

**INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA  
OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA POR EFECTO DE  
LA APERTURA DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO**

Trabajo Especial de Grado para Optar al  
Título de Especialista en Derecho Financiero.

Abg. Veruschka E. Marcano Balliache

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO

CARACAS ABRIL DE 2.003

## ÍNDICE GENERAL

Pág.

**RESUMEN**

**INTRODUCCIÓN**

**CAPITULO**

**I GENERALIDADES.**

- A. La prescripción de la obligación jurídico-tributaria y su interrupción.
- B. Valor de las actas fiscales.
- C. El Sumario Administrativo como actuación de la Administración.

**II NATURALEZA JURÍDICA DEL ARTICULO 192 DEL CÓDIGO  
ORGÁNICO TRIBUTARIO.**

- A. Antecedente.
- B. Conceptos involucrados.
- C. Análisis interpretativo de la Norma Jurídica.

**III CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO  
DE JUSTICIA EN LA MATERIA.**

- A. Referencias jurisprudenciales.
- B. Sustento normativo de la jurisprudencia.
- C. Análisis doctrinario y jurisprudencial. Diferentes posiciones.

**IV CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DEL CRITERIO EXPRESADO  
POR EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA.**

- A. En cuanto a la relación Jurídico-Tributaria.
- B. Consecuencias frente a la Administración Tributaria.
- C. Consecuencias para el Contribuyente.

**CONCLUSIONES**

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

**INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA  
OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA POR EFECTO DE  
LA APERTURA DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO**

Autor: Abg. Veruschka E. Marcano Balliache

Asesor: Adg. Alejandro Ramírez Van Der Velde

Año: 2.003

**RESUMEN**

Este trabajo intentó establecer el alcance interpretativo del Artículo 192 (Artículo 151 derogado) del Código Orgánico Tributario en cuanto a su influencia sobre la interrupción de la prescripción de la Obligación Jurídico-Tributaria por efecto del Acta que abre el Sumario Administrativo, a través del análisis documental de la Doctrina y Jurisprudencia existentes, así como del Ordenamiento Jurídico Venezolano. El análisis del tema planteado se estructuró como un trabajo monográfico, donde se aplicaron métodos cualitativos, a través del procesamiento del material obtenido, de acuerdo con las matrices de contenido que permitieron describir la realidad que rodeaba la materia. Todo esto para determinar, que en la actualidad el Tribunal Supremo de Justicia, se inclina en su Jurisprudencia a considerar que el Acta que abre el Sumario Administrativo interrumpe la prescripción de la Obligación Jurídico-Tributaria, aun cuando el Sumario se hubiere declarado inválido, por haber transcurrido un lapso de tiempo superior a un (1) año, a partir del vencimiento de la oportunidad para producir el escrito de descargos, sin que se hubiere notificado validamente la Resolución Culminatoria.

## INTRODUCCIÓN

Estas líneas persiguen efectuar un análisis de la situación que se plantea en relación a la interrupción de la prescripción de la Obligación Jurídico-Tributaria, por efecto del Acta que abre el Sumario Administrativo, en el supuesto de invalidación descrito por el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario del año 2.001, según el cual, la Administración tendrá un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para emitir su Resolución Culminatoria y notificar válidamente la misma al Contribuyente o Responsable, de lo contrario, se daría por concluido el procedimiento e invalidada el Acta que le dio origen al Sumario Administrativo, la cual quedaría sin efecto legal alguno.

Este tema, que en sus inicios fue tan poco controvertido, en lo que se refiere principalmente a la materia de interrupción de la prescripción, en solo pocos años desde la primera introducción de esta institución en el ordenamiento jurídico venezolano, ha ido evolucionando hasta presentar, como lo hace hoy en día dos enfoques completamente distintos y de consecuencias radicalmente opuestas; generándose así, la necesidad de realizar un estudio que subsane en parte la escasa doctrina que trata el tema en la actualidad y principalmente que pueda determinar la motivación del sustancial cambio de criterios sufrido por la jurisprudencia nacional.

Ahora bien, en cuanto a la metodología utilizada, y tomando como base la definición que de investigación monográfica hace El Manual para la Elaboración del Trabajo Especial de Grado (UCAB 1.998), según el cual, éste “es el estudio del problema con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente, de fuentes bibliográficas y documentales. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, conclusiones y en general el pensamiento del autor” (p. 1), el trabajo que sigue a continuación, se desarrolló bajo el esquema monográfico, sustentado sus conclusiones en fuentes bibliográficas y documentales, tales como jurisprudencia, doctrina y obviamente el Ordenamiento Jurídico Nacional.

La finalidad de dicha metodología, fue la de permitir el acercamiento al tema planteado, al igual que la profundización de los conocimientos que se tienen sobre la materia, para así, utilizando métodos cualitativos y descriptivos de la realidad que se evidencia de los documentos analizados, llegar a la formación de una opinión propia sobre el problema de estudio, no solo por parte del autor como investigador, sino del propio lector quien, individualmente puede sopesar la importancia que cada una de las fuentes puedan tener y elabora sus conclusiones, que en la práctica, pueden o no coincidir con las ideas presentadas en la monografía.

Con esto en mente, la idea de esta monografía no es la de fotografiar una verdad absoluta del problema, sino más bien, mostrar la posibilidad de la existencia de criterios divergentes que pudiendo en principio tener su origen en la misma norma jurídica (en este caso el artículo 192 del Código Orgánico Tributario vigente), pueden a través del uso de ópticas diferentes, dar como resultado diversidad en las respuestas obtenidas, sea que estas beneficien o perjudique a una u otra de las partes involucradas. Por esta razón, en el análisis jurídico, como eje principal del problema, se intentó dar una interpretación lógica y concatenada de las normas involucradas con esta particular figura desarrollada por el Código Orgánico Tributario, destacando por supuesto análisis anteriores, que sobre este punto, habían realizado otros autores y fundamentalmente los diferentes órganos jurisprudenciales del país.

## **I. GENERALIDADES.**

### **A. La Prescripción de la Obligación Jurídico-Tributaria y su Interrupción.**

Bajo la premisa de que toda relación obligacional nace limitada desde el punto de vista temporal, surge en el derecho común una figura jurídica establecida de manera general y primaria en el artículo 1.952 del Código Civil Venezolano (C. C. V.), y cuya principal característica es el transcurso de un tiempo determinado. Así, la prescripción en nuestro derecho positivo, se presenta como un medio para adquirir de un derecho o liberarse de una obligación por el paso de un tiempo específicamente estipulado por la ley.

En este orden de ideas, tradicionalmente se distinguen dos clases de prescripción: la prescripción adquisitiva y la extintiva, según comporte la adquisición de un derecho sobre una cosa o la liberación del cumplimiento de una obligación, por la imposibilidad de su acreedor de ejercer acciones para exigir su cumplimiento.

Ahora bien, limitándose al ámbito de la prescripción extintiva o liberatoria de la Obligación Jurídico-Tributaria, en que se centra el interés del presente trabajo, los autores **Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine**, (1.993), exponen que:

“En la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que el deudor, por consiguiente, puede liberarse por inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo...” (p. 352)

Es importante destacar que, consuetudinariamente y al estar la prescripción extintiva tan relacionada con la exigibilidad de las obligaciones, ésta es estudiada como un medio de extinción de las mismas. No obstante esto, es una imprecisión afirmar que la prescripción es un medio de extinción de las obligaciones, ya que, lo que se extingue en realidad es la acción, es decir, la posibilidad de exigir coercitivamente el pago.

Lo anterior se evidencia en el hecho de que, aun después de verificada la prescripción, la obligación persiste, pero desde el punto de vista del derecho natural. Un ejemplo de esto la encontramos en el artículo 64 del Código Orgánico Tributario (C. O. T.) que impide la repetición del pago de una obligación prescrita: **“Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, salvo que el pago se hubiere efectuado bajo reserva expresa del derecho a hacerlo valer.”**

En la legislación venezolana, la Obligación Jurídico-Tributaria y sus accesorios prescriben de acuerdo a lo regulado por los artículos 55 y 56 C. O. T., que establecen un lapso de prescripción genérica de cuatro (4) años y, otro de seis (6) para circunstancias agravadas, computándose dicho lapso, conforme al artículo 60 **ejusdem**.

Así, el Código expresa en su Artículo 55 que: **“Prescriben a los cuatro (4) años los siguientes derechos y acciones:**

- 1. El derecho de verificar, fiscalizar, y determinar la obligación tributaria y sus accesorios.**
- 2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad.**
- 3. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.**

Como se puede ver, la prescripción puede operar a favor del Contribuyente o Responsable y en perjuicio del Fisco, o viceversa de acuerdo al caso, esto en virtud de que es una figura de aplicación genérica, que se verifica, siempre que se produzcan una serie de requisitos y condiciones, a saber:

1. La inactividad o inercia del acreedor, quien no ejerce su derecho a hacer efectivo el crédito o realiza actuaciones negligentes que no son capaces de interrumpir o suspender la prescripción.
2. Que transcurra el tiempo establecido por la ley de forma ininterrumpida.
3. Y por último, es necesario que el deudor a quien la figura de la prescripción beneficia la promueva.

Sin embargo, habría que agregar que la condición de inactividad no alcanza únicamente al acreedor, sino también al deudor quien debe igualmente permanecer inerte, puesto que si sus actos están dirigidos a reconocer o a efectuar pagos de la obligación, se produce la interrupción de la prescripción. Un ejemplo de esto en el ámbito del derecho tributario es la presentación espontánea de la declaración del contribuyente que no declaró en la oportunidad fijada para ello por la ley.

En efecto, es muy fina la línea trazada por el curso de la prescripción, por cuanto, ésta puede ser fácilmente interrumpida por la simple actuación de uno de los sujetos involucrados en la relación. En este sentido, resulta oportuno transcribir un fragmento de Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria II, que trae **Ramírez & Garay** (1.999):

“No hay duda que la prescripción de la obligación tributaria, al igual que la regulada por el derecho común está sujeta a interrupción, así, una vez acaecido alguno de los supuestos previstos en el Código Orgánico Tributario, como actos interruptivos, dentro del lapso legal fijado, pierde el efecto transcurrido, se mantiene la vigencia del crédito fiscal, y se inicia un nuevo periodo a partir de la realización del acto” (p.6)

Es claro entonces que, la potencial liberación ofrecida por la Prescripción Extintiva de la Obligación Jurídico-Tributaria puede ser interrumpida si ocurre alguna de los supuestos legales de los que habla la sentencia citada, que se encuentran establecidos en el Artículo 61 del Código Orgánico Tributario, que reza lo siguiente:

**“La Prescripción se interrumpe según corresponda:**

- 1. Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo por cada hecho imponible.**
- 2. Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda.**
- 3. Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.**
- 4. Por la comisión de nuevos ilícitos de mismo tipo.**
- 5. Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición o recuperación ante la Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido, del saldo acreedor o de la recuperación de tributos.**

**Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción...”**

De este artículo se desprende que existen una diversidad de actos, tanto del Contribuyente o Responsable como del Fisco, a través de la Administración Tributaria, que pueden traer como consecuencia la interrupción de la prescripción. En el caso de la Administración, cualquiera actuación notificada al sujeto pasivo, tendiente a hacer efectivo el crédito tributario, mediante la fiscalización, investigación, determinación, liquidación, o cualquiera de los demás procedimientos de gestión tributaria es suficiente para lograr el efecto de la interrupción. En este sentido, verificado el acto interruptivo, se tiene como inexistente el periodo de tiempo transcurrido con anterioridad al mismo, y se reabre nuevamente el lapso legal de prescripción.

Ahora bien, en vista de que la actividad de la Administración es de naturaleza reglada, para que cualquiera de los actos indicados anteriormente cumpla su fin de interrumpir la Prescripción, será necesario que sean cumplidos a cabalidad los procesos legalmente establecidos para ello. Adicionalmente, es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo de Justicia que corresponde la Administración demostrar que efectivamente realizó gestiones de cobro del crédito fiscal que tuvieron como consecuencia la interrupción de la Prescripción en curso (Sentencia del 10 de Febrero de 1.999 de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa,

Sala Especial Tributaria II, Sucesión de C. Rolando en Recurso Contencioso Tributario).

### **B. Valor de las Actas Fiscales.**

En la búsqueda de la raíz del termino, expresa el autor **William E. Olivero Pérez**, (1.997):

“ACTA, del latín “*acta*”, *actus*”, “*actum*”, que expresaba propiamente todo cuanto se hace o dice, se conviene o se pacta. En un sentido amplísimo, para el Derecho, el “Acta” viene a ser la reseña escrita, fehaciente (auténtica) de todo acto jurídico efectuado por las partes o por funcionario jurídico” (p. 9).

Tomando como punto de partida esta definición del termino “Acta”, encontramos que esta figura jurídica tiene ramificaciones en todas las ramas del derecho, y es regulada por un sin numero de normas encontradas desde en el Código Civil Venezolano, el Código de Procedimiento Civil, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, hasta en el Código Orgánico Tributario, entre otros. Es decir, dependiendo el Acto Jurídico que se quiera materializar a través del Acta, serán diferentes las características que la individualicen. En todo caso, en función del interés de esta investigación, el mayor significado lo adquieren las Actas emanadas de funcionarios públicos de la Administración Tributaria, que son conocidas como “*Actas Fiscales*” o “*Actas de Reparo Fiscal*”.

El estudio de las Actas Fiscales en Venezuela es un punto muy poco tratado por la doctrina, a pesar de la especial importancia que estas tienen en el de Derecho Tributario. De todas formas y, en aras de profundizar en el objeto de esta monografía será necesario hurgar un poco en su Naturaleza Jurídica y en el valor que éstas juegan en la apertura del Sumario Administrativo.

El Artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (L. O. P. A.), establece para la Administración un Principio de General de Documentalidad de los Actos Administrativos y, un reflejo de esto se encuentran en los Artículos 183 y 184 del Código Orgánico Tributario, los cuales ordenan la emisión de un Acta de Reparación Fiscal ( y establecen los elementos que ésta debe contener) en los supuestos de determinación oficiosa del tributo y sus accesorios, con el objeto (entre otras cosas), de hacer plena prueba de la obligación tributaria que se está determinando.

A este respecto, en sus comentarios al Código Orgánico Tributario explica **Legislec Editores**, (2.002):

“Un “Acta de Reparación Fiscal”, por cuyo intermedio se le formula una reclamación a un contribuyente o responsable, constituye un “acto administrativo” expedido por la Administración Tributaria, por intermedio de un funcionario autorizado por la Ley y previo cumplimiento de todas las formalidades legales,...” (p. 183).

Como se desprende de lo anterior, es evidente que el Acta de Reparación Fiscal es ante todo un Acta Administrativa y como tal, es un documento que goza de fe pública, por constituir una declaración de voluntad, certeza o conocimiento, emanada de un funcionario de la Administración Tributaria, en el cual, como sigue **William E.**

**Olivero Pérez, (1.997):**

“... se vierte, se edita o se documentan las declaraciones de los funcionarios fiscales de Hacienda referentes a la primera fase del procedimiento administrativo de determinación de oficio, esto es, la fiscalización que la Administración Tributaria realiza sobre un determinado contribuyente o responsable; todo ello en ejercicio de las facultades que les confiere tanto la LOHPN como el COT ” (p.5).

Esta Acta, es dictada en ejercicio de una función administrativa en virtud de la cual, el Poder Público tiene la facultad de afectar la esfera jurídica de los particulares. Sin embargo, en virtud de la materia a la que se refiere (la fiscal), se reviste además, de una serie de particularidades, que la distinguen del resto de los actos administrativos y que principalmente delimitan sus efectos; algunas de ellas son:

1. El Acta de Reparación Fiscal documenta Acto Administrativo de efectos particulares, es decir, una manifestación de voluntad de la Administración que está dirigida de forma exclusiva al Contribuyente o al Responsable, y en él se agota.
2. Es declarativa de un hecho preexistente a su emisión, como es la Obligación Jurídico-Tributaria. La deuda tributaria nace, y se materializa desde el mismo momento en que se produce el supuesto de hecho definido en la norma como

generador de tributos, por esta razón, el acto de determinación propuesto por el Acta Fiscal, solo intenta declarar, de manera cierta y precisa, el *quantum* del crédito.

3. Contiene un Acto Expreso, lo cual es consecuencia directa del principio de Documentación del ya mencionado artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y esto significa que como todo acto de la Administración, debe constar por escrito, de lo contrario se considera inexistente.
4. Constituye una determinación de tributos preliminar, es decir, no es definitiva, por cuanto, por una parte, puede ser impugnada por el afectado (Contribuyente o Responsable a quien va dirigido), a quien la ley le otorga un procedimiento reglado, a través del cual, podrá alegar y probar, todo cuanto considere que no es procedente del proyecto de determinación que le ha sido presentado, pero por otro lado, la misma Administración puede a través del procedimiento sumario descubrir, sea la inexactitud de los términos del Reparo, o incluso la propia inexistencia de la obligación aducida.
5. No es Ejecutable por sí misma, es decir, el acto administrativo que se materializa a través del Acta de Reparo Fiscal, no comparte la característica de ejecutoriedad que por efecto del Artículo 8 L. O. P. A. acompaña al resto de los Actos de la Administración. Este hecho puede basarse fundamentalmente en dos argumentos, primeramente, en virtud de que el Reparo no contiene una determinación definitiva de tributos, y segundo, que

desde el punto de vista doctrinario, existe cierta paridad en materia fiscal entre el Estado y el particular. Ambas circunstancias traen como consecuencia que, a pesar del principio de legalidad y veracidad que acompaña a las Actas Fiscales, las mismas a diferencia de sus iguales emanadas de otras ramas de la Administración para hacer efectivos los créditos fiscales debe recurrir a la vía jurisdiccional.

6. Es un Acto de Mero Tramite, por cuanto no pone fin a un asunto ni decide una controversias, sino que por el contrario, se emite como parte de un *iter* procedimental, como un acto instrumental y preparatorio del definitivo. El Acta de Reparación Fiscal, al momento de ser emitida, tiene como única función la de dar inicio a un procedimiento que posteriormente tendrá que ser sustanciado y decidido. Sin embargo y a pesar de lo ya dicho, contiene además algunas particularidades que lo diferencian de los demás actos de mero tramite que comúnmente se conocen, una de ellas es su gran trascendencia a nivel probatorio, ya que rompe un poco con el principio de que la carga de la prueba es de quien alega. En este caso, la Administración sostiene la existencia de un crédito fiscal, pero la carga de desvirtuarlo, la tendrá el particular que rechaza esta afirmación. Otra diferencia interesante entre un acto de mero tramite "*tradicional*" y éste, lo constituye el hecho de ser una declaración de voluntad y conocimiento de la Administración, que dependiendo de como se desarrolle el procedimiento, puede inclusive transformarse en definitiva.

Respecto al punto señalado anteriormente del mérito probatorio del Acta Fiscal son muchas las dudas que surgen, debido a que no existe en la materia una regulación expresa de su valor, razón por la cual, doctrinariamente se ha asimilado a el valor probatorio de los Documentos Auténtico (Artículo 1.363 y 1.359 del C. C. V.), que gozan de una presunción “*iuris tantum*”, haciendo plena fe (que admite prueba en contrario), “*erga omnes*”, sobre las materias a la que se refiere el Acta, de la declaración de voluntad, de juicio, certeza y conocimiento de la Administración, manifestada a través del Funcionario competente.

Así pues, cuando existe una Obligación Jurídico-Tributaria controvertida, en la que para este caso, el Contribuyente o Responsable alega su prescripción, el Fisco tiene en su defensa un Documento Auténtico que hace plena prueba en primer lugar de la fecha en la cual se emitió el Acta y de su correspondiente notificación, y visto que de acuerdo al citado Artículo 61 C. O. T., el Acta levantada por un funcionario de la Administración y notificada al contribuyente o responsable es un medio capaz de interrumpir el curso de la prescripción; si el Acta fue válidamente constituida, por los funcionarios competentes y siguiendo todos los requisitos que la ley le imponga, esta actuación de la Administración tendiente a la determinación del Crédito fiscal efectivamente interrumpe el curso de la prescripción, la cual comenzará a correr nuevamente desde el principio.

### **C. El Sumario Administrativo Como Actuación de la Administración.**

La Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria, en una sentencia recogida por **Oscar Pierre Tapia**, (1.998) expresaba lo siguiente:

“...el procedimiento sumario pautado por el Código Orgánico Tributario dentro del proceso de determinación tributaria, que de oficio realiza la Administración Tributaria, está previsto para aquellos casos en que dicho ente administrativo, haciendo uso de la facultad que le concede la ley, sustituye o complementa la determinación que debió realizar el contribuyente o responsable (auto-determinación) y que éste no hizo, o la hizo insuficientemente.”  
(p. 139)

En efecto, el Sumario Administrativo es ante todo un “Procedimiento”, es decir, un mecanismo conferido a la Administración Tributaria, en el cual, mediante la consecución de una serie de pasos sucesivos, preclusivos y de estricto cumplimiento, se pretende llegar a un fin, como es la determinación de la existencia y cuantía, o en su caso, la inexistencia de una obligación tributaria.

En este sentido, en un intento por aclarar el término “Determinación”, otra sentencia de ese alto Tribunal, igualmente referida por **Oscar Pierre Tapia**, (1.995) cita diversas fuentes:

“...El conocido autor de Derecho Financiero Giuliani Founrouge define la determinación como “el proceso que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley.”  
Y nuestro Código Orgánico Tributario define la determinación así:

“La determinación o liquidación es el acto o conjunto de actos que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.” (p. 118)

Y continua indicando la sentencia:

“... por mandato expreso de nuestro legislador tributario una vez ocurrido el hecho previsto por la ley como generador de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación, o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración según sea la Ley aplicable al caso.” (119).

Es decir, la determinación de la Obligación Jurídico-Tributaria debe en principio ser efectuada por el propio Contribuyente o Responsable, quien entre los deberes formales que le establece la Ley, tiene el de declarar y pagar voluntariamente su impuesto. Ahora bien, esta autodeterminación (como comúnmente se le llama), esta sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración, quien está facultada para modificarla si la información proporcionada contiene inexactitudes u omisiones, e incluso sustituirla en caso de que compruebe que la declaración no hubiere sido presentada.

La determinación de oficio, efectuada a través del Procedimiento Sumario, persigue estimar racionalmente la efectiva capacidad contributiva del Contribuyente, cuando existiendo fundadas y objetivas razones para ello, la Administración considere que se llenan los requisitos establecidos por la ley. Esta Actividad consiste en el cálculo del impuesto causado, por parte de la

Administración con base a los hechos comprobados directamente por ella en el ejercicio de su actividad de fiscalización e investigación.

El artículo 130 del Código Orgánico Tributario, enumera las circunstancias en las cuales la Administración, tiene la obligación de actuar por si misma y efectuar de oficio la determinación del crédito fiscal. Esto es, cuando se hubiere omitido la declaración, si esta ofreciere dudas o no estuviere respaldada por los documentos legales necesarios, cuando el Contribuyente no mostrare los libros y documentos requeridos para la fiscalización o cuando éstos no reflejen el patrimonio real del Contribuyente, así como en los demás casos en que lo establezca el Código.

Señala igualmente el Código Orgánico Tributario, que la determinación de oficio del crédito fiscal, puede hacerse sobre base cierta, o sobre base presunta, y en este sentido, resulta oportuno citar a la autora **Aurora Moreno** (1.993), quien sobre estas consideraciones expone lo siguiente:

“La base de comprobación será cierta cuando se disponga de todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo y, se procederá a determinar sobre base presunta solo en aquellos casos en los que el contribuyente no proporcione la información que se le requiera a los efectos de determinar el tributo sobre base cierta” (p. 118)

Este poder la Administración Tributaria frente al Contribuyente de determinar la existencia y el quantum del crédito tributario, busca el asegurar el cumplimiento de

la obligación fiscal, y para obtener este resultado, dispone de un procedimiento reglado de obligatorio cumplimiento.

Así, en primer lugar, la Administración atraviesa un periodo de duda, una etapa previa en la que la actuación del Contribuyente o Responsable ofrece incertidumbres que deben ser aclaradas para establecer si están de alguna manera comprometidos los intereses del Fisco. Ahora bien, con el objeto de aclarar esta situación, la Administración puede iniciar una fiscalización (la cual no es estrictamente necesaria), y que podrá terminar con la emisión de un Acta Fiscal, un reparo que deberá ser notificado al interesado (Contribuyente o Responsable), y que adicionalmente contendrá, los requisitos establecidos en el artículo 183 del Código Orgánico Tributario.

La diferencia fundamental entre esas dos etapas divididas por el Acta de Reparación Fiscal (una previa de fiscalización y una posterior de verdadera determinación de existencia o no de la obligación tributaria y su quantum), es la formalidad y la rigurosidad de su procedimiento. Mientras en la fiscalización la Administración tiene cierto margen de flexibilidad para actuar, en la etapa de la determinación, una vez iniciado el sumario, todas las actuaciones deberán seguir un patrón de forma y oportunidad ya predeterminado.

La autora **Evelyn Marrero** (1.996), resume parte del procedimiento de la siguiente manera:

“Notificada legalmente el Acta Fiscal, la cual goza de la presunción de legitimidad y legalidad de los actos administrativos, en la que se emplaza al contribuyente o responsable para que presente la declaración omitida o rectifique la presentada, requiriéndole el pago del tributo, con la actualización monetaria, interese y multa del 10% del monto del tributo omitido, dentro del plazo de 15 días hábiles contados a partir de la notificación válida del acto, si el contribuyente no paga, o incumple con lo ordenado se inicia de inmediato la instrucción de un sumario administrativo, concediéndole al interesado un plazo de 25 días hábiles para formular los descargos y aportar la totalidad de las pruebas que obren en su defensa” (p. 120)

El Código Orgánico Tributario dispone entonces, que cuando la Administración deba proceder a la determinación oficiosa (ya sea sobre base cierta o presunta) deberá emitir un Acta que adicionalmente debe notificarse al Contribuyente o Responsable. En este momento, si el sujeto pasivo del Acta Fiscal no procede a allanarse a ésta, queda abierto el sumario, teniendo el Contribuyente o Responsable veinticinco (25) días para presentar el escrito de descargos, en el cual, podrá alegar todas las defensas y promover todas las pruebas que considere que le sean favorables.

Con posterioridad a los descargos, se abrirá un lapso probatorio de quince (15) días, extensible por quince (15) días más. Este lapso no será limitante para la Administración, quien dentro de él y aun luego de su vencimiento, utilizará (con o sin la colaboración del Contribuyente), todos los mecanismos de investigación establecidos por la ley, pero bajo el entendido, que este inmiscuirse en la esfera

jurídica del particular, no puede ser indefinido, de hecho, por mandato del artículo 192 del Código, la Administración tendrá un año, contado a partir de la oportunidad para producir el escrito de descargo, para emitir la Resolución Culminatoria del Sumario y notificarla válidamente al interesado, o de lo contrario, se castigará su negligencia, dando por concluido el sumario y las actas invalidadas y sin efecto legal alguno.

A este tenor, se transcribe parcialmente el citado artículo 192 C. O. T., el cual plantea lo siguiente: **“La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la resolución culminatoria de sumario. Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno...”**

La invalidación de las actas del sumario, al traspasarse el límite temporal que el legislador quiso imponer a este procedimiento, constituye desde el punto de vista práctico una sanción, que castiga, no solo al funcionario responsable directo de la negligencia en la consecución del procedimiento (como se evidencia de lo expuesto en el Parágrafo Segundo del Artículo 192 C. O. T., que será transcrito posteriormente), sino adicionalmente a la Administración fiscal como institución, por

la negligencia en el desempeño de la función administrativa, al invalidar casi en su totalidad las actuaciones realizadas, y obligarla a iniciar un nuevo sumario.

## II NATURALEZA JURÍDICA DEL ARTICULO 192 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.

### A. Antecedentes.

El tema objeto del presente trabajo monográfico, es el resultado de un proceso evolutivo que comenzó en 1.982 con la promulgación del primer Código Orgánico Tributario que entró en vigencia el 31 de enero de 1.983, al establecerse por primera vez en Venezuela un Procedimiento de Sumario Administrativo. Con anterioridad a este cuerpo normativo, no existía en el país una vía formal a través de la cual la Administración Tributaria llevara a cabo su cometido de determinación de manera oficiosa la Obligación Jurídico-Tributaria.

Ahora bien, como parte de la regulación de ese novedoso procedimiento, el artículo 139 del referido Código Orgánico Tributario, preveía la forma de culminación del sumario, pero sin establecer un plazo máximo de duración del mismo, y lo hacía en los siguientes términos: **“El Sumario culminará con una resolución en la cual se determinará la obligación tributaria, se consignará en forma circunstanciada la infracción que se imputa, se señalará la sanción que corresponda y se intimarán los pagos que fueren procedentes. La resolución deberá contener las siguientes especificaciones:...”**

Bajo las condiciones ya descritas, solo la eminencia de la prescripción del crédito fiscal y sus accesorios servían para imprimir algo de celeridad a las actuaciones desidiosas de la Administración. Por otra parte, la única consecuencia jurídica cuando no se decidía el Sumario en un plazo de seis (6) meses, era establecida por una norma de rango sub-legal e interna de la administración (Instrucción Administrativa No. 1 emanada del Ministerio de Hacienda), y ocurría frente al funcionario que tramitaba el procedimiento, quien podía ser sancionado administrativamente. En este orden de ideas, se encuentra la Jurisprudencia señalada por **Oscar Pierre Tapia** (1.996), que cita una Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria, que al respecto dice:

“El no cumplimiento del Plazo de seis (6) meses, para decidir el Sumario Administrativo en el caso de la infracción de normas tributarias, tendría como única consecuencia jurídica una sanción al destinatario de la instrucción, es decir al funcionario más no la nulidad de la actuación administrativa llevada a cabo...” (p. 152)

Posteriormente, con la promulgación de la reforma parcial del Código Orgánico Tributario de 1.992, se abre una nueva etapa en cuanto a la duración del procedimiento administrativo del sumario, al ser incluido el Artículo 151 C. O. T. que rezaba: **“La Administración dispondrá de un plazo máximo de un (1) año, contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la resolución culminatoria del sumario.**

**Si la Administración no notifica válidamente la resolución en el lapso previsto para decidir, quedará concluido el Sumario y el Acta invalidada y sin efecto legal alguno, al igual que los actos cumplidos en el Sumario.**

**Los elementos probatorios acumulados en el Sumario así concluido podrán ser apreciados en otro, siempre que así se haga constar en el Acta que abra el nuevo Sumario y sin perjuicio del derecho del interesado de oponer la prescripción y las demás excepciones que considere procedente.”**

La principal característica que presentaba el Artículo 151 del Código del 92, y que permaneció inalterable también en el de 1.994, era la abreviación del Sumario Administrativo al término de un (1) año, con la clara intención de obligar a la Administración a dar celeridad a sus actuaciones, que con anterioridad no se encontraban limitadas por ningún término. A este respecto **Elías Zurita** (1.996) señala lo siguiente:

“Conviene recordar que antes de la entrada en vigencia del Parcial Código de Orgánico Tributario de 1.992, las Extintas Administraciones Regionales de Hacienda, sustituidas dentro de la estructura del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, procedían a la apertura de sumarios administrativos, cuya culminación era desconocidas por los contribuyentes y responsables, en virtud de que el Código Orgánico Tributario de 1.983 no establecía un plazo máximo de duración, para tales procedimientos. Así solo la expectativa de prescripción de las obligaciones Tributarias y de los deberes formales en general, constituyó de cierto modo un coto a esa conducta omisiva de la Administración de no concluir con prontitud el sumario administrativo” (p. 151)

Vale la pena agregar, que aunque la vigencia de este Código comenzaba a partir el 10 de Diciembre de 1.992, al ser el Artículo 151 una norma de procedimiento, sí esta, se encontraba vigente para el momento de efectuarse la sustanciación del Sumario Administrativo, su ámbito de se extendería retroactivamente sobre todos aquellos casos en los cuales, a pesar de haberse aperturado el procedimiento bajo el imperio del Código de Orgánico Tributario de 1.983, la Resolución Culminatoria del mismo fuera emitida y notificada bajo la aplicación del código reformado. Esto es así, en apego al principio de aplicación inmediata de las Leyes de Procedimentales.

Hechas las observaciones anteriores, es evidente que los antecedentes históricos del artículo analizado tienen una vida muy escasa, teniendo en cuenta que su inclusión dentro del cuerpo normativo nacional data de tan solo un poco más de diez (10) años, pero en cualquier caso, es una norma que ha continuado en evolución, y ello se demuestra en las modificaciones que sufrió en el año 2.001, cuando un nuevo Código Orgánico Tributario, a través de la promulgación del Artículo 192, deroga el Artículo 151, manteniendo su esencia, pero agregando nuevos elementos a la discusión que se tratará de dilucidar más adelante.

Como se mencionaba, el Artículo 192 del Código del 2.001, además de mantener la limitación general de un (1) año, contado a partir de la oportunidad para producir el escrito de descargos, para emitir la Resolución Culminatoria del Sumario

y notificarla validamente al interesado, so pena de dar por terminado el sumario y dejar las actas invalidadas y sin efecto legal alguno, incorpora en primer lugar, un lapso ampliado para decidir, es decir, de dos (2) años en los casos de fiscalización en materia de precios de transferencia y en segundo, la sanción del funcionario responsable de la invalidación, haciéndolo en los siguientes términos: **“PARÁGRAFO SEGUNDO: El incumplimiento del lapso previsto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas, disciplinarias y penales respectivas.”**

Es de destacar, que esta sanción que ya existía a nivel sub-legal, desde la vigencia del Código de 1.983, es revalorizada por el legislador al establecerla como una norma con carácter de Ley Orgánica, tratándose además, no solo de sanciones administrativas y disciplinarias, sino incluso desde el punto de vista penal. Esto indica ante todo, la gran importancia que para el codificador tuvo el cumplimiento de los procedimientos, el respeto de los lapsos y la diligencia de las actuaciones de la administración. A pesar de esto, no se indica claramente en la norma, la sanción específica aplicable al caso concreto de estudio, el lapso para imponerla, o quién será el encargado de hacerlo.

Por último, en la citada norma se establece la obligación por parte de la Administración de, en los casos en que existan elementos que permitan presumir la comisión de un ilícito tributario castigado con pena privativa de libertad, se notifique

al Ministerio Público mediante copia certificada de la Resolución Culminatoria, para que éste proceda a iniciar el juicio penal respectivo.

### **B. Conceptos Involucrados.**

De la lectura del transcrito Artículo 192 C. O. T. se desprenden una serie de conceptos básicos interrelacionados, de necesario esclarecimiento a fin de establecer, paso a paso y en la medida de lo posible, el verdadero alcance interpretativo de dicha norma, a saber:

-CADUCIDAD vs. PERENCIÓN: Desde el momento en que entra en vigencia el derogado Artículo 151 del Código Orgánico Tributario de 1.992, comienza a analizarse tanto al nivel doctrinario como jurisprudencial, el supuesto contemplado por esta norma, refiriéndose al lapso de un (1) año que tiene la Administración Tributaria a partir de la oportunidad para producirse el escrito de descargos, para emitir y notificar válida la Resolución Culminatoria del Sumario, definiéndolo indiscriminado como un lapso de caducidad o de una especie de perención de una instancia administrativa.

En efecto, por muchos años, nadie se preocupó por definir y establecer de manera conciente, la verdadera naturaleza de este particular lapso de tiempo. Es solo hasta el año 1.999, cuando la antes denominada Corte Suprema de Justicia, en dos

sentencias de gran importancia, **Distribuidora Guadalquivir, S. A. e Industrias Metalúrgicas Forum, S. A.** (no por ser las más compartidas por la mayoría de la doctrina, pero si por constituir significativo cambio de criterio), se avoca a dilucidar, a través del análisis de cada uno de sus efectos y características, la naturaleza jurídica del lapso establecido por esta norma.

Ahora bien, para recapitular un poco sobre el significado de ambos conceptos, sería de gran ayuda analizarlos por separado, para luego llegar a una conclusión propia, o al convencimiento de la exactitud del criterio esbozado por las Sentencias antes enunciadas.

Respecto de este termino “**Caducidad**”, los autores **Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine**, (1.993), citando a la Corte Suprema argentina exponen que:

“... la caducidad es, en definitiva, una prescripción especial más breve y que no se puede suspender ni interrumpir...” (p. 353)

Pese a la afirmación anterior, el alcance de este concepto no puede ser interpretado tan a la ligera, sino que por el contrario, es menester tomar en cuenta, características que forman parte de su esencia y que determinan sus efectos, a saber:

- 1.- La caducidad está relacionada con materias de Orden Público, razón por la cual, debe estar establecida en la Ley.
- 2.- No es una figura general, afecta solo ciertos derechos.

- 3.- Contiene plazos que son por lo general breves, los cuales no pueden ser suspendidos ni interrumpidos.
- 4.- Su principal efecto es el restringir, modificar o extinguir tanto derechos como acciones.
- 5.- Debe ser declarada de oficio por el Juez, sin necesidad de que sea alegada.

Parafraseando un poco, puede resumirse el significado y los efectos de la caducidad, en los términos usados en la Sentencia Venalum de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria (1.995), que expresó lo siguiente:

“Siendo la caducidad un término extintivo de la acción por el transcurso del tiempo, que es de orden público, constituye un término fatal, no sujeto a interrupción ni suspensión, y corre contra toda clase de personas, no pudiendo prorrogarse ni aun por expresa voluntad de las partes intervinientes en la relación obligacional. En consecuencia, la caducidad tiene que estar establecida en la ley, y nunca podrá pretenderse por medio de la interpretación transformares un plazo de prescripción en un término de caducidad” (p. 10).

En virtud de lo expuesto se puede inferir que la Caducidad se encuentra vinculada a un término (improrrogable) establecido por la ley, dentro del cual se debe ejercer el derecho o la acción, en virtud de que, transcurrido el mismo, el titular estará impedido para ejercerlo, aun el caso de acuerdo entre las partes. La caducidad afecta el Orden Público, ya que se aplica a facultades o derechos encaminados a modificar o configurar situaciones jurídicas.

En cuanto a la “**Perención**”, que es el otro concepto al que se ha vinculado ese plazo máximo de un (1) año descrito por el supuesto del artículo 192 del Código Orgánico Tributario, encontramos la definición que hace **A. Rengel-Romberg** (1.987):

“En nuestro derecho, la perención es la extinción del proceso por el transcurso de un año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento por las partes” (p. 372).

Inicialmente esta figura fue utilizada solamente en el ámbito procesal jurisdiccional y, posteriormente fue incorporada al Procedimiento Administrativo, adaptándola (por supuesto) a las particularidades de la vía administrativa. Esta institución implica la extinción del proceso por el transcurso de un lapso de tiempo en el cual las partes no ejecutaron las actuaciones que les correspondía efectuar. Configurándose mediante ciertas condiciones (mencionadas igualmente por Rengel-Romberg), de carácter objetivas, subjetivas y temporales, que son:

1. Objetivas: Inactividad de las partes en el Proceso.
2. Subjetivas: Referida a la conducta omisiva de las partes (y no del juez).
3. Temporal: que esta inactividad se prolongue por el plazo de un año ininterrumpido.

La perención opera *ope legis*, es decir, de pleno derecho al vencimiento del lapso, y puede ser declarada de oficio por el juez, ya que no es renunciable por las partes, al ser (al igual que la Caducidad) una institución de Orden Público, verificándose sus efectos retroactivamente, extinguiendo el proceso más no la

pretensión, y manteniendo a salvo las decisiones dictadas y las pruebas que resulten de los autos, las cuales pueden ser valoradas en un proceso futuro. En todo caso, la perención puede ser interrumpida, con la sola actuación de una de las partes, no siendo necesario para ello la validez del acto, por cuanto la ley no lo exige.

Por último, conviene agregar que la perención es una institución meramente procesal, pero que puede afectar indirectamente el derecho material, en el caso planteado por el Ordinal 1º del Artículo 1.972 del Código Civil, en el cual, como lo dice el ya citado **A. Rengel-Romberg** (1.987):

“...la citación judicial se considera no hecha, y no causará la interrupción de la prescripción, cuando el acreedor dejare extinguir la instancia (perención) con arreglo a lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil. Así pues, declarada que sea la perención, la prescripción puede consumarse, por haber quedado borrado el efecto interruptivo de la prescripción producido por la citación, y haber corrido ininterrumpidamente el tiempo de la prescripción” (p. 381).

Como se observa, ambos conceptos, sea la Caducidad o la Perención, tiene elementos comunes con el supuesto del Artículo 192 C. O. T. (Artículo 151 derogado), pero igualmente, presentan diferencias fundamentales, que impiden identificarlo plenamente con alguno de ellos.

Así por ejemplo, al Caducidad y el lapso establecido por el Artículo 192 C. O. T. comparten el hecho de que ambas constituyen un lapso fatal que opera de pleno derecho, y que no puede ser interrumpido o suspendido; pero antagonizan en que, la

caducidad afecta el derecho, mientras que en el supuesto de estudio, en principio solo se afecta el procedimiento, más no la posibilidad de la Administración de ejercer la acción nuevamente.

Por otra parte, en el caso de la Perención, esta coincide con el supuesto del artículo 192 C, O. T. en: *Primero* el establecimiento de un lapso de un año, transcurrido el cual, sí no hay actividad se extingue el proceso. *Segundo* imputabilidad de esa inactividad al interesado. *Tercero* posibilidad de utilizar las pruebas recabadas en este el proceso extinto en un proceso futuro. *Cuarto* ambos conllevan un efecto procesal, que no afectan necesariamente el derecho material, por cuanto el interesado puede reintentar la acción. No obstante lo anterior, ambas Instituciones se diferencian en que, para que opere la perención el año debe transcurrir sin actividad alguna, mientras que en el supuesto del Artículo 192 C. O. T., pueden continuarse realizando actuaciones, como es el caso de la evacuación de pruebas, porque lo que determina la invalidación del procedimiento no es exactamente la inactividad, sino la no-emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario o la no-notificación válida de la misma en el lapso establecido, omisión que es imputable a la Administración. Adicionalmente, la perención es susceptible de interrupción, mientras que el otro en un lapso fatal, que no puede ser interrumpido.

Al no poder identificar el lapso de un (1) año establecido por el legislador en el Artículo 192 del Código, con los conceptos de Caducidad ni de Perención que

normalmente se emplean en derecho, es obligatorio concluir como lo hizo el Tribunal Supremo de Justicia en el año 1.999, con las ya citadas sentencias **Distribuidora Guadalquivir, S. A. e Industrias Metalúrgicas Forum, S. A.**, que dicho período de tiempo es un *“lapso sui generis”*, que ostenta características y efectos particulares, vinculados de forma exclusiva a este supuesto.

- NOTIFICACIÓN: En el Trabajo de **Elías Zurita** (1.996), encontramos una cita a Guillermo Cabañas, con la siguiente definición:

**“Notificación:** es el acto de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite o en un asunto judicial. Es también el documento en que consta tal comunicación, y donde deben figurar las firmas de las partes o sus representantes” (p. 150).

Es un criterio sostenido por todas las fuentes de Derecho (legal, jurisprudencial y doctrinaria) que, la notificación de los actos administrativos, es un requisito indispensable para la eficacia de los mismos, y así lo reconoce el Artículo 161 C. O. T. cuando expresa: **“La notificación es requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando estos produzcan efectos individuales.”**

Esto se complementa con lo que el Artículo 167 **eiusdem** señala: **“El incumplimiento de los tramites legales en la realización de las notificaciones tendrá como consecuencia el que la misma no surta efecto sino a partir del momento en que se hubiere realizado debidamente, o en su caso, desde la**

**oportunidad en que el interesado se deba tener por notificado personalmente en forma tácita, según lo previsto en el numeral 1 del artículo 162 de este código.”**

En tal sentido, y para abundar un poco sobre este criterio, es oportuno citar también, la Jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, recogida por **Oscar Pierre Tapia** (1.999), que señala:

“... Se impone a la administración la carga de hacer del conocimiento del administrado el contenido del acto, la indicación de los mecanismos de defensa que procedan contra la decisión dictada así como la mención de los órganos ante los cuales deban interponerse los mismos y los lapsos para su ejercicio.

La eficacia del acto se encuentra, entonces, supeditada a su publicidad, y en el caso de los actos de efectos particulares a su notificación, ello como una manifestación del derecho a la defensa del administrado mediante el cual se busca poner en conocimiento de este último de las decisiones que afectan sus intereses o menoscaban sus derechos; no obstante lo anterior, **puede ocurrir que un acto que no ha sido debidamente notificado llegue a ser eficaz, por cumplir con el objeto que se persigue con la aludida exigencia.**

Concatenado a lo anterior, una notificación defectuosa puede quedar convalidada si el interesado, conociendo de la existencia de un acto que le afecta, recurre del mismo oportunamente, por ante el órgano competente.” (p. 149), (resaltado mío)

De lo anterior se desprende que, en principio, en lo que a notificación se refiere, no existe la rigidez que comportarían otros vicios de los Actos Administrativos, por cuanto, el fin último de este requisito, es que el acto sea conocido por el destinatario a quien afecta. Pero, qué pasa si el fin perseguido por la norma en un caso concreto no fuera el de proteger el derecho a la defensa del Contribuyente o Responsable afectado? Y si adicionalmente estuviera negada la

posibilidad de convalidar el defecto de tal actuación. Podría en este caso hablarse de un vicio diferente al producido normalmente por las notificaciones defectuosas, como es el de nulidad relativa?.

Pese a estas incertidumbres, hasta este momento, es del criterio pacífico de Tribunal Supremo de Justicia, que se manifiesta en otra de las sentencias citadas por **Oscar Pierre Tapia** (1.999), que:

- “a) que la notificación es un requisito de eficacia del acto y no de validez del mismo;
- b) que mientras el acto no sea debidamente notificado al interesado no comienza a contarse el lapso de caducidad para interponer los recursos administrativos y judiciales;
- c) que aunque la notificación sea defectuosa, debe darse por válida si el interesado ejerce un recurso contra el acto, pues en tal caso se está produciendo una convalidación tácita de la notificación irregular” (p. 146).

La inclusión del concepto “Notificación”, como un punto de vital importancia para el tema que se plantea en el presente trabajo monográfico, se justifica en la redacción del ya tantas veces mencionado Artículo 192 C. O. T., el cual impone a la Administración la obligación inexcusable de emitir la Resolución Culminatoria del Sumario, y notificarla válidamente en el lapso improrrogable de un (1) año contado a partir de la oportunidad para presentar el escrito de descargos, o de lo contrario se daría por concluido el sumario e invalidada el acta que le dio origen, la cual quedaría sin efecto legal alguno, pudiendo además, con objeto de esta invalidación,

permitírsele al Contribuyente o Responsable alegar entre otras defensas la prescripción.

A través de ése artículo, el legislador definió un supuesto de invalidación, le cual ha generado gran discusión sobre todo a nivel jurisprudencial y doctrinario, principalmente en lo que se refiere a la interrupción de la prescripción de la Obligación Jurídico-Tributaria por efecto del Acta Fiscal que inició el sumario.

Precisado en el mismo sentido, pero analizando el artículo que antecedió al 192 C. O. T., **Elías Zurita** (1.996) desde su punto de vista aprecia que:

“Se observa que el Código Orgánico Tributario no hace más que recoger en su artículo 151, ese derecho que tiene el Sujeto Pasivo de ser notificado de las decisiones que toma el órgano administrativo tributario, y en las cuales se afectan sus intereses” (p. 152).

Ahora bien, este supuesto de invalidación del Artículo 192 C. O. T., podrá ser mejor aclarado con posterioridad, en la discusión del **Análisis Interpretativo de la Norma Jurídica**, concatenándolo por supuesto con los conceptos de Invalidez y Nulidad de los Actos Administrativos, pero mientras tanto, sería conveniente traer a colación un caso, que aunque trata materias diferentes, puede brindar algunas luces en el ámbito de interpretación. Este es, el supuesto descrito por el Artículo 1.969 del C. C. V., según el cual, la prescripción también se interrumpe civilmente mediante demanda judicial, aunque se introduzca por ante un Juez incompetente, siempre y cuando se cumpla con el requisito de citar al demandado antes de que se cumpla el

lapso legal de prescripción. Sin embargo y como se mencionó anteriormente, **“La citación judicial se considerará como no hecha, y no causará interrupción:**

**1.- Si el acreedor desistiere de la demanda, o dejare extinguir la instancia, con arreglo a lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.” (Artículo 1.972 ejusdem)**

Como se dijo, este artículo regula una materia diferente, al igual que un concepto de perención que como se aclaró en su momento, no se ajusta por completo al supuesto del Artículo 192, pero, por otro lado, ambas situaciones tiene en común, la existencia de una actuación negligente del acreedor, quien intenta hacer valer un crédito a su favor, pero posteriormente, actúa en una forma desidiosa, lo cual es castigado por el legislador.

En adición a este punto, y vista del particular desequilibrio en que se encuentra el administrado frente a la Administración (a pesar de la pretendida paridad de la que en materia tributaria, la doctrina afirma que gozan ambos sujetos de la relación), que se evidencia, entre otras formas, en las importantes ventajas que el Código Orgánico Tributario otorga a la Administración a la hora de notificar válidamente al Contribuyente o Responsable, si el fin buscado por el legislador con esta norma era el de obligar al Fisco, a realizar sus actuaciones con diligencia y respetando de los lapsos procedimentales, lo más lógico sería que, si la Administración no llena estas expectativas de la ley, sea sancionado con la pérdida de

su poder para hacer valer su crédito, en las mismas condiciones en que se sancionaría a un particular. En igualdad de situaciones, igualdad de resultados.

- VALIDACIÓN DE LAS PRUEBAS: El Artículo 160 C. O. T. indica: **“La Administración tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá acordar, en cualquier momento, la práctica de las pruebas que estime necesarias.”**

Dada la importancia de la actividad que la Administración cumple en el proceso de determinación de la Obligación Jurídico-Tributaria, abierto el sumario, el Código hace recaer sobre ésta, la responsabilidad de llegar a la culminación del procedimiento con el pleno convencimiento de la existencia o no de la obligación, y su cuantía. Por esta razón, en su búsqueda de la realidad material (y no meramente una verdad procesal), la Administración Tributaria puede ordenar las pruebas que considere conveniente para el esclarecimiento de la situación del Contribuyente o Responsable frente al Fisco, sin esperar que sea éste quien de impulso a la actividad investigativa, mediante la promoción y evacuación de medios probatorios.

Esta facultas de la Administración, responde al hecho de que no existe (al menos en el campo del **deber ser** jurídico) una contraposición de intereses particulares, sino la necesidad del Fisco de llegar a la verdad de los hechos, agotando para ello, todos los recursos a su alcance para efectuar una determinación precisa, es decir: **“...todos lo medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del**

**juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.” Artículo 156 C. O. T.**

Ahora bien, como se desprende de lo anterior, son diversos los medios probatorios que pueden obtenerse del Sumario Administrativo, y uno de ellos es precisamente el Acta de Reparación Fiscal, aun cuando sus efectos sean de carácter más bien temporales, ya que, como lo dice **William E. Olivero Pérez**, (1.997):

“...dado que los hechos y las circunstancias que constan en ella están ciertamente determinados, pero aún no son determinantes a los fines fiscales, ya que aún falta para ello todo el trámite del procedimiento sumario administrativo para dictar finalmente la resolución culminatoria del sumario. Los efectos probatorios del acta no pueden ser plenos porque simplemente está sujeta a todo un “*iter*” de revisión que impide ello sea así...” (p. 14)

Es decir, el Reparación da fe de los elementos obtenidos por los Funcionarios Públicos durante la primera fase del procedimiento determinativo que es la fiscalización, y constituye un Documento Auténtico, contenido de las declaraciones de voluntad y conocimiento de la Administración, pero que puede ser desvirtuado de diferentes maneras, sea que luego de un procedimiento sumario la propia administración la desestime al determinar que no existe obligación y por tanto, tampoco acreencia que hacer valer, o bien mediante la invalidación de la misma, por la verificación del supuesto del Artículo 192 C. O. T.

Pero, qué sucede a nivel probatorio, cuando en este caso, el Acta Fiscal queda invalidada y sin efecto legal alguno, por no haberse notificado validamente la Resolución Culminatoria del Sumario en el plazo máximo de un (1) año, contado a partir del vencimiento del lapso para producir el escrito de descargos?, a este particular el artículo 192 C. O. T. en su último aparte responde que: **“Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro sumario, siempre que se haga constar en el acta que inicie el nuevo sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedente.”**

Entonces, del análisis concatenado de este aparte con los anteriores de la referida norma, es evidente que el legislador diseñó una sanción para el Fisco, que intentaba principalmente prevenir el desempeño negligente de la Administración en los procedimientos sumarios. Así las cosas, partiendo de la naturaleza sancionadora de la norma, se encuentran diferentes niveles de consecuencias jurídicas para los vicios de que pueda adolecer el procedimiento y estos van desde la invalidación del Acta de Reparo la cual que dará sin efecto legal alguno, obligando al fisco a iniciar un nuevo procedimiento desde el principio, la imposición de sanciones al Funcionario responsable y por último la imposibilidad de utilizar los medios probatorios obtenidos en el sumario, si la administración falla otra vez al no indicar en la nueva Acta Fiscal que se servirá de las pruebas de un procedimiento anterior.

En pocas palabras, el legislador hace una advertencia a la Administración para que sea más diligente y cuidadosa, de lo contrario, el interesado podría oponer, entre otras excepciones, la prescripción.

- INVALIDEZ Y NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS: El Artículo 192 C. O. T. establece en su redacción que **“La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la resolución culminatoria de sumario.**

**Si la Administración Tributaria no notifica validamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno...”** (subrayado mío)

Con el objeto de entender el sentido del concepto de invalidez de los actos administrativos, el Autor **Fernando Garrido Falla** (1.980), indica que:

“Para ello es necesario saber cuáles son, los requisitos de validez del acto administrativo -lo que coincide sustancialmente con la corrección de sus elementos- y, así, de forma negativa, quedan simultáneamente determinados los vicios posibles. Tratándose pues de cuestiones conexas entre sí, es aconsejable tratarla conjuntamente, ya que las correcciones de los elementos del acto administrativo es cabalmente la ausencia de vicios y, a su vez, la falta o incorrección de aquellos. Por otra parte, la misma interconexión se da entre las que no son sino consecuencias jurídicas de esta situación: **la validez del acto administrativo, como consecuencia de la corrección de sus elementos y la invalidez (en sus dos modalidades de nulidad y anulabilidad) como consecuencia de la existencia de vicios”** (p. 498), (resaltado del autor)

En este sentido, el término **“inválido”** está normalmente referido a actos jurídicos que fueron emitidos teniendo vicios, defectos o irregularidades en los elementos que integran su legalidad, siendo este defecto producido en el momento de su constitución, o bien sobrevenido (teoría del decaimiento de los Actos Administrativos), como sería el caso (a decir del Tribunal Supremo de Justicia), de la invalidación del Acta de Reparación Fiscal, por no ser emitida la Resolución Culminatoria del Sumario y/o notificada válidamente dentro del plazo establecido de un (1) año contado a partir del lapso para producir el escrito de descargos.

Ahora bien, a la luz del Principio de Legalidad, la Teoría de la Invalidez de los Actos Administrativos debería ser en principio muy sencilla, por cuanto gira en torno a la determinación de si un acto es legalmente válido o no, de acuerdo a su adaptación o no al Ordenamiento Jurídico. La “no adaptación” del acto, a alguna de las normas que conforman el principio de legalidad administrativa, lo vician, produciendo una invalidez que puede llegar a tener diferentes grados. De acuerdo a la gravedad de la violación de que se trate, se hablará de una nulidad absoluta del acto o de una nulidad relativa.

El Diccionario Jurídico Venezolano D & F (1.998) define la nulidad de la siguiente forma:

“Es la carencia de eficacia de un acto procesal realizado con infracción de la norma o normas legales pertinentes.

Son nulos todos los actos ejecutados contra lo dispuesto por la ley. Por este principio los Jueces no pueden declarar otras nulidades de los actos procesales, que las establecidas en el Código de Procedimiento Civil.

La nulidad o falta de valor de los actos jurídicos deriva de la ausencia de los requisitos exigidos por la ley” (p. 402)

Otra definición la señala **Juan D. Ramírez Gronda** (1.965), quien expone que la nulidad es:

“La ineficacia o la falta de valor legal de un acto jurídico, derivada de la ausencia de los requisitos exigidos por la ley. En el sistema francés se distingue entre los actos inexistentes, nulos y anulable.

...a su turno, los actos nulos y anulables reconocen una segunda clasificación, en *nulidad absoluta* y *nulidad relativa*. ” (p. 204).

Pero la nulidad es una institución que no se relaciona únicamente con los actos procesales como lo indica la primera definición, sino que puede afectar todo tipo de actos jurídicos, como consecuencia de no cumplir con los requisitos que la ley le impone para su validez, tanto de la forma, como en el fondo. Estos actos son dictados en violación de disposiciones legales o en omisión de las mismas, razón por la cual no pueden producir efectos en el mundo jurídico y, así puede ser declarado por el juez tanto hacia el futuro en el caso de las nulidades relativas, o hacia el pasado, en el caso de las nulidades absolutas, como si el acto nunca hubiera existido.

Es de advertir que, en lo que a actos de la Administración se refiere, la posibilidad que tiene el juez de declara la nulidad absoluta o relativa no es

discrecional, por cuanto, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su Artículo 19, establece de manera taxativa, cuáles serán los supuestos de nulidad absoluta, dándole a estos un carácter excepcional, sobre la nulidad relativa que sería regla. Así, el ya mencionado Artículo 19 establece que: **“Los actos de la administración serán absolutamente nulos en los siguientes caso:**

- 1. Cuando así este expresamente determinado por una norma constitucional o legal;**
- 2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derecho particulares, salvo autorización expresa de la Ley.**
- 3. Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución, y;**
- 4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.”**

Y esto se complementa con el Artículo 20 eiusdem que señala: **“Los vicios de los actos administrativos que no llegaren a producir la nulidad de conformidad con el artículo anterior, los harán anulables.”**

Aun antes de que la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos materializara el principio que se deduce las normas antes citadas, y en virtud de la radicalidad de los efectos producidos por la declaratoria de la nulidad absoluta en comparación con la nulidad relativa, ya la extinta Corte Federal de casación, y más

recientemente la antigua Corte Suprema de Justicia manejaban esta disyuntiva, en función de un criterio que se aprecia claramente en la Sentencia de la Sala Político Administrativa que es recogida por **Ramírez y Garay** (1.984), y que a este tenor expresa:

“En este sentido se utilizaron varios criterios elaborados por la doctrina del derecho administrativo para identificar los supuestos de ilegalidad merecedores de la calificación de nulidad absoluta, como son la violación directa de la Constitución, la falta de elementos esenciales del acto, la infracción grosera de la Ley, la incompetencia manifiesta del funcionario, la trasgresión de normas legales establecedoras de conductas prohibidas, la vulneración del orden público y otros criterios de semejante naturaleza. En otras palabras, se buscó establecer una proporción entre la gravedad de la nulidad como sanción jurídica y la de los vicios que afectaban el acto administrativo.” (p. 525)

Y es que efectivamente, la Nulidad Absoluta es el más grave de los vicios que afectan el acto administrativo, contándose entre sus consecuencias la de no permitir que el acto viciado por ella produzca efecto alguno, así como tampoco genere derechos a favor de los particulares, ya que se reputa como que no hubiera sido dictado. Sus defectos son tan evidentes, que nunca podrán ser convalidados, sino que por el contrario, sus vicios pueden ser declarados de oficio por el Juez, aun sin que sea alegado por el particular (el cual lo puede hacer en cualquier momento), e incluso por la propia Administración, que en ejercicio de su potestad de autotutela, tiene la facultad de revocar o modificar los actos que así lo ameriten.

En cuanto al acto viciado de Nulidad Relativa, como dice **Allan-Randolph**

**Brewer Carias** (1.964):

“La anulabilidad del acto administrativo, contraria a lo visto en el caso de nulidad, no produce consecuencias tan graves.” (p. 91).

En el caso de la nulidad relativa, lo que existe es un vicio que puede afectar el acto, pero que no es del todo evidente, o que por lo menos no lo altera en su esencia, de tal modo que puede existir en el mundo jurídico, e incluso producir efectos, hasta tanto dicha nulidad sea declarada. Por otra parte, es absolutamente necesario para dicha declaratoria que así sea solicitado por el interesado, o en todo caso, si procediera a hacerlo de oficio la Administración, solo sería posible si el acto no hubiere generado derechos a favor de algún particular. En todo caso, la Administración podría preferir convalidarlo.

En este punto, e incluso habiendo hecho un acercamiento a lo que son los términos de Invalidación, Nulidad Absoluta y Nulidad Relativa, la duda persiste en cuanto la naturaleza del supuesto de invalidación de citado Artículo 192 C. O. T., en virtud de que, al igual que ocurrió cuando se discutieron los conceptos Caducidad y Perención, existen elementos de coincidencia y de contraposición que, a primera vista, hacen difícil el identificar la invalidación a la que se refiere el caso de estudio con uno de estos términos.

Por una parte, el propio artículo indica que el Acta queda invalidada y sin efecto legal alguno, no permitiendo en ningún caso la convalidación de tal vicio, elementos que en principio evocarían una nulidad absoluta, pero, sobre un acto, que teóricamente ya existía con una validez indiscutible, y cuyos efectos ya se habían verificado en el mundo jurídico. En otro sentido, y vinculándolo a la nulidad relativa, nos encontramos con un vicio que no podrá ser convalidado, y que afecta un elemento esencial y de orden público del Procedimiento de Administrativo, como es su duración legalmente establecida y la celeridad que la Administración Tributaria debe observar para sus actuaciones.

Entonces, podría con estas afirmaciones, asomarse la posibilidad de encontrarnos con una *Invalidación Sui Generis*, en los términos establecidos por la norma, al igual que afirmo el Tribunal Supremo de Justicia en cuanto a la naturaleza jurídica del lapso descrito?. No sería la primera vez que una norma jurídica establece una consecuencia similar, y como ejemplo se encuentra el ya citado Artículo 1.972 C. C. V., en el cual, sin pasar a determinar si se trata de una nulidad absoluta o relativa, el legislador se permite retrotraer un efecto que se presumía perfeccionado, como es la interrupción de la prescripción en virtud de la citación del demandado, o por lo menos condicionar su verificación, en los casos en que el demandante permita que el procedimiento perima, de acuerdo con lo establecido en el Código de Procedimiento Civil.

### **C. Análisis interpretativo de la Norma Jurídica.**

Se puede comenzar por decir que, para **Mario Pineda Urrutia** (1.979), interpretar significa:

“...precisar el sentido y alcance de una norma jurídica.” (p. 91).

Ahora bien, el hecho de la interpretación de las normas, no está limitado (como en este caso) a situaciones en que las mismas presenten oscuridad, sino que forma parte de la lógica adaptación de una descripción abstracta a la vida real. En ese sentido, el trabajo del interprete (principalmente el Juez) es el de buscar, en el ámbito de dicha norma, una generalidad que pueda ser aplicada, con la menor subjetividad posible, a la totalidad de los casos que se acoplen al supuesto de hecho que ella plantea.

Así las cosas, el legislador venezolano reconoce esta necesidad, y trata de esbozar unos principios básicos de acuerdo a los cuales se deberán analizar las normas en materia tributaria, materializándose estos a través del Artículo 5 del Código Orgánico Tributario, que afirma: **“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.**

**Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.”** (subrayado del autor)

Se puede deducir del artículo transcrito, que la idea del legislador en este punto fue el de dar un amplio margen al interprete, para que, ya sea a través del análisis literal del significado propio de las palabras, la intención del legislador, los antecedentes históricos de la norma, la interrelación de esta en concordancia con el resto del ordenamiento jurídico e incluso la aplicación de la lógica, así como cualquier otro sistema que el Derecho pueda reconocer, se intente desentrañar todos los elementos y consecuencias que dicha norma puede acarrear.

Con vista en lo anterior, será de gran utilidad transcribir en su totalidad el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario (de 2.001), desglosándolo poco a poco, para analizar a cada paso los elementos que vallan surgiendo, con el fin de determinar cuáles de ellos pueden ser trascendente y, arribar de este modo, a posibles conclusiones sobre el alcance que de su texto se desprende, a saber: **“La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la resolución culminatoria de sumario.**

**Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno.**

**Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro sumario, siempre que se haga constar en el acta que inicia el nuevo Sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedente.**

**PARÁGRAFO PRIMERO:** En los casos en que existan elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad, la Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la resolución culminatoria del sumario, enviará copia certificada del expediente al Ministerio Público, a fin de iniciar el respectivo juicio penal conforme a lo dispuesto en la ley procesal penal.

**PARÁGRAFO SEGUNDO:** El incumplimiento del lapso previsto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas, disciplinarias y penales respectivas.

**PARÁGRAFO TERCERO:** El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de dos (2) años en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia.”

Leída esta norma, y utilizando el Método Literal de Interpretación en lo que se refiere a su encabezado, no cabe duda que el legislador otorgó a la Administración un lapso de un (1) año a partir del vencimiento del plazo para producir el escrito de descargo, para dictar la Resolución Culminatoria del Sumario. Hasta este punto no existe dudas ni a nivel de la Administración, ni de los contribuyentes, ni mucho

menos de la Jurisprudencia. Lo que no estaba claramente establecido, era la naturaleza que este lapso tenía, y el Tribunal Supremo de Justicia a través de un análisis de instituciones relacionadas, despejó las dudas, indicando que el mismo era un *lapso sui generis*, cuya principal característica era la de transcurrir fatalmente, extinguiendo el procedimiento pero dejando intacto el derecho, sin que, ninguna actuación ni de la Administración ni del Contribuyente o Responsable pudiera suspender o interrumpir su curso.

El problema se presenta cuando en el Primer Aparte el artículo establece lo siguiente: **“Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno.”**

¿Qué significa que el Acta quedó inválida y sin efecto legal alguno?. ¿Cuál es el Acta que se invalida?. ¿Los efectos de esta invalidación son hacia el pasado o solo hacia el futuro?. ¿Cómo afecta esta invalidación los lapsos de prescripción?. Todas estas preguntas han sido respondidas por el Tribunal Supremo de Justicia en una Jurisprudencia de 1.999 (que será presentada en las referencias jurisprudenciales), con la cual cambia el criterio interpretativo que había mantenido hasta el momento, y crea adicionalmente una serie de dudas que aunque han intrigado a la doctrina nacional, aun no han sido discutidas apropiadamente.

Hay varios elementos que convergen en este aparte, en primer lugar, el legislador describe un supuesto de culminación del sumario administrativo e invalidación del acta que le dio origen (el Acta de Reparación Fiscal), en virtud de no haberse notificado válidamente la resolución culminatoria en el plazo para decidir. No hace aquí el legislador ninguna diferencia entre sí la resolución fue emitida o no, por cuanto, como ya se indicó, la administración tenía un lapso fatal para decidir el sumario, en el cual adicionalmente debía notificar dicha resolución, si no notificaba válidamente, el sumario quedaba concluido e invalidado el Acta de Reparación Fiscal. Ahora que si tampoco decidía dentro del lapso estipulado, los efectos serían básicamente los mismos, porque al no existir resolución, mal podía entonces notificarla.

Otro elemento determinante de este aparte es el carácter que tiene la Notificación para el referido supuesto de invalidación. Como se indicó en su momento, la apreciación generalizada de la jurisprudencia y doctrina venezolana, apunta hacia el hecho de que la notificación es un requisito de eficacia de los actos administrativos de efectos particulares, lo cual se desprende igualmente de los Artículos 161 y 167 del Código Orgánico Tributario (vigente), que no determina la validez del acto, sino la oportunidad a partir de la cual éste comienza a surtir efecto. Pero en lo que se refiere al caso en estudio, este elemento parece tener una connotación diferente a la tradicional (de proteger el derecho a la defensa del interesado), o en todo caso una intención adicional a ésta, puesto que, a primera vista parece que el principal interés del legislador fue el establecer un requisito, más bien

dirigido a resguardar los lapsos del procedimiento administrativo (que son materia de Orden Público y así se encuentra reconocido por el Artículo 49 de la Carta Magna venezolana) y garantizar una actuación diligente de la Administración. Tanto es así, que la propia norma impide la convalidación de los vicios, lo cual en situaciones normales sería totalmente factible.

Un dato curioso relacionado con la evolución de este artículo es la eliminación de la frase “**...al igual que los actos cumplidos en el Sumario.**” En la redacción del Artículo 151 del Código Orgánico Tributario (de 1.994), se hacía referencia, no sólo a la invalidación del acta de reparo fiscal, sino a todo los actos cumplidos en el sumario, dejando a salvo, en el segundo aparte, la posibilidad de apreciar en un próximo sumario las pruebas acumuladas en el sumario invalidado, siempre que así se hiciera constar en el acta que iniciara el nuevo. Por último se abre una puerta para que el Interesado pueda alegar como defensa contra este nuevo sumario la prescripción o cualquier otra de las excepciones que considere procedentes.

¿Qué quiere decir todo esto? Hay un sumario que se da por concluido y cuya Acta de Reparación queda invalidada y sin efecto legal alguno. Hay otra serie de actuaciones que pudieron haber tenido lugar en el procedimiento que en principio podrían continuar siendo válidas y de hecho utilizables en un nuevo sumario. Hay una clara referencia a la posibilidad de utilizar la defensa de la prescripción. Hasta este momento la discusión ha girado en torno a sí, el Acta de Reparación que nació sin vicios

y que se mantuvo vigente por un (1) año, pero que luego por razones sobrevenidas fue invalidada, es o no capaz de interrumpir la prescripción que venía corriendo sobre la Obligación Jurídico Tributaria.

Es del criterio del autor que “no”, por varias razones. En primer lugar, si la propia ley hace referencia a la posibilidad de la prescripción, tendría que ser necesariamente, porque el legislador consideró que un sumario terminado en estas condiciones no era un medio eficiente para interrumpirla, o de lo contrario, sería redundante informar al Contribuyente o Responsable que tiene el derecho de alegar una excepción que ya está reconocida por el Código en un capítulo específico, y que es algo que forma parte de las defensas naturales para liberarse de cualquier obligación.

Adicionalmente es también ocioso, por lo menos teniendo en cuenta el Artículo 61 C. O. T., el centrar el discurso, solo en el Acta de Reparo Fiscal como medio capaz de interrumpir la prescripción, por cuanto, y vista la amplitud que esta norma da a los medios de interruptivos, son muchas las actuaciones que dentro de un procedimiento Sumario podrían, en principio, tener este efecto. Basta con leer el Primero Ordinal del artículo señalado, que explica que la prescripción puede ser interrumpida **“Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo conducente al reconocimiento, regulación, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación y recaudación del tributo por cada hecho**

**imponible”**, para entender, que en efecto, dado el carácter de principal impulsor que goza la Administración dentro del Sumario Administrativo, ésta estará en posibilidad de emitir otras actas y realizar otras actuaciones que impliquen la voluntad de reconocer, fiscalizar y determinar entre otras cosas la existencia o no de la Obligación Jurídica Tributaria.

Dicho esto, puede ser aquí en donde esté la clave del asunto, por cuanto (como ya se mencionó en un tema anterior), todos los actos del procedimiento Sumario, incluida el acta que le da origen, forman parte de un conjunto, cuyo objetivo es manifestar una voluntad de la Administración, pero bajo el convencimiento de la existencia de un Crédito Fiscal a su favor. Se dijo, que el Reparo Fiscal era un acto de mero trámite (aunque con ciertas particularidades) que contenía una determinación preliminar de la obligación, es decir, cuando se emite el Reparo, no es un hecho que la obligación exista en la realidad, razón por la cual, esa manifestación de voluntad de la administración de cobrar el crédito no se ha perfeccionado, sino que esta sometido a un par de condiciones, una de hecho, que al producirse la Resolución Culminatoria del Sumario la Administración haya llegado al convencimiento de que tiene una obligación pendiente de cobro, y una de derecho, que es que para llegar a esta conclusión la Administración se haya ajustado al procedimiento legalmente establecido, lo cual incluye por supuesto el respeto a los lapsos procesales que regulan su duración.

Es decir, durante todo el procedimiento se van integrando los elementos que componen la voluntad de la Administración, quien adicionalmente deberá observar una actuación celera y diligente si en verdad desea hacer uso de su derecho, de lo contrario, se vería en la situación de un particular que decide accionar su acreencia mediante una demanda judicial, citando al demandado, pero cuya actuación no es suficiente para interrumpir la prescripción, por cuanto el Código Civil condiciona este efecto al hecho de que no permita que el proceso le sea extinguido por perención.

En este momento, y continuando con el análisis concatenado de todos los puntos mencionados por el Artículo, se encuentra el Parágrafo Primero, en el que el legislador, impone una obligación a la Administración de colaborar con otro órgano del Estado como es el Ministerio Público, debiendo notificarle mediante copia certificada del expediente administrativo, de la sospecha de comisión de un ilícito castigado con pena restrictiva de libertad, para que éste abra el procedimiento pertinente.

Como se evidencia de lo anterior, el sujeto a quien va principalmente dirigida esta norma es la Administración Tributaria, y el objeto es imponerle una serie de obligaciones de Orden Público, como el observar los procedimientos y sus lapsos, así como también, colaborar con los fines del Estado en cuanto a, primero que todo, la recaudación, en el menor tiempo posible, de los fondos para financiar el gasto público y segundo en el castigo a los ilícitos cometidos por los particulares (es de recordar,

que de acuerdo al transcrito Artículo 5 C. O. T., la finalidad de la norma debe ser tomada muy en cuenta, a la hora de realizar la interpretación).

El incumplimiento de la Administración de su obligación principal (lo cual sin duda afectará la obligación accesoria), traerá la consecuencia señalada en el Parágrafo Segundo del Artículo 192 antes transcrito, que es la imposición de sanciones administrativas, disciplinarias y penales al funcionario responsable del procedimiento, lo cual debe entenderse como un castigo que se justifica en el daño que sufriría el Fisco, sí, frente a un nuevo sumario, además de los costos administrativos, éste perdiere la posibilidad de ejercer coactivamente su crédito, en virtud de la prescripción de la acción.

Por último, con el objeto de dar un lapso razonable a la Administración para llevar a cabo el procedimiento, el legislador amplía el término para la decisión, en los casos de precios de transferencia, por cuanto, la idea, es que se realice un sumario expedito, pero que dé la oportunidad de llegar a la verdad material de los hechos, permitiéndose así, una determinación eficiente de la existencia de una Obligación Jurídico Tributaria y su cuantía, o en todo caso su inexistencia.

### **III CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EN LA MATERIA.**

#### **A. Referencias jurisprudenciales.**

Adicional a cualquier interpretación que aisladamente pueda realizar la doctrina, el genuino acto interpretativo corresponde al Juez y a los órganos jurisdiccionales, no solo por ser ésta su función primordial, sino porque además, los criterios que sienta, pasan a ser en cierta forma vinculantes para el resto de los interpretes.

Con vista en lo anterior, a continuación se transcriben una serie de extractos de jurisprudencias en orden cronológico:

La primera de ella es la Sentencia Aida Bennini de Ruiz, del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario (1.994):

“El nuevo Artículo 151 dispone que si la Administración no notifica válidamente la resolución en el plazo de un (1) año, contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, quedará invalidada el Acta y sin efecto legal alguno, así como quedarán invalidados y sin efecto legal alguno los actos cumplidos en el sumario.

En el caso de autos, no hubo, como se vio, resolución, no hubo notificación de resolución, no hubo oportunidad para invocar pruebas, no hubo lapso para presentar descargos, no hubo Acta ni hubo actos

cumplidos en el sumario y la planilla, que fue lo único que hubo fue notificada el 31 de Mayo de 1.993, un (1) año y cinco (5) meses después de haber sido liquidada, de donde es forzoso concluir que la planilla ha quedado invalidada y sin efecto legal alguno” (p. 3).

Otra referencia jurisprudencial es la Sentencia del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de fecha 04 de Junio de 1.996, citada el trabajo de **Elías Zurita** (1.996):

“El citado Código en su Artículo 151 establece que la Administración Tributaria disponía de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos para dictar la Resolución Administrativa del Sumario, y que si ésta no se notifica válidamente en el lapso para decidir, quedará concluido, al igual que los actos cumplidos en el Sumario . . . Por cuanto en el presente caso, la notificación de la Resolución se efectuó el nueve (09) de Agosto de 1.994, considera como válida y obligatoria, verificándose la misma después de concluido el lapso de un (1) año que tenía la Administración Tributaria para efectuar la notificación de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (3 de Mayo de 1.994) para el ejercicio antes citado. De manera que el día tres (3) de Mayo de 1.994 quedó concluido el Sumario, invalidada el Acta y todos los demás actos, los cuales quedan sin efecto legal alguno. Así se declara” (p. 151)

Como se desprende de los fragmentos anteriores, la jurisprudencia era bastante pacífica en cuanto a cuál debía ser la interpretación del Artículo 151 C. O. T. derogado (sustituido por el Artículo 192 del Código vigente), y a decir verdad, la poca discusión que generaba la norma, residía en que se daban por sentadas sus consecuencias, sin pasar nunca a analizarla en forma profundidad.

Habiéndose mantenido esta tendencia por largo tiempo, y en contradicción con lo que hasta entonces era el criterio dominante, la Sentencia Distribuidora Guadalquivir S.A., de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria II (1.999) cambia la jurisprudencia, en el tenor siguiente:

“Así, estima esta Sala que en el supuesto de análisis, el acto administrativo que se está invalidando y declarando sin efecto legal alguno, en virtud del no ejercicio oportuno de la competencia para dictar la resolución Culminatoria del sumario o para notificarla válidamente, no adolece de vicio de nulidad absoluta, que conllevaría a entender que jamás surtieron efectos, ya que como se indicó supra, se trata de un acto que, inicialmente, nació y se mantuvo durante un tiempo, ajustado a derecho, no adoleció desde sus orígenes de ningún vicio que afectara su validez, detentó una presunción de veracidad y legalidad, pero que luego, resultó afectado por una circunstancia sobrevenida, y en virtud de la cual es considerado por la Ley invalido y sin efecto alguno.

De manera que en armonía con los criterios doctrinales y jurisprudenciales antes expresados el reconocimiento de la condición de Acta invalida y de la cesación de sus efectos, corresponde hacerla mediante la aplicación de la figura del decaimiento de las consecuencias jurídicas del Acta Fiscal.

Por ello, no se le puede atribuir a la expresión “Acta invalida y sin efecto legal alguno”, las consecuencias de un vicio de nulidad absoluta, ya que constituye en materia de nulidad de los actos, las causales por las que se considera un acto nulo de nulidad absoluta tienen la particularidad de que los mismos obedecen a razones abstractas y preexistentes al acto y no sobrevenidas. Así se declara.”

(p.27)

Por último, en una decisión que siendo emitida en la misma fecha de la anterior es la copia fiel y exacta de ésta en cuanto a su parte motiva, se encuentra la Sentencia Industrias Metalúrgicas Forum S.A., de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria II (1.999) que expresada:

“Esta invalidación sobrevenida bien, por la no culminación oportuna del procedimiento, o por la no notificación en tiempo de la respectiva resolución, sólo puede producir efectos relacionados con los aspectos procedimentales o formales del sumario respectivo y hacia el futuro, manteniéndose vigentes los efectos vinculados con la obligación tributaria. Ejemplo de ello sería la prescripción de la obligación, la cual estaría interrumpida con la manifestación expresada en esa Acta Fiscal, representativa de la intención inequívoca de la Administración de hacer efectivo el crédito fiscal a su favor. En efecto, esta punición establecida por el legislador para sancionar la actitud negligente de la Administración Fiscal en concluir el procedimiento de determinación de la obligación tributaria o de imposición de sanciones por infracciones, no incide en la extinción de la obligación impositiva, permaneciendo firme el derecho de la Administración Tributaria a exigir su cumplimiento y el correspondiente pago del crédito fiscal.”  
(p. 33)

Los extractos de las anteriores decisiones, provenientes de diferentes tribunales del país, incluida la Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, demuestran una evolución Jurisprudencia, que en definitiva implican consecuencias diametralmente diferentes, tanto a nivel del Contribuyente, como de la Administración, los cuales se tratarán en el Capítulo correspondiente.

### **B. Sustento normativo de la jurisprudencia.**

Como es obvio pensarlo, el sustento normativo principal de ambas corrientes de las jurisprudencias citadas con anterioridad, es la propia letra de los Artículos 151 C. O. T. derogado, y 192 del Código vigente, pero que a través de la vinculación de éstas disposiciones, con en otras normas del Ordenamiento Jurídico nacional que

desarrollan materia, se llega a resultados que podrían apreciarse significativamente distintos.

Así, comenzando la discusión desde su fuente original, en el momento e partir del cual surge la invalidación de los efectos del Acta, el antiguo Artículo 151 describió un supuesto de invalidación según el cual, al darse una situación de hecho, que era la falta de notificación válida de la Resolución Culminatoria del Sumario en el lapso establecido para decidir, la consecuencia de derecho era dividida en tres (3) partes:

- 1- Conclusión del Procedimiento de Sumario Administrativo.
- 2- Invalidación del Acta que le dio origen, la cual quedaría sin efecto legal alguno.
- 3- La posibilidad de iniciar un nuevo Sumario (en el que se podrían apreciar las pruebas acumuladas en el anterior), pero contra el cual, el interesado podría alegar la prescripción entre otras defensas.

En el caso de la primera corriente de la jurisprudencia, esta norma se toma de manera aislada y literal, sin que aparentemente para su interpretación, sea menester proceder a vincularla con el resto del cuerpo normativo venezolano, dada la claridad de su redacción, a la luz de un Artículo 4 del Código Civil Venezolano, de acuerdo al cual: **“A la ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado**

**propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. ...”**

La norma es nítida, y la intención del legislador fue la de castigar la negligencia de la Administración en virtud de innumerable procedimientos sumarios, que con anterioridad a esta regulación eran abiertos y concluidos solo después de años, en una fecha indeterminada e incierta para el Contribuyente. Con base en esto, para todos los tribunales de la República (antes de 1.999) no había discusión.

Por el contrario, con las Sentencias Distribuidora Guadalquivir, S.A., e Industrias Metalúrgicas Forum, S. A., nace un nuevo período para el estudio de esta norma, según la cual, el supuesto no es tan claro como parecía en un principio, y para su entendimiento es necesario recurrir al estudio de otras disposiciones legales. Y las más importantes de ellas, en este caso, serían los Artículos 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en donde se establecen de forma taxativa las causales de nulidad absoluta y 20 ejusdem, que indica que: **“Los vicios de los actos administrativos que no llegaren a producir la nulidad de conformidad con el artículo anterior, los harán anulables.”**

De esa manera, para esta evolución de la Jurisprudencia, el hecho de la invalidación del Acta no es tan sencillo como se creyó, en virtud de que, un “Acto Invalido”, lo puede ser de dos tipos, “Nulo” absolutamente, lo que significa que nació

viciado desde el principio y no generó efecto legal alguno, y no lo hará nunca, o “Nulo” relativamente (anulable), que es que sus vicios no son tan graves, e incluso pudieron ser sobrevenidos, es decir que fue un acto que se emitió correctamente, y en consecuencia surtió sus efectos, pero luego, por un hecho ajeno a él, se extinguió.

Así por ejemplo, en el caso de la propia Resolución Culminatoria del Sumario, si ésta fue dicta fuera del lapso previsto en la norma, estaría violándose el procedimiento legalmente establecido, lo cual constituye una de las causales de nulidad absoluta descrita por el ya mencionado Artículo 19 L. O. P. A., es decir, que el acto se dicte, **“con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido”**, lesionándose adicionalmente una garantía reconocida por la Constitución en su Artículo 49, de acuerdo a la cual, **“el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas”**.

Por lo tanto, por otro lado, sí la resolución fue emitida dentro del lapso, pero no se llegó a notificar válidamente en su oportunidad, ya no se estaría en presencia de una nulidad absoluta, sino relativa, por cuanto, como se evidencia del Artículo 161 C. O. T., la notificación no es necesaria para la validez de los Actos Administrativos, sino que, **“La notificación es requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando estos produzcan efectos individuales.”** Con el único detalle de que, como había un lapso improrrogable para

realizar dicha notificación, al no haberla realizado en su momento, ya no se podrá hacer, quedando el Acto “válido”, pero ineficaz para siempre.

A la vista de esta corriente, la definición de la Naturaleza Jurídica de la Invalidez descrita por la norma, sería determinante en cuanto a la posibilidad de que el Acta Fiscal que dio origen al sumario fuera capaz de interrumpir la prescripción, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 61 del Código Orgánico Tributario, ya que, al ser el Reparo, un acto administrativo que nació válido, y surtió sus efectos hasta que fue anulado por razones sobrevenida, éste fue un medio interruptivo eficiente, y en tal sentido, la única posibilidad que tiene el Contribuyente o Responsable de alegar la Prescripción frente a un nuevo Sumario, es que, contando desde la emisión de la primera Acta Fiscal, para el momento en que se emita la segunda, haya transcurrido completamente y sin nuevas interrupciones, el lapso establecido en el Artículo 55 **ejusdem** para la prescripción.

### **C. Análisis doctrinario y jurisprudencial. Diferentes posiciones.**

Habiendo visto en el tema anterior, que a través de procesos interpretativos diversos de una misma norma jurídica, se pudo llegar en la práctica a crear resultados

completamente diferentes, se evidencian de forma clara dos posiciones encontradas, a saber:

1. La primera de ella, que considera que el Acta que Abre el Sumario Administrativo declarada invalida por efecto del supuesto establecido en el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario Vigente (Artículo 151 derogado) no interrumpe la prescripción de acuerdo con lo previsto en el Artículo 61 **ejusdem**, por cuanto la misma, en virtud de tal invalidación queda sin efecto legal alguno.

2. El Artículo 192 del Código Orgánico Tributario Vigente (Artículo 151 derogado), establece un supuesto de invalidación por nulidad relativa o anulabilidad, concebible únicamente hacia el futuro, razón por la cual, el Acta que Abre el Sumario Administrativo fue un instrumento capaz de interrumpir el curso de la prescripción, por cuanto, al menos para el momento en que la misma fue emitida ésta constituía un acta levantada por un funcionario fiscal competente, de acuerdo a lo solicitado por el Artículo 61 **ejusdem**, que manifestaba la voluntad de la Administración de hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal, aun cuando por negligencia propia el Acta se declare inválida posteriormente.

Ahora bien, en cuanto a la primera etapa del criterio jurisprudencial, no hay mucho que decir de las bases de interpretación utilizadas, por cuanto en ambos de los fragmentos que fueron transcritos en su oportunidad, se denota un tratamiento escueto

del problema, sin aparente interés del tribunal por explicar las consecuencias de la invalidación del acta. Es solo leyendo entre líneas, que se presume que en tales casos, para el Juez era obvio, o por lo menos natural que, ya que el propio artículo lo mencionaba, al quedar el Acta sin efecto legal alguno, esto arrastraba consigo la posibilidad de considerar prescrito el crédito fiscal, por haber transcurrido los lapsos establecidos en el Artículo 55 Código Orgánico Tributario, sin que estos hubieran sido interrumpidos por el Acta de Reparación Fiscal.

Dada esta apreciación (al entender del autor de este trabajo monográfico), la falla principal de esta etapa jurisprudencial no se encuentra propiamente en su criterio, aun cuando éste pudiera ser discutido, sino en la falta de discusión de los elementos que llevaron a tomar las decisiones en este sentido.

Una situación contraria se plantea con la segunda etapa de la jurisprudencia, que sí pasa a hacer una relación pormenorizada todos los puntos que en su criterio tienen relevancia para la correcta interpretación del supuesto estudiado.

Así, en primer término, y con el objeto de subsanar el uso incorrecto de terminología por parte, sea de la Administración como de los Contribuyentes, al referirse al lapso impuesto por el legislador, de un (1) año contado a partir de la oportunidad para producir el escrito de descargos para decidir el Sumario, empleando indiscriminadamente para definirlo los conceptos de *“Caducidad y Perención”*, el

Tribunal Supremo de Justicia, hace un análisis de ambos conceptos, comparándolos con el descrito por el Artículo 192, para concluir en que el mismo es un *“lapso sui generis”*, que determina la conclusión del Sumario, por causas imputables a la negligencia de Administración, que constituye un lapso fatal que no puede ser ni interrumpido ni suspendido, verificándose de pleno derecho, por lo que puede ser declarado de oficio, y principalmente, permite la posibilidad de intentar un nuevo sumario, por cuanto sus efectos atañen solo al procedimiento, pero no al derecho a ejercer la acción.

Posteriormente, las sentencias pasan a estudiar las condiciones de culminación del Sumario, haciendo énfasis en la invalidación del acta que le dio origen (Reparo Fiscal), haciendo un análisis, cuya estructura puede ser resumida de la siguiente manera:

- 1- Diferenciación entre los vicios que puedan afectar la Resolución Culminatoria del Sumario y la invalidación del Acta de Reparo Fiscal.
- 2- En cuanto a la Resolución que culmina el Sumario, se plantea una diferencia de resultados en caso de que esta hubiera sido emitida y notificada fuera de lapso, o solo notificada extemporáneamente.
- 3- En cuanto al Acta de Reparo Fiscal, establece la condición sobrevenida de la misma, permitiendo la interrupción de la prescripción.

La sentencia plantea que en el supuesto del Artículo 192 hay dos (2) actas que se deben diferenciar, una que da inicio al Sumario (Reparo Fiscal), y otra que lo concluye (Resolución Culminatoria), ambas, podrían quedar virtualmente anuladas por efecto de la no-notificación válida de la resolución antes del vencimiento del lapso para decidir, pero en el caso del Reparo Fiscal, como acto administrativo, sus efectos habrían surgido desde el momento en que fue notificado al interesado (aproximadamente un año atrás), mientras que en el caso de la Resolución, sus efectos jamás pasarían al mundo jurídico, ya sea que materializara un acto nulo o solamente ineficaz.

Haciendo referencia ahora al segundo punto, conviene citar la Sentencia Distribuidora Guadalquivir S.A., de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria II (1.999), que a este tenor expone:

“Por otra parte, con la finalidad de precisar no solo el contenido sino también su alcance, esta Sala observa, que en aplicación de lo establecido en el Artículo 151 del Código Orgánico Tributario, pudieran darse distintos supuestos con distintos efectos jurídicos:

a) Que tanto la Resolución Culminatoria del Sumario como su notificación se hubiesen producido una vez vencido el plazo máximo de un año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargo, en cuyo caso, ocurre la nulidad absoluta de la referida Resolución conforme a lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

b) Que la Resolución Culminatoria del Sumario hubiese sido dictada dentro del plazo de un año antes aludido, pero notificada después de producido el vencimiento del mismo, en cuyo caso, se estaría en presencia de un acto que fue dictado cumpliendo con las exigencias de fondo y de forma legalmente establecidas, pero que, al no ser notificado al contribuyente o responsable dentro del plazo determinado por la ley, le faltó un requisito elemental para su eficacia,

puesto que la misma pendía de la notificación dentro de un plazo máximo, y al no ocurrir ésta dentro del mismo, el acto deviene ineficaz.” (p.22)

En virtud del fragmento que antecede, es evidente que el máximo Tribunal parte de un complejo análisis de las posibles circunstancias que comportarían la nulidad de la Resolución, o simplemente su ineficacia, lo cual de cierta manera podría considerarse superfluo, porque en ambos casos, el resultado será el mismo, la Administración Tributaria se verá en la necesidad de iniciar un nuevo Procedimiento Sumario, si es que aun desea hacer valer su pretensión. Más aun, parecería inconveniente que se permitiera a la Administración arrastra Actas válidas que nunca serán ejecutables. En todo caso, esta situación podría ser vinculada a otra causal de nulidad absoluta establecida en el numeral 3 del ya mencionado Artículo 19 L. O. P. A., que hace referencia a los Actos de ilegal o imposible ejecución.

Pasando ahora a discutir el tercer punto, pero que en realidad constituye el vértice fundamental de la sentencia, será igualmente de interés citar de nuevo la Sentencia Distribuidora Guadalquivir S.A., de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria II (1.999), que a este tenor expone:

“Ahora bien, asimismo dispone la citada norma, que el Acta queda invalidada y sin efecto legal alguno, al igual que los actos cumplidos en el sumario; no obstante, también estableció el legislador, que los elementos probatorios acumulados en el sumario concluido pueden ser apreciados en otro, siempre que así se haga constar en el Acta que inicie el nuevo Sumario, y sin perjuicio del derecho del interesado a

oponer la prescripción y las demás excepciones que considere procedente.

Al respecto, esta Sala estima necesario precisar el alcance y los efectos de lo allí dispuesto, en lo referente al **Acta Fiscal que dio inicio a la instrucción del procedimiento de sumario administrativo así concluido.**” (p. 23). Subrayado de la Sala

Así, la sentencia define lo que es un Acta de Reparación, continuando luego de la siguiente forma:

“Esta Acta permitirá al contribuyente o responsable, bien responder afirmativamente al emplazamiento que le hace la Administración (...) o bien, proceder a ejercer su derecho a la defensa mediante la formulación de descargos y la presentación de las pruebas correspondientes.

Esta Acta dictada conforme a los requisitos de forma y fondo exigidos por el Código Orgánico Tributario (...) habilita el inicio de la instrucción del Sumario Administrativo, el cual deberá terminar con la emisión y notificación de la Resolución respectiva.

De manera que el Acta Fiscal surtió los efectos legales atribuidos por el Código Orgánico Tributario, por una parte, permitió al contribuyente conocer los supuestos de hecho y derecho sobre los cuales la Administración Tributaria fundamentó su pretensión fiscal, requisito necesario para ejercer su derecho a la defensa mediante la presentación de los descargos y de la producción de las pruebas legales y pertinente que contradigan lo sostenido por la Administración, y por la otra materializó una manifestación de la voluntad de la Administración de determinar la obligación tributaria y hacer valer el crédito fiscal a su favor, emitida oportunamente y conforme a los requisitos establecidos en la ley, pero que por agotamiento de un tiempo hábil para dictar la Resolución Culminatoria del Sumario o para notificar la emitida, deviene por mandato del Código, inválida y sin efecto legal alguno.” (p. 24)

Con arreglo a la anterior afirmación y basándose en la teoría del decaimiento de las consecuencias de los Actos Administrativos, la sentencia concluye diciendo que a pesar de la posterior invalidación que el Reparación pudiera sufrir, la interrupción

de la prescripción es un hecho que ya se verificó, razón por la cual, este cambio de condiciones:

“...no incide en la extinción de la obligación impositiva, permaneciendo firme el derecho de la Administración Tributaria a exigir su cumplimiento y el correspondiente pago del crédito fiscal.”  
(p. 28)

Pese al exhaustivo análisis, hecho por la Sala Político-Administrativa, sobre el supuesto objeto de este trabajo monográfico, algunos cabos sueltos continúan aun pendientes de ser atados, tal es el caso de la posibilidad de considerar la notificación válida de la Resolución, dentro del lapso para decidir, como un elemento condicionante de la validez del Acto Administrativo, que no le permita generar todos sus efectos hasta tanto el mismo se haya verificado, o la naturaleza del de Reparación Fiscal como un acto de *mero trámite*, que no está en posición de establecer una verdadera voluntad de la Administración de cobrar un crédito a su favor, por la simple razón de que la existencia de tal crédito aun no está determinada. Finalmente, el punto más importante a dilucidar, es la razón por la cual el legislador hace referencia expresa a la posibilidad que tiene el Contribuyente de excusarse frente a un nuevo sumario a través de la figura de la prescripción, si es que en realidad, esta institución no tenía una relación intrínseca con el supuesto planteado.

## **IV CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DEL CRITERIO EXPRESADO POR EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EN LA MATERIA**

### **A. En cuanto a la relación Jurídico-Tributaria.**

La relación Jurídico-Tributaria es un vínculo obligacional y de Derecho, que une los sujetos activo (Administración Tributaria) y pasivo (Contribuyente o Responsable) que la integran.

Con esta pequeña definición en mente, es evidente que esta relación está sometida a los mismos medios de extinción de las demás obligaciones de derecho común, sin perjuicio, por supuesto, de las regulaciones que especialmente establezca la materia.

Uno de estos medios extintivos de la relación Jurídico-Tributaria es la prescripción y, teniendo en cuenta, las condiciones y el análisis planteado en el capítulo que especialmente se dedicó a esa institución y su interrupción, puede evidenciarse que, de ser el Acta que abre el Sumario Administrativo un instrumento capaz de interrumpir la prescripción de acuerdo con lo previsto en el Artículo 61 del Código Orgánico Tributario, aun en el supuesto del Artículo 192 **eiusdem**, se crearía para esta relación, una suerte de riesgo de imprescriptibilidad a nivel práctico, por

cuanto, concluido el sumario y declarada invalida el Acta y sin efecto legal alguno, podría aun la Administración continuar al infinito y sin que haya nada se lo impida, iniciando Procedimientos Sumarios que al no ser diligentemente sustanciados terminaran siendo declarados inválidos también, pero aun así, constituirían un instrumento perfectamente válido para la interrupción de la prescripción.

### **B. Consecuencias frente a la Administración Tributaria.**

Al interrumpirse el curso de la prescripción de la obligación Jurídico-Tributaria, por efecto del Acta que Abre el Sumario Administrativo de acuerdo con lo previsto en el Artículo 61 del Código Orgánico Tributario, aun el supuesto del Artículo 192 **ejusdem**, el crédito fiscal continua siendo exigible por parte de la Administración frente al Contribuyente o Responsable. En tal sentido, el Fisco tiene la expectativa de cobro del tributo, sea por pago voluntario del Contribuyente, sea porque ejerce su derecho de forma coercitiva.

Precisado lo anterior, es oportuno señalar que se plantea un nuevo problema para la Administración y que es el siguiente, ¿deberá la Administración Tributaria notificar el Acta anterior reeditada, o simplemente puede emitir un acta nueva? En todo caso, un nuevo procedimiento sumario debería (al menos en teoría) ser mucho más expedito, y no solo por haber escarmentado el funcionario en virtud de la

invalidación del procedimiento anterior, sino porque pese a los lapsos para la oposición del escrito de descargos y el de la evacuación de las pruebas (que evidentemente deben ser respetados), muchos de los medios probatorios y en general de las actuaciones de investigación, mediante las cuales la Administración llegará a la convicción de la existencia o no de la Obligación Jurídico-Tributaria y su cuantía, pueden ser tomados del procedimiento anterior que fue invalidado.

En cualquier caso, notificada que sea la nueva Acta o la reeditada, comienza de nuevo para la Administración el procedimiento de Sumario Administrativo que para la Determinación Oficiosa prevé el Código Orgánico Tributario.

En adición a lo anterior, está la situación que se plantea por la imposibilidad de la Administración de notificar al Ministerio Público de la presunta comisión de un ilícito tributario castigado con pena restrictiva de libertad. Esto hasta tanto, sea emitida la Resolución que culmina el Sumario Administrativo y se notifique válidamente al interesado, lo que sin duda alguna, generará aun más retardo en el cumplimiento de las funciones del Estado, e incluso la posibilidad de hacer ilusoria la sanción del imputado por el paso del tiempo.

Finalmente, hay una consecuencia muy novedosa, que deviene de las modificaciones que sufre el Artículo 192 en el nuevo Código de 2001, y es la obligación legal de sancionar al Funcionario de la Administración Tributaria, cuya

conducta negligente ocasionó la invalidación del Sumario original, generando de este modo graves daños al Fisco por, no solo el tiempo y los costos administrativos de un nuevo procedimiento, sino porque, hasta que no se encuentre liquido y exigible el crédito fiscal (lo cual no sucederá hasta tanto se haga la determinación), esos potenciales ingresos tributarios que el Estado necesita, no podrán ser utilizados para cubrir el Gastos Público. Las sanciones aplicables a dicho Funcionario, podrán ir desde lo disciplinario, lo administrativo hasta lo penal.

### **C. Consecuencias para el contribuyente.**

Quizás el más evidente de los efectos presentados a lo largo de este capítulo, es el de la sección destinada a las consecuencias que el cambio de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en esta materia tiene sobre el Contribuyente como sujeto pasivo de la obligación Jurídico-Tributaria.

Esta afirmación tiene su fundamento en el hecho de que para él (el Contribuyente o el Responsable en todo caso), la interrupción de la prescripción que haga el Acta que abre el Sumario significa que su obligación sigue siendo exigible por parte de la Administración Tributaria, y como consecuencia de esto, puede ser compelido por medio de un órgano jurisdiccional a pagar el tributo que le sea determinado.

Sobre la base de la consideración antes expuesta, y en relación a lo señalado en la Sección “A” de este Capítulo, si el Acta declarada inválida y sin efecto legal alguno, en realidad tuvo el efecto de interrumpir el lapso de prescripción que venía corriendo, el Contribuyente no tendrá un conocimiento claro de cual es el momento en que su obligación puede ser considerada prescrita y en tal sentido quedar liberado del crédito, puesto que la administración siempre tendrá la posibilidad de interrumpir la prescripción abriendo un sumario, aunque luego por negligencia en su tramitación el mismo pueda ser invalidado. Esto así, una y otra vez al infinito.

En estas circunstancias, sin duda alguna, se atenta contra la Seguridad Jurídica del Contribuyente o Responsable que, como deudor, se encuentra frente a una obligación cuyas condiciones temporales no están bien establecidas.

## CONCLUSIONES

\* Existen dos (2) posiciones encontradas, en relación al alcance que de la interrupción de la prescripción tiene el Acta que abre el Sumario Administrativo, en el supuesto de invalidación del Artículo 192 del Código Orgánico Tributario.

\* El criterio imperante en el Tribunal Supremo de Justicia en relación a este punto, es que el Acta que abre el Sumario Administrativo interrumpe el curso de la prescripción, aun en el caso de que el mismo sea declarado invalido por haberse notificado la Resolución Culminatoria del Sumario vencido el lapso de un (1) año que el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario establece para decidir.

\* El sustento de éste criterio se basa en que el supuesto de invalidación establecido en la norma atiende únicamente a condiciones formales del acto, que nada tiene que ver con vicios de nulidad absoluta, razón por la cual no es posible considerar que el acto se invalida desde su emisión (es decir que nunca existió).

\* El punto planteado por esta investigación monográfica sigue siendo controvertido a nivel doctrinario y jurisprudencial, por cuanto el criterio presentado tanto por el Tribunal Supremo de Justicia, como por la Jurisprudencia y Doctrina que disiente, estan sustentado en un análisis que tiene fuertes bases a nivel normativo.

\* Posiblemente en el futuro, los Contribuyentes o Responsables continuaran intentando utilizar, a través del procedimiento Contencioso, el supuesto del Artículo 192 del Código Orgánico Tributario, para alegar la prescripción y excusarse del pago de la Obligación Jurídico-Tributaria.

\* A todo evento, la figura de la Prescripción de la Obligación Jurídica-Tributaria se debilita como medio defensa del Contribuyente o Responsable, frente a la posibilidad práctica que tiene la Administración de iniciar procedimientos administrativos que luego pueden invalidarse por negligencia de ésta, sin que dicha invalidación pudiera tener alguna consecuencia adicional sobre una eventual extinción de la obligación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Autores venezolanos (1.998). **Diccionario Jurídico Venezolano D&F** (7° ed.). Caracas: Ediciones Vitales 2000 C.A.
- Ramírez, J. (1.965). **Diccionario Jurídico** (6° ed.). Buenos Aires: Editorial Claridad, S.A.
- Villegas, H. (1.992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (5° ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. (1.993). **Procedimiento Tributario** (5° ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Blanco, A. (1.996). **Revista de Derecho Tributario N° 70**. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Araujo, F. (1.993). **Revista de la Facultad de Derecho N° 47**. Caracas: Publicaciones UCAB.
- Olivero, W. (1.997). **Revista de Derecho Probatorio N° 9**. Caracas: Editorial Jurídica Alva S.R.L.
- Blanco-Uribe, A. (1.997). **Las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario**. Caracas: Ediciones Funeda.
- Maduro, E. (1.993). **Curso de Obligaciones Derecho Civil III** (8° ed.). Caracas: Publicaciones UCAB.
- Rengel-Romberg, A. (1.992). **Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano** (Volumen II, 3° ed.). Caracas: Editorial Arte.
- Garrido, F. (1.980). **Tratado de Derecho Administrativo** (Volumen I). Caracas: Publicaciones UCAB.
- Brewer-Carias, A. (1.964). **Las instituciones fundamentales del Derecho Administrativo y la Jurisprudencia Venezolana** (Volumen IV). Caracas: Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCV.
- Pineda, M. (1.979). **Introducción al Derecho**. Maracaibo: Colección de Cursos y Lecciones IDF-LUZ.

Legaz, L. (1.979). **Filosofía del Derecho** (5° ed). Barcelona: BOSCH, Casa Editorial C.A.

SENIAT (1.996). **Política Jurídica**. Caracas: Ediciones SENIAT.

XXI Jornadas “J.M. Domínguez Escobar” (1.996). **El Sistema Tributario Venezolano**. Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.

Gaceta Oficial N° 36.860 (1.999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**.

Brewer-Carías, A. (2.000). **La Constitución de 1.999**. Caracas: Editorial Arte.

Ramírez, L. (1.993). **Código Orgánico Tributario y su Enfoque Práctico**. Caracas: Ediciones Lui C.A.

Legislec (2002). **Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado**. Caracas: Legislec Editores C.A.

Gaceta Oficial N° 4.727, Extraordinaria (1.994). **Código Orgánico Tributario**. Caracas: Eduven.

Gaceta Oficial N° 37.305 (2.001). **Código Orgánico Tributario**. Caracas: Eduven.

Gaceta Oficial N° 2.818, Extraordinaria (1.981). **Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos**. Caracas: Eduven.

**Código Civil Venezolano** (Reforma de 1982). Caracas.

Tribunal Superior Octavo en lo Contencioso Tributario (1.996). **Recurrente: Aida Bennini de Ruiz**. Expediente 017.

Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa Especial Tributaria II (1.999). **Recurrente: Distribuidora Guadalquivir, S.A.**. Ponente: Humberto D’ascoli. Expediente 12845.

Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa Especial Tributaria II (1.999). **Recurrente: Industrias Metalmecánicas Forum, S.A.**. Ponente: Humberto D’ascoli. Expediente 12683.

Oscar Pierre Tapia (1.994). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 1) Caracas: Editado por Pierre Tapia.

- Oscar Pierre Tapia (1.994). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 7) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (1.994). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 8) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (1.995). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 1) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (1.995). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 11) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (1.998). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 3) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (2.001). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 2) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (2.001). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 10) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Oscar Pierre Tapia (2.001). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** (Nro. 11) Caracas: Editado por Pierre Tapia.
- Ramírez & Garay (1.984). **Jurisprudencia de Ramírez & Garay** (Tomo LXXXVII Nro. 87), Caracas: Editado por Ramírez & Garay.
- Ramírez & Garay (1.989). **Jurisprudencia de Ramírez & Garay** (Tomo CVII Nro. 107), Caracas: Editado por Ramírez & Garay.
- Ramírez & Garay (1.994). **Jurisprudencia de Ramírez & Garay** (Tomo CXXX Nro. 130), Caracas: Editado por Ramírez & Garay.
- Ramírez & Garay (1.999). **Jurisprudencia de Ramírez & Garay** (Tomo CLI Nro. 151), Caracas: Editado por Ramírez & Garay.
- Ramírez & Garay (1.999). **Jurisprudencia de Ramírez & Garay** (Tomo CLII Nro. 152), Caracas: Editado por Ramírez & Garay.