000. Expediente No. 000125

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia del 05 del 05 de Noviembre de 2003.