

BIBLIOTECA
ESCRITORIO TIPOCO

19

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.967**

*julio
agosto*

LA REVISTA DE *DERECHO TRIBUTARIO* LAMENTA PROFUNDAMENTE LAS DESGRACIAS ACAECIDAS CON MOTIVO DEL TERREMOTO ACAECIDO EL PASADO 29 DE JULIO DE 1967, Y HACE LLEGAR HASTA LOS DEUDOS DE LAS PERSONAS DESAPARECIDAS SU MAS SINCERA PALABRA DE CONDOLENCIA, MUY ESPECIALMENTE A NUESTRO APRECIADO COLEGA Y AMIGO, DR. MANUEL SIMON EGAÑA, Y FAMILIA.

Escritorio Jurídico - Tributario

En el Edificio Roraima, Piso 13, Of. 13F, Chacaíto (Frente al Cine Lido), Teléfono 325703, apartado 1821, Caracas, tenemos el gusto de quedar a sus muy gratas órdenes:

Dr. Marco Ramírez Murzi, Abogado. Ex-Juez Nacional de Hacienda. Ex-Abogado Fiscal III (Consultor de la Administración General del Impuesto sobre la Renta y Representante del Fisco Nacional en los procesos de Impuesto sobre la Renta). Con estudios de Contencioso-Fiscal en la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de Niza (Francia).

Dr. Pedro Guerrero Galavís, Abogado. En Ejercicio continuo de la profesión desde 1959.

Lic. Arístides Delgado-López.—Contador Público y Administrador Comercial. 16 años de experiencia en la empresa privada.

Jesús A. Delgado-López. Técnico en Impuesto sobre la Renta. Ex-Fiscal Jefe de Grupo de la Administración General del Impuesto sobre la Renta por más de doce años y más de 5 años de experiencia como asesor contable en materia de impuesto sobre la Renta para empresas privadas.

Impuesto sobre la Renta: Consultas, asesorías jurídicas y contables. Recursos Administrativos. Recursos jurisdiccionales para ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta y la Corte Suprema de Justicia.

Sucesiones - Defensas en los Tribunales de Hacienda - Impuestos Municipales.

Organización y Asesoramiento de Empresas.

Asuntos Administrativos, Civiles, Mercantiles y del Trabajo.

Asuntos contables: Sistemas, auditorías, experticias.

Estudios - 1

Contencioso - Fiscal: Notas Comparativas

Dr. Marco Ramírez Murzi

LO CONTENCIOSO - FISCAL EN VENEZUELA

En Venezuela, cuando se menciona lo Contencioso-Administrativo y, por ende, lo Contencioso-Fiscal, se habla de la *competencia* que en esas materias se le ha otorgado al poder judicial, pues aquí no existe una agrupación de organismos jurisdiccionales especiales, ni tampoco un Tribunal Supremo o Consejo de Estado en torno al cual se agrupen esos organismos, como el más alto Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. La función jurisdiccional es ejercida por la Corte Suprema de Justicia y los demás Tribunales *judiciales* que las leyes puedan crear. No existe, entonces, una verdadera jurisdicción Contencioso-Administrativa, desde el punto de vista de que ella funcione *por separado*, desligada del poder judicial y que, además, sea idónea para conocer de las causas emanadas de controversias que puedan suscitarse entre el poder administrativo y los administrados. Venezuela se ha adscrito a una innegable corriente *judicialista* en cuanto a que en ella se realice el proceso Contencioso-Administrativo, por contraposición a otra en la cual dicho proceso se realiza por ante organismos administrativos *independientes* que no pertenecen al poder judicial y que son marginales de la administración activa, o sea, que no forman parte de esa administración activa.

Desde la Constitución de 1925, se advierten en Venezuela algunos vestigios de un principio de elaboración de lo Contencioso-Administrativo, lo cual, en materia de inconstitucionalidad, se separa del control jurisdiccional. En efecto, en el artículo 120 se establecía que la Corte Federal y de Casación podría declarar la nulidad de los decretos o reglamentos que dictara el poder ejecutivo para el cumplimiento de las leyes, cuando estos decretos alteraran el espíritu, la razón o el propósito de ellas, es decir, la posibilidad de adelantar un recurso contencioso de anulación, contra actos administrativos, generales o individuales, dictados por el presidente de la República. Sin ir muy lejos, en la Ley Orgánica de la Corte Federal de 1953, dentro

de sus atribuciones fijadas por el artículo 7º se le otorgan a ella en sus ordinales 8º, 9º, 10º y 11º, respectivamente: Declarar la nulidad de todos los actos del poder público que sean violatorios de la Constitución Nacional, así como la de aquellos a que se refiere el artículo 41 de la misma, cuando ello no fuere atribuido por la Ley a otra autoridad; conocer en juicio contencioso de las acciones y recursos por abusos de poder y otras ilegalidades de las resoluciones ministeriales y en general de actos de la autoridad administrativa, en cualquiera de sus ramas nacionales, estatales y municipales y sin perjuicio de que la ilegalidad del mismo acto pueda oponerse siempre como excepción, salvo que la Ley disponga lo contrario; declarar la nulidad total o parcial de las leyes nacionales y estatales y de las ordenanzas o acuerdos municipales, cuando colidan con la Constitución de la República, declaración que se limitará al párrafo, artículo o artículos en que aparezca la colisión, salvo que esto sea de tal importancia, por su conexión con lo demás que, a juicio de la Corte, su nulidad acarrearé la de todo el acto legislativo, y declarar la nulidad de los decretos o reglamentos que dicte el poder ejecutivo para la ejecución de las leyes, cuando alteren su espíritu, propósito o razón. Como puede apreciarse, dentro de estas atribuciones que se han señalado habían sido adscritas a la Corte Federal las de conocer del recurso Contencioso-Administrativo. Extinguida la Corte Federal por virtud de la Constitución promulgada el 23 de enero de 1961, esta Carta Fundamental, en su disposición transitoria Décima Quinta, integró a la Corte Suprema de Justicia para lo que faltara del período constitucional respectivo con los vocales de las Cortes Federal y de Casación y mandó que, mientras se dictara la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, la Corte actuaría dividida en tres salas autónomas, denominadas Sala Político-Administrativa, Sala de Casación Civil Mercantil y del Trabajo y Sala de Casación Penal, que la Primera de dichas salas estaría integrada por los vocales que lo eran de la Corte Federal y ejercería las atribuciones que la legislación vigente confiere a ésta, y las que establecen los ordinales 2º y 4º al 9º del artículo 215 de la Constitución. En otras palabras, mediante la citada disposición transitoria, la Constitución Nacional, que había creado la Corte Suprema de Justicia, dispuso que se integrara con los vocales de las Cortes Federal y de Casación y que la Sala Político-Administrativa continuara desempeñando las atribuciones de la Corte Federal. El artículo 206 de la vigente Constitución dice:

“La jurisdicción Contencioso-Administrativa corresponde a la Corte Suprema de Justicia y a los demás Tribunales que determine la Ley.

Los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales con-

trarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración, y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa”.

De lo anterior se advierte, de manera definitiva, que se aproxima la creación orgánica de Tribunales Judiciales especiales de lo Contencioso-Administrativo, continuándose, de esta manera, la tendencia del país en el sentido de que sea el poder judicial el que conozca de todos los recursos Contencioso-Administrativos, entre ellos el Contencioso-Fiscal que, como es bien sabido, sí pertenece a la naturaleza del contencioso de anulación, no obstante guarda características propias que destacaremos más adelante.

Hasta hace poco el conocimiento de lo Contencioso-Fiscal, en materia de Impuesto sobre la Renta, se les había atribuido a los Tribunales de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. El 10 de julio de 1942 fué aprobada la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual entró en vigencia el 1º de enero de 1943. En ella, por virtud de su artículo 50, se creó en el *Ministerio de Hacienda* una Junta de Apelaciones integrada por miembros designados por el ejecutivo y a la cual se le adscribieron las atribuciones de resolver las cuestiones que se suscitaban con motivo de la calificación de la renta, decidir la inconformidad del contribuyente con las liquidaciones fiscales y conocer en apelación de todas las multas que fueran impuestas por razones distintas a la *improcedencia del impuesto* y las demás que le señalaran los reglamentos. Las cuestiones para conocimiento atinentes a problemas de improcedencia del impuesto, correspondían a los Tribunales Superiores de Hacienda y los Jueces de Primera Instancia que tuvieran función de Jueces Federales. Estas sentencias, a su vez, eran apelables para ante la Corte. La junta era, además, órgano consultivo de los contribuyentes y ejercía funciones de fiscalización y vigilancia sobre las actividades de la Administración. En 1944 fué reformada la Ley anterior y con dicha reforma la Junta de Apelaciones. Le fueron suprimidas sus funciones consultiva y fiscalizadora pero, en cambio, su competencia fué ampliada para conocer de las cuestiones que pudieran ocurrir sobre la procedencia del impuesto. Después de 10 años, en sentencia de 1954, la antigua Corte Federal y de Casación reconoció que desde esta reforma la Junta había cobrado la categoría de Tribunal Jurisdiccional cuyas sentencias eran apelables para ante la propia Corte, la cual conocía de esas causas en segunda y última instancia. En tal situación permaneció el aludido organismo hasta 1955, inclusive, cuyos integrantes, en número de tres con los respectivos suplentes,

continuaban siendo designados por el ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda, y la Junta funcionaba como dependencia de ese Ministerio.

En 1956, mediante la vigencia de una nueva Ley promulgada en 1955, fué creado el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, cuyos vocales, en número de tres principales y tres suplentes, eran elegidos por la Corte, de candidatos presentados por el Ministro de Hacienda. Este Tribunal conocía en Primera Instancia, y por apelación de las controversias suscitadas entre la Administración y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Las sentencias del referido Tribunal eran recurribles para ante la Corte. En él fué creado un juzgado de sustanciación, integrado por el presidente y el secretario, de cuyas decisiones podía oírse apelación para ante el Tribunal en pleno. Se otorgó al Administrador General del Impuesto sobre la Renta la facultad para oír o denegar los recursos de apelación que se interpusieran para ante el Tribunal por su conducto y se creó el Recurso de Hecho contra las posibles denegatorias. El principio "solvet et repete" carecía de rigidez y era opcional que el contribuyente para formular la apelación por ante la Administración General sustituyera el pago por el afianzamiento, pero se cumplía de manera inflexible cuando se tratara de recurrir ante la Corte contra las sentencias dictadas por el Tribunal.

En 1958, una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta mantuvo la misma organización del Tribunal. No obstante, estableció que la postulación de candidatos a jueces y su integración se harían en la forma prevista por la Ley Orgánica del Poder Judicial. A causa de esta reforma, ya no era el Ministro de Hacienda quien debía hacer las postulaciones a la Corte para los correspondientes períodos constitucionales, sino el Ministro de Justicia. Como norma importante se introdujo en dicha reforma, que al contribuyente vencido totalmente en el recurso se le imponía el pago del interés del 1 por ciento sobre la liquidación recurrida, a menos que el Tribunal, mediante exposición motivada en la misma sentencia lo eximiera de dicho pago por considerar que había tenido motivos racionales para litigar.

La Ley de 1961 reprodujo lo anterior. A raíz de ella, los abogados fiscales de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, entre quienes nos contábamos nosotros, comenzamos a propugnar por la creación de un nuevo Tribunal de Apelaciones, en vista de la multiplicación de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes para ese entonces y el grave daño que al uno y a los otros ocasionaba la paralización de los procesos, desde un punto de vista económico. En 1963, quién esto escribe, rindió un informe al Ministro de Hacienda de aquel entonces, en el que pro-

baba con datos de absoluta seriedad la situación que se plantearía en el futuro, si no se creaban de inmediato cuando menos dos Tribunales más. Con la colaboración del Administrador General de Impuesto sobre la Renta, se logró que el Ministro de Hacienda, en conversaciones con el Ministro de Justicia, lograra la creación de un Tribunal más, cuya integración, sin embargo, requirió mucho tiempo no sólo porque a pesar de estar presupuestado no aparecería el decreto que lo creara sino porque, una vez dictado éste, no se conseguían los candidatos para integrarlo, debido a que la Ley exige versación en Derecho Fiscal y, no obstante, los sueldos que devengan dichos jueces no se compadecen con la experiencia y la especialidad que se les exige ni con su categoría de Tribunal especializado. De manera que para el último trimestre de 1966, ya existían en Caracas, con jurisdicción en toda la República, dos Tribunales de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.

Con motivo del proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta que el Ejecutivo Nacional preparaba en 1966, y el cual fué introducido al Congreso a comienzos de julio del mismo año y aprobado con inusitada rapidez, nuevamente un grupo de abogados fiscales recomendó una reforma total del Recurso Contencioso-Fiscal, en su aspecto procedimental, y la creación de un Recurso Jerárquico semi perfecto, con el objeto de que se erigiera, previamente, un verdadero agotamiento de la vía administrativa. Las recomendaciones, formuladas mediante una exposición motivada y seguida del articulado pertinente, no fueron acogidas y ni siquiera discutidas, ni menos presentadas a las Cámaras Legislativas. Salvo algunas modificaciones no sustanciales de la Ley derogada, y algunas modificaciones del proyecto original que era un verdadero caos procedimental, en la nueva Ley el problema fué agravado como posiblemente lo demostraremos en un trabajo sobre el particular. Se eliminaron los Tribunales de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta; se crearon, en sustitución de ellos, los Tribunales del Impuesto sobre la Renta; se eliminó el Recurso por vía de apelación; se creó un Recurso Contencioso-Fiscal de interposición indirecta; se creó un Recurso de Reconsideración, con el mismo nombre de otra reconsideración discrecional de la Administración y se entrabó, de tal manera, el procedimiento, que la llamada reforma retrotrajo al país a una época de iniciar aprendizaje en materia Contencioso-Fiscal.

El panorama que nos ha abierto esta nueva Ley no es alentador. No sólo hemos regresado a una primera lección en terminología jurídica y al total desconocimiento del sentido de un verdadero Recurso Contencioso-Fiscal, sino que el problema de la paralización de procesos revestirá, cada día, caracteres más alarmantes y sin una solución visible a corto plazo.

LO CONTENCIOSO - FISCAL EN FRANCIA

ORIGENES Y EXPLICACIONES BREVES ACERCA DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.

Hablando en propiedad, se entiende por jurisdicción contencioso-administrativa, el conjunto de los tribunales agrupados bajo la autoridad del Consejo de Estado, por lo que esta organización se contrapone a la jurisdicción judicial, en el sentido de que la última está integrada por la agrupación de tribunales que se encuentran bajo la autoridad de la Corte de Casación. De suerte que, la nombrada jurisdicción contencioso-administrativa, la cual, a pesar de la división de los poderes públicos, no está ubicada dentro de la órbita del Poder Judicial, tampoco lo está dentro de la administración activa. Para comprender su existencia, es preciso recordar un principio que en Francia se ha vinculado a la organización misma del Estado, como es el de la separación de las autoridades administrativas y judiciales el cual, al mismo tiempo, tuvo que ver con circunstancias peculiares de orden histórico y político en sus comienzos: en una a manera de protección de la administración frente a los jueces, expresada en Ley de 1790, recién ocurrida la Revolución. Fué en el siglo XIX, cuando el enunciado principio se realizó efectivamente con la creación de una jurisdicción administrativa, al margen de la administración activa. A esta jurisdicción se la atribuyó resolver las reclamaciones de los administrados y, entonces, ella no sólo aspiró a decidir cuestiones sobre recursos gratuitos sin que necesariamente se fundaran en la violación de un derecho, llevados ante la propia administración y los cuales culminaban, como era lógico, con una decisión administrativa, sino aquellos que se fundaban en derecho, llevados ante el juez, que requerían una decisión jurisdiccional. Así, inicialmente, se creó un Consejo de Estado de naturaleza consultiva, pero encargado de estudiar los problemas inherentes a los reclamos que formularan los administrados y de dar su opinión sobre el fundamento de estas reclamaciones al Jefe del Estado. La administración, en tal forma, no advirtió susceptibilidad alguna con respecto a estas atribuciones del Consejo de Estado, puramente consultivas, y se acostumbró a ver, en su lugar, que el Jefe de Estado se reducía a ratificar sus opiniones. Entre tanto, en cada Departamento se creó un Consejo de Prefectura, encargado de conocer litigios de naturaleza administrativa, excepcionalmente atribuidos a su jurisdicción.

Es bueno observar, no obstante, que el Consejo de Estado no tenía sino el poder que se ha conocido y admitido como *justicia retenida*: no suscribía ni pronunciaba directamente sus propias sentencias, sino que sus decisiones se manifestaban por medio de decretos del Jefe de Estado. Insensiblemente, sin embargo, se fué operando su transformación: con el transcurso del tiempo, le permitiría apropiarse de esa justicia delegada. En el siglo XIX tomó el carácter de un verdadero Juez y una Gran Ley de 24 de mayo de 1872 lo constituyó en jurisdicción administrativa.

Pero, ocurría que, mientras el Jefe de Estado impartía justicia con la opinión de su Consejo, los ministros por su parte, zanjaban también las controversias administrativas, como verdaderas autoridades jurisdiccionales, bajo la única reserva de los litigios para cuyo conocimiento eran competentes los Consejos de Prefectura. Se consideraba que *juzgar era administrar* y el Ministro, superior jerárquico de los servicios, era el juez de derecho común en materia administrativa. Se dirigían a él, en caso de reclamación contenciosa y el Jefe de Estado intervenía en *apelación* con la opinión de su Consejo. Esta teoría del Ministro-Juez, sobrevivió cuando el Consejo de Estado tomó para sí la justicia delegada y, en consecuencia, pareció haber obtenido con ella sólo el carácter de juez de apelación, hasta cuando, en virtud de una propia sentencia suya, dictada en 1889, se abandonó la teoría del Ministro-Juez y se confirmó y unificó la jurisdicción administrativa, en provecho del Consejo, convertido, de esta manera, en Juez de Derecho Común, hasta la reforma de 1953. Resta agregar que el Consejo de Estado, además del más alto tribunal contencioso-administrativo, es de carácter consultivo, es decir, desempeña funciones de Consejo de Gobierno y en su seno se originan tanto proyectos de leyes como ciertos decretos. (Reglamentos de Administración Pública).

El Consejo de Estado mantiene una principal jerarquía, como se ha visto, sobre los demás tribunales administrativos. De una u otra forma, éstos están bajo su control. Tampoco —y es necesario aclararlo— es como una mera Corte de Casación. Hasta 1953, era Juez de Derecho Común en materia administrativa y, si los tribunales administrativos poseen ahora parte de esta jurisdicción, en su lugar conoce de negocios en primera instancia, que tiene especialmente señalados. Cuando no actúa como juez de primera instancia, puede ser competente como juez de apelación y son, entonces, los tribunales administrativos en primer término, y los Consejos del Contencioso-Administrativo de los Territorios de Ultramar, los que poseen igualmente una competencia general para el contencioso administrativo

local. Ni una decisión pronunciada por estas jurisdicciones escapa a su control.

Por último, el Consejo de Estado también es un Juez de Casación en lo referente a las jurisdicciones administrativas que estatuyen en última instancia y en las cuales no es viable la apelación. En esta hipótesis, controla la legalidad del primer juez y anula la decisión, si advierte una violación de la Ley o un exceso de poder. En este caso, la causa se re-envía para ser decidida de nuevo por el juez de fondo, y el juez de re-envío, de inmediato, debe adoptar la solución de legalidad preceptuada por el Consejo. Entre las jurisdicciones sometidas a este control de casación, hay que citar a la Corte de Cuentas, al Consejo Superior de Educación Nacional y a la Corte de Disciplina Presupuestaria y Financiera.

Al cabo del año VIII, las decisiones de los Consejos de Prefectura se ampliaron y complicaron: sobre su competencia recayeron los Trabajos Públicos, los Elecciones y las Contribuciones Directas. Para su adaptación a estos nuevos requerimientos, fueron presentados varios proyectos que finalizaron con la creación de veintidós Consejos Interdepartamentales. Prácticamente, los Consejos de Prefectura habían desaparecido. Esta reforma, no obstante, que no satisfizo a cabalidad el papel que había de llenar, dió por resultado final la creación de los tribunales administrativos, distinguidos cada uno, por el nombre de la ciudad en que tenían asiento. Lo esencial de la reforma, por lo demás, estuvo en que los tribunales administrativos fueron establecidos como jueces de derecho común, en materia administrativa. En el orden de cosas expresado, podemos ver cómo el origen de los tribunales administrativos fueron los Consejos de Prefectura.

Antes de finalizar este punto, y porque lo consideramos de interés para el próximo que habremos de tratar, haremos una expresa distinción en cuanto a la jurisdicción contencioso-administrativa, cuyo origen y desarrollo hemos visto, y lo contencioso-administrativo, denominaciones que algunos suelen confundir a menudo. Ya hemos advertido que la jurisdicción contencioso-administrativa es una agrupación de tribunales bajo la autoridad del Consejo de Estado. Ahora bien: lo contencioso-administrativo está integrado o compuesto por los negocios y controversias que suscita la actividad de la administración y que deben traer como consecuencia una decisión jurisdiccional. En el caso de la República Francesa, es más notoria esta diferencia, porque, si bien los tribunales administrativos y entre ellos el Consejo de Estado, conocen de lo contencioso-administrativo, los jueces judiciales también tienen competencia para el conocimiento y decisión de deter-

minados casos, que expresamente les están atribuídos. De manera, pues, que podría decirse que lo contencioso-administrativo está determinado por la materia que se discute en vía jurisdiccional, en tanto que la jurisdicción contencioso-administrativa está determinada por el origen y la naturaleza de los órganos jurisdiccionales que la componen: por el origen, en cuanto a que dichos tribunales no están ubicados dentro del poder judicial sino al margen y paralelos a la administración activa. Y por la naturaleza, porque detentan un poder jurisdiccional administrativo especializado.

Visto lo anterior, podemos ahora pasar a comprender, más claramente, cómo funciona lo contencioso-fiscal dentro de los organismos jurisdiccionales franceses.

LO CONTENCIOSO-FISCAL EN LOS ORGANISMOS JURISDICCIONALES FRANCESES

Comenzaremos poniendo de relieve que lo contencioso-fiscal es bastante complejo y, por tanto, difícil. No lo es exclusivamente por la complejidad intrínseca que comporta el aspecto sustantivo que se someta a decisión de un órgano competente ya que el Derecho Tributario se caracteriza por su casuismo y sus implicaciones financieras, sino porque el aspecto procesal no responde a un todo orgánico y autónomo. En Francia, lo contencioso-fiscal se resuelve mediante normas adjetivas que lo ubican en tribunales judiciales o administrativos que no conocen exclusivamente de esta materia sino que, por el contrario, conocen de otras, unas veces afines, otras no, según el caso. Por ello, acertadamente se ha afirmado que existe una “partición” de competencia. A causa de esta partición, desde hace mucho tiempo se ha establecido, en su orden, que los tribunales judiciales son competentes para conocer de los litigios relativos a la aplicación de los impuestos que se perciban sin un “role” y los tribunales administrativos conocen de los litigios relativos a la aplicación de los impuestos directos. Esta regla de carácter general no sufre sino algunas excepciones legales. La más importante atañe a la Tasa sobre Cifra de Negocios, adscrita a la competencia del Juez Administrativo. No obstante, debe subrayarse que la aludida partición es menos absoluta que anteriormente, por la tendencia actual que atenúa la importancia de la oposición tradicional entre impuestos directos e indirectos y conduce a la unificación del contencioso-fiscal. A este respecto, podemos decir que existe un proyecto de Ley, inspirado a su vez en otros más antiguos, el cual si no ha logrado la aprobación todavía, busca unificar los procedimientos, términos y penalidades en materia fiscal.

El contencioso-fiscal fué organizado por una Ley del año VII y el año VIII fué promulgada otra sobre el particular. Estos instrumentos establecieron la partición de competencia. Los autores antiguos se acomodaron al fenómeno mencionado y trataron de buscar fundamentos jurídicos para justificar su existencia, cuando lo cierto es que ella obedece a razones históricas y políticas: como era necesario restablecer impuestos directos condenados por la Revolución, y la jurisdicción administrativa aún no existía, se creyó que, como quiera que los tribunales judiciales por virtud de la Declaración de los Derechos, eran los guardianes de la libertad y de la propiedad individual, los contribuyentes, con tal garantía, no se intranquilizarían en presencia de impuestos sospechosos e impopulares.

Pero, sea en los tribunales judiciales o en los tribunales administrativos, también es bueno advertir que el contencioso-fiscal no ha sido total o completamente despersonalizado en una u otra jurisdicción, si se tiene en cuenta que el juez civil no juzga las cuestiones fiscales como las civiles, pues su organización, sus procedimientos y aún el derecho que aplica son diferentes y que con el juez administrativo ocurre una cosa semejante.

Veamos someramente, algunas características de lo contencioso-fiscal frente a los jueces judiciales y administrativos:

Al Juez judicial se le confía el contencioso por el origen de la renta (*assiette*) y la percepción de los derechos cobrados por los servicios de las contribuciones indirectas y de registro, salvo las excepciones previstas para la retención y los pagos referentes a los impuestos de capital mobiliario y la tasa sobre la cifra de negocios. Este contencioso se confía al tribunal de gran instancia, de manera privativa.

El contencioso de la categoría de renta y de percepción no es el único que se le confía al juez judicial. Por una parte se le atribuye lo relativo al contencioso de represión (para imponer penas pecuniarias y de manera preventiva porque también de estos casos conocen los jueces correccionales) y por otra se le ha adscrito el contencioso-de persecución, (cobro ejecutivo de impuestos directos e indirectos).

La competencia de estos tribunales "*ratione personae*" y "*ratione loci*", se determina o fija por el asiento de la administración, que es la demandada, a menos que haya disposición contraria expresa, es decir, como regla general.

En estos tribunales se excluye la apelación, salvo las instancias que, en primer lugar, se llevan ante el juez y después delante del tribunal de

gran instancia. Las Cortes de Apelación siempre son incompetentes en materia fiscal y sólo pasan a serlo cuando los tribunales judiciales son competentes, no como jueces de impuesto sino a propósito del impuesto para resolver, por ejemplo, una cuestión prejudicial o una dificultad relativa a la fase judicial de la persecución. En defecto de apelación, estos juzgamientos pueden estar sometidos a las vías de los recursos que se conocen como *oposición, tercería, demanda civil y casación*. Este último recurso, o sea la casación, se presenta de una manera original por virtud de la teoría del error de hecho y el concepto de ilegalidad por exceso de poder.

El juez judicial cuando actúa en materia contencioso-fiscal tiene facultad no sólo para aplicar e interpretar los actos administrativos generales sino, asimismo, los actos individuales. Puede, además, apreciar la legalidad, a menos que sea juez de la imposición, o sea que su competencia sobre este aspecto resulta de la atribución legal y no de los principios generales que le confían la salvaguarda de los derechos individuales. (Cuando el juez judicial es competente como juez de persecución no puede pronunciarse sino sobre la validez formal de los actos que le son dados).

En cuanto a los jueces administrativos, es de agregar que, en el caso de que sean competentes en materia fiscal, al contrario de lo que ocurre si son jueces del exceso de poder, pueden aplicar e interpretar los actos administrativos de los cuales resulta la liquidación, y pueden aún apreciar la legalidad, al contrario de lo que ocurre cuando son jueces por exceso de poder, en cuyo lugar sólo pueden apreciar la legalidad de actos administrativos. Cuando corresponde al Consejo de Estado el problema, éste actúa como juez de apelación, como juez del impuesto, y no como juez de exceso de poder.

De igual manera ocurre cuando el juez de la primera instancia es el Consejo de Prefectura, es decir, un tribunal de atribución que nunca tiene competencia para pronunciarse sobre el exceso de poder.

De otra parte, cabe agregar que la misión del juez en materia fiscal es apreciar la legalidad fiscal y de ninguna manera la de pronunciarse sobre derechos subjetivos.

El contencioso-fiscal, frente a los tribunales administrativos, interesa, de modo especial, los campos más importantes del Impuesto, como son el Impuesto sobre la Renta y la Tasa sobre la Cifra de Negocios. Desde la reforma de 1959, este procedimiento generalmente está sometido a las mismas reglas del procedimiento administrativo, aunque guarda algunas caracterís-

ticas especialmente en lo que concierne a la distinción de los recursos gratuitos y contenciosos, y en la determinación de los litigantes.

El contencioso-fiscal entonces, tiene otra especial característica, que se debe a la existencia de la llamada jurisdicción gratuita, la cual, como su nombre lo indica se fundamenta en un trato favorable que se solicita, en contraposición a la jurisdicción contenciosa que se basa en la alegación de un derecho a la impugnación de un acto administrativo. La primera se dirige a una autoridad administrativa que será determinada por el monto en que se aprecia la materia del recurso gratuito, y *puede caer en la vía contencioso-administrativa por virtud del recurso por exceso de poder*, en tanto que la segunda siempre nace ante la autoridad jurisdiccional por la controversia de un derecho. El recurso contencioso se inicia mediante una demanda y requiere la existencia de un acto "prealable", es decir, previo, que agote la vía administrativa, a fin de que opere su admisibilidad.

Introducido este recurso al Tribunal Administrativo, tal organismo dispone de medios de comprobación que dan al proceso el aspecto de inquisitorial, a diferencia de los procesos civiles. Dentro del Tribunal, conoce el asunto una sala especializada en lo contencioso-fiscal. Esas sentencias son susceptibles de apelación para ante el Consejo de Estado.

Para finalizar, debemos agregar que una Ley de 23 de diciembre de 1946, organizó lo referente al contencioso de persecución para lo que respecta al impuesto directo y, expresamente, contempló la posibilidad de que el contribuyente impugne los actos que sirven de base a la persecución, frente al Juez y en cuanto a su validez de fondo y de forma.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi
Apartado 1821 - Teléfono 32 57 03
Caracas - Venezuela

Año IV, Número 19, Volumen IV, Julio-Agosto de 1967.

Sentencias - 1

1.—Nº 4. DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: YORK VENEZUELA C. A.). PONENTE: DOCTOR JESUS HERRERA VILLAMEDIANA.—DE 3 DE ABRIL DE 1967.—DECLARA SIN LUGAR EL RECURSO.

I

HISTORIA

Con oficio HIR-3048 de fecha 19 de diciembre de 1966, recibido en este Tribunal el mismo día de la fecha, la Administración General del Impuesto sobre la Renta remitió el recurso interpuesto el siete (7) de enero de 1963, por el ciudadano Werner-Blumenthal en representación de la firma YORK VENEZUELA C. A. de este domicilio, contra las planillas de liquidación números 403063 y 403062 ambas emitidas el día 15 de diciembre de 1962 por las cantidades de Bs. 16.484,93 y 1.590,23 respectivamente, correspondientes a sus declaraciones presentadas para los ejercicios 1-11-56 al 31-10-57 y 1-11-57 al 31-10-58, por concepto de impuestos celdular, complementario y multa.

Por auto de fecha 20 de diciembre de 1966, el Juzgado de Sustentación dio entrada al mencionado recurso, declaró la causa abierta a pruebas, designó ponente y dispuso la notificación de la contribuyente y de los ciudadanos representantes del Fisco Nacional y Contralor General

de la República, todo lo cual se hizo de conformidad con la Ley.

Las partes no promovieron pruebas durante el proceso. Vencido el lapso probatorio, por auto de fecha 2 de marzo de 1967 se llamó a informes, acto que tuvo lugar en la audiencia del día 7 de marzo de este año y al cual sólo compareció el representante del Fisco Nacional, quien consignó conclusiones escritas en cinco (5) folios útiles, que aparecen agregados a los autos del expediente. Acto seguido el Tribunal dijo "Vistos" y siendo la oportunidad de dictar sentencia pasa a hacerlo en los siguientes términos:

II

Según consta en las actas fiscales números HIR-310-370 y HIR 310-371 levantadas a la contribuyente el 12 de noviembre de 1962, las cuales cursan a los folios 16 al 19 y 7 al 10, respectivamente, de este expediente, los funcionarios fiscales de la Administración del Impuesto sobre la Renta practicaron a la contribuyente una investigación de fondo en relación con sus declaraciones de rentas presentadas para los ejercicios

comprendidos entre el 1-11-56 y el 31-10-57 y el 1-11-57 y el 31-10-58, cuyos resultados, en ambos casos, modificaron la renta neta originalmente declarada por la empresa en razón de partidas que aparecen imputadas al costo de las mercancías vendidas, las cuales según dichas actas, carecen de adecuada comprobación en los términos en que lo exige el artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el 26 de julio de 1955, aplicable concordante con la disposición contenida en el artículo 145 de su Reglamento. La situación para cada ejercicio en comento ha sido planteada por los funcionarios en referencia de la siguiente manera:

Ejercicio 1956-57

Bolívares

Renta Neta declarada ..	319.291,30
Más: partida cargada al renglón "compras" de la declaración, que aparece registrada en asiento N° 1254 del Libro Diario, con fecha 31-10-57, equivalente al valor de varias facturas correspondientes al ejercicio, sin comprobación	166.936,40
Renta Neta investigada ..	486.227,70

Ejercicio 1957-58

Bolívares

Renta Neta declarada ...	221.452,80
Más: partida cargada al ren-	

Bolívares

glón "compras" de la declaración, que aparece registrada en asiento N° 700 del Libro Diario, con fecha 31-10-58, sin comprobante ..	18.071,00
Renta Neta investigada ..	239.523,80

En su escrito recursorio del 7 de enero de 1963 dirigido al Administrador General del Impuesto sobre la Renta, que aparece al folio 20 del expediente, la contribuyente sin oponer argumentos de fondo a la pretensión fiscal solamente expresa: "Ocurrimos ante Ud. y en tiempo hábil para interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta contra las planillas..." y concluye: "De conformidad con el artículo 85 de la Ley vigente sobre la materia, solicitamos la reconsideración administrativa de las mencionadas planillas y estamos a la orden para suministrar cualquier información adicional sobre los reparos que constan en las actas...". Sin embargo, es lo cierto que durante todo el curso de este procedimiento la contribuyente, a pesar de haber sido oportunamente notificada del juicio, como consta en autos, no produjo evidencia alguna tendiente a contrariar las afirmaciones de los funcionarios de la Administración, contenidas en aquellos documentos, ni a demostrar la improcedencia, inexactitud o falsedad de los hechos o circunstancias derivadas de la intervención de que fué objeto.

MOTIVACION:

LIBROS: Eficacia probatoria

El Tribunal observa:

El artículo 67 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, aplicable al caso sub-judice, cuyo texto es semejante al del artículo 98 de la Ley vigente, no sólo obliga a los contribuyentes a llevar, en forma correcta y ordenada, los libros de contabilidad que señala el Reglamento, sino que supedita la eficacia probatoria de éstos a la fé que merezcan los comprobantes correspondientes, todos los cuales debían ser conservados por cinco (5) años a contar del último día del lapso en que debió ser hecha la respectiva declaración, y en todo caso, mientras no se hubieran extinguido las respectivas obligaciones fiscales. Se advierte en este orden, que para el 12 de noviembre de 1962, fecha en que fueron levantadas las actas, no habían transcurrido en su integridad, para ambos ejercicios, el primero de estos lapsos, así como tampoco el término de prescripción de la obligación material, a que se refiere la previsión del artículo 90 de la misma Ley. De manera que para el momento de dejar constancia de su intervención, la actuación fiscal no sólo era procedente al someter las partidas objetadas al requisito de su comprobación real, sino además legítima, puesto que la obligación fiscal para la fecha aún no había prescrito.

ACTAS: Validez y Falta de Pruebas.

Se observa además que los reparos en cuestión están suficientemente motivados

en el cuerpo de las actas y que por otra parte se han llenado las formalidades previstas en el artículo 146 del Reglamento de la Ley de la materia. Mas, correspondía al recurrente actor aportar al debate el elemento probatorio necesario para demostrar la inexactitud de los hechos y afirmaciones de la actuación fiscal y llevar así al conocimiento y disposición de los jueces los instrumentos indispensables para fundar su decisión. No habiéndolo hecho, ni siendo dicha actuación contraria a derecho, la controversia sometida a la consideración de este Tribunal debe ser necesariamente decidida en proporción y relación al mérito que aparezca de las actas fiscales que corren en autos, las cuales hacen fé en cuanto a los hechos, como es de jurisprudencia, mientras no aparezcan desvirtuados en el respectivo debate procesal por los medios probatorios correspondientes, en término legal.

En efecto, así lo tiene decidido la jurisprudencia de los Tribunales del Impuesto confirmada en forma reiterada por nuestro más Alto Tribunal al señalarse que "las actas fiscales contentivas de reparos, cuando han sido levantadas por funcionarios competentes y con las formalidades legales, como actos administrativos antecedentes a la liquidación del impuesto, gozan de una presunción de legitimidad con respecto a los elementos que en ella se consignan y, especialmente, respecto a los hechos. De ahí que corresponga al contribuyente producir la prueba de la inexistencia, falsedad o inexactitud de los

hechos consignados en las actas fiscales, examinar, en primer término, si como consecuencia del debate procesal quedó desvirtuada la presunción de legitimidad de que gozan, y en segundo lugar si la administración ha interpretado correctamente los correspondientes textos legales y reglamentarios".

En cuanto a las multas de que ha sido objeto la contribuyente en razón de los aumentos de renta derivados de la fiscalización, se observa que el artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable prevé una sanción oscilante entre un décimo y el doble del exceso, cuando el impuesto que se ha liquidado sobre la base de reparos formulados en actas, excede en más del diez por ciento (10%) del obtenido tomados por base los datos reportados por el contribuyente en su declaración. En el presente caso se han producido, en efecto, los presupuestos de hecho de la norma tributaria penal y, por consiguiente, la sanción que ha sido impuesta al mínimo, es procedente y así se declara.

III

DECISION:

Por todo lo que antecede, y con vista a la jurisprudencia a que se ha hecho referencia, este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara totalmente sin lugar el recurso interpuesto y confirma en todas sus partes las planillas de liquidación mencio-

nadas en la parte narrativa de este fallo, expedidas por la Administración del Impuesto sobre la Renta a cargo de la recurrente.

Costas e Intereses:

En cuanto al pedimento de la representación fiscal de que se imponga a la recurrente las costas a que se refiere el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, texto aplicable supletoriamente por virtud del artículo 146 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, este Tribunal ratifica su jurisprudencia reciente en el sentido de considerar que en los procesos fiscales particularmente en materia de impuesto sobre la renta, la condenatoria en costas está regulada por el artículo 145 de la Ley vigente, equivalente al parágrafo único del artículo 92 de la Ley derogada y, por consiguiente, "no es posible acumular los intereses a que se refiere el varias veces citado artículo 145 de la Ley de Impuesto sobre la Renta con las costas procesales previstas en el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, ya que se trata, en el caso del artículo citado en primer término de las costas del recurso y no de intereses moratorios por el retardo en el cumplimiento de la obligación fiscal cuya exigibilidad como dijimos, se encuentra suspendida por efectos del recurso una vez cumplido el requisito de afianzar, que la Ley asimila en sus efectos al pago previo para efectos de la interposición del recurso en esta primera instancia jurisdiccional".

En consecuencia, este Tribunal, declara improcedente el pedimento del representante del Fisco Nacional en cuan-

to a la aplicación acumulativa del artículo 172 del Código de Procedimiento Civil.

2.—Nº 5. DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: EDIFICADORA NACIONAL C. A.). PONENTE: DOCTOR OSWALDO PADRON AMARE.—DE 6 DE ABRIL DE 1967.—DECLARA SIN LUGAR EL RECURSO.

HISTORIA:

"Con Oficio Nº HIR-003045 de fecha 19 de diciembre de 1966, la Administración General del Impuesto sobre la Renta remitió a este Tribunal los recaudos inherentes a la apelación interpuesta por la contribuyente "EDIFICADORA NACIONAL C. A." contra la planilla de liquidación (complementaria Nº 326.917 de fecha 10 de octubre de 1966, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1-7-60 y el 30-6-61, la cual fué emitida con base a un reparo formulado por Contraloría General de la República a las cuentas de la citada Administración, reparo éste distinguido con el número E-290 de fecha 22 de marzo de 1966.

El susodicho reparo fué notificado al contribuyente y, cumplido el procedimiento pautado por el artículo 419, ordinal 2º de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, el mismo fué ratificado en todas sus partes según oficio de la Contraloría General de la República distinguido con el Nº E-6941 de 22 de agosto de 1966 ratificación que dió lugar a la expedición de la

planilla arriba identificada, por la cantidad de DIEZ Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y CUATRO BOLIVARES CON VEINTICINCO CENTIMOS (Bs. 19.884,25), que constituye el objeto del presente recurso".

I

"El Tribunal observa:

En fecha 22 de marzo de 1966, la Contraloría General de la República emitió un reparo a la Cuenta de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, semestre de julio a diciembre de 1961, en relación a la declaración de rentas Nº 112.586 presentada por la contribuyente EDIFICADORA NACIONAL C. A. correspondiente a su ejercicio ya indicado, por cuanto del análisis de la misma se desprende que la contribuyente dedujo las siguientes partidas. Intereses quirografarios pagados en el ejercicio: Bs. 65.068,65 y sueldos del gerente: Bs. 36.000,00 siendo de observar que la declarante acusó rentas únicamente en Cédula Primera, o sea, rentas de capital inmobiliario.

El organismo contralor esgrimió co-

mo fundamento de los reparos que "por cuanto el artículo 6º de la Ley de Impuesto sobre la Renta contempla en el ordinal 1º únicamente "los intereses de las dadas hipotecarias que pesen sobre el inmueble", no se admite la deducción solicitada por intereses de capitales tomados en préstamo"; y en relación con los sueldos del gerente estimó procedente su rechazo por cuanto, en su concepto, no constituye "un gasto normal y necesario en la producción de la renta".

Como consecuencia de tales reparos, la renta neta de la contribuyente quedó incrementada hasta la cantidad de UN MILLON ONCE MIL SETECIENTOS VEINTISEIS BOLIVARES CON VEINTIOCHO CENTIMOS (Bs. 1.011.726,28) en lugar de lo declarado que fué de NOVECIENTOS DIEZ MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SIETE BOLIVARES CON SESENTA Y TRES CENTIMOS (Bs. 910.657,63).

El pliego del reparo, es decir, su contenido, le fué notificado a la apelante por oficio de la oficina reparada, de fecha 12 de abril de 1966 y distinguido con el Nº HIR-501-2974, cuya copia cursa al folio cinco del expediente, habiendo sido contestado el reparo en tiempo útil por la contribuyente, quien rechazó parcialmente el reparo en lo que se refiere a los sueldos del gerente ya que, en cuanto a los intereses expresó textualmente: "es cierto que no fueron causados por un préstamo hipotecario; y, en consecuencia, consideramos fundado a ese respecto el Reparó de la Sala de Examen".

No obstante, la contribuyente impugnó el reparo correspondiente a la deducibilidad de los sueldos del gerente, expresando que, en el ejercicio del reparo, la compañía "administró por sí misma sus inmuebles, sin que en sus libros de contabilidad aparezca ningún pago efectuado por concepto de administración a persona natural o jurídica alguna, "siendo natural en vista de la circunstancia anotada" que fuera el gerente de la compañía quien recibiera una remuneración por administrar los antes citados inmuebles". Concluye la apelante ratificando la normalidad y necesidad de tales gastos e impugnando este aspecto del reparo.

Cumplidos los trámites legalmente preceptuados, la Contraloría General de la República confirmó el reparo en fecha 22 de agosto de 1966 según oficio Nº 6941 que cursa a los folios nueve (9) y diez (10) del expediente, citando párrafos de la obra del Dr. Manuel María Márquez, hijo, en relación con el asunto debatido, y algunos conceptos contenidos en sentencia de la antigua Corte Federal sobre la necesidad del gasto y su relación directa e inmediata con la producción de la renta, es decir, más que necesidad imprescindible del gasto, para los efectos de su deducibilidad.

Como consecuencia de tal confirmatoria, la Administración General del Impuesto sobre la Renta emitió la planilla Nº 326.917 que cursa a los autos (folios 14 al 18), de la cual apeló el contribuyente según consta del escrito pre-

sentado a la Administración en fecha 21 de octubre de 1966 (folio 2).

II

Los recaudos relativos a la apelación fueron recibidos por este Tribunal el día 19 de diciembre de 1966 y se les dió entrada por auto del día 20 del mismo mes y año, oportunidad en la cual se designó ponente a quien con tal carácter suscribe el fallo; y quedó la causa abierta a pruebas previa la notificación de los ciudadanos Contralor General de la República y Procurador General de la República.

En el lapso probatorio, el apoderado de la contribuyente, Dr. A. B. V., promovió una inspección ocular para compulsar las páginas 11, 12, 17, 18, 23, 24 y 30 del "Libro de Accionistas" de su representada, prueba que fué evacuada en la audiencia del día tres de febrero de 1967, según actas que corren a los folios 27 al 31 del expediente y de la cual se infiere que para la fecha de la evacuación de la prueba, EDIFICADORA NACIONAL C. A. tenía tres accionistas, a saber, los señores Miguel y Alejandro Otero Silva y la señora Clara Rosa Otero de Altamirano, quienes participan del capital social en la proporción que se desprende del texto del acta.

La parte fiscal no promovió prueba alguna y, posteriormente, en la oportunidad de informes, el representante de la contribuyente promovió una copia, debidamente certificada por el ciudadano Registrador Mercantil de esta circuns-

cripción judicial del documento constitutivo de Edificadora Nacional C. A. "apareciendo en Caracas, el día jueves 24 de abril de 1952, en la página 22-comercial del Diario El Nacional...".

Vencido el término probatorio el Tribunal llamó a informes, a cuyo acto, celebrado en la audiencia del día ocho de marzo de 1967, concurrieron los representantes de las partes, quienes consignaron sus respectivas conclusiones escritas en once (11) y cinco (5) folios útiles respectivamente, las cuales fueron agregadas a los autos conjuntamente con el documento acompañado por el Dr. A. B. V. que fué citado inmediatamente antes.

III

En su escrito de informes el representante de la apelante insiste, con variadas razones, sobre la procedencia de la deducción de los sueldos pagados al gerente, por considerarlos como gastos normales y necesarios para la producción de la renta en razón de que, durante el ejercicio al que se refiere el reparo, la Compañía administró por sí misma sus inmuebles "sin que en sus libros de contabilidad apareciera ningún pago por concepto de administración a persona natural o jurídica distinta de la misma compañía".

El representante de la contribuyente conceptúa, por otra parte, que el reparo de la Contraloría General de la República carece de fundamento legal doctrinario y real al citar en su apoyo consideraciones del Dr. Manuel María

Márquez, hijo, en su obra "El Impuesto sobre la Renta en Venezuela", que jamás han sido acogidas por la legislación positiva; que de no admitirse "la deducción de los sueldos del gerente, se estaría, desde el punto de vista económico, obligando a éste a trabajar gratuitamente en beneficio de los otros socios"; y que, finalmente, por cuanto su representada es una sociedad comercial, en el supuesto de no admitirse esta deducción en Cédula Primera, debe admitírsela en la Cédula Tercera (Comercio-Industria) como pérdida del ejercicio, ya que a ello no obsta el que en el mismo lapso, la compañía no hubiera obtenido ingresos comerciales citando en su apoyo diversos fallos.

IV

Solicitó, igualmente, el apoderado de la contribuyente que, para la hipótesis de resultar vencido en el juicio, se exonerare de costas a su representada, por cuanto ella admitió la corrección del reparo en razón de intereses quirografarios, siendo que la Administración, en lugar de emitir una sola planilla por la totalidad del reparo, ha debido dividir la liquidación a fin de permitir a la empresa pagar la parte correspondiente a aquella y apelar la correspondiente a los sueldos del gerente, pues de esta forma el cálculo de las costas no se refería al total liquidado, sino a la parte respecto de la cual existió desacuerdo.

Por su parte, el representante del Fisco Nacional insiste en la corrección de la tesis fiscal argumentando que la

apelante "sostiene que fué ella misma la que administró sus inmuebles, cosa que por lo demás no llegó a probar entonces, ni a lo largo de todo el proceso, y que en consecuencia era al Gerente al que correspondían las remuneraciones por dicha administración"; y que la Ley, si bien se refiere a gastos normales y necesarios de administración de los inmuebles, "por ninguna parte habla... de sueldos pagados al gerente o a directivos de la empresa...", haciendo una distinción, a juicio del Tribunal incomprensible, entre "gastos normales y necesarios de administración". Por último, el representante del Fisco Nacional, al solicitar que el recurso sea declarado sin lugar en todas sus partes, expresa textualmente: "La gestión realizada por el Gerente, y por la cual la contribuyente pretende deducir los sueldos pagados, no constituyen, estos sueldos, gastos normales y necesarios de Administración; no son normales, porque la labor del gerente excede de la simple vigilancia, arrendamientos y cobros de alquileres; y no son necesarios porque no son imprescindibles, de ellos puede prescindirse sin perjuicio de la obtención de la renta".

V

MOTIVACION:

Planteada así la controversia, el Tribunal, para decidir, observa:

Como se desprende de la parte narrativa del fallo, el fondo de la controversia se reduce a determinar si los

sueldos pagados al gerente de una compañía que administra sus propios inmuebles, son deducibles o no a los efectos de determinar la renta neta en Cédula Primera, o sea, la que grava los enriquecimientos derivados de la cesión del uso o del goce de bienes inmuebles, por concepto de gastos normales y necesarios de administración de tales bienes.

Como bien lo afirma el Dr. Manuel María Márquez, hijo, por "gastos de administración deben entenderse los destinados a pagar la vigilancia del inmueble, las gestiones tendientes a su arrendamiento, el cobro de alquileres y otros pagos similares", en suma, todos aquellos gastos que, referidos a la explotación de esta actividad (arrendamientos de inmuebles) tienden a asegurar una normal producción y percepción de la renta.

DEDUCCION

De allí pues, que el Tribunal estime que los gastos de esta naturaleza resultan plenamente deducibles de los ingresos brutos, siempre que sean normales y necesarios, en la medida en que esa necesidad esté referida a la producción de la renta. Por tal razón no se comprende la pretendida distinción que el abogado fiscal hace entre gastos normales y necesarios de administración y gastos normales y necesarios para la producción de la renta, ya que no se concibe la administración, con mayor razón dentro del esquema de esta cédula, sino en función de la producción de la renta, y si el texto legal permite la deducibilidad de estos gastos es porque los con-

sidera en función de la producción de la renta.

Pero para que un gasto de administración sea deducible es menester que sea normal y necesario, debiéndose juzgar tal normalidad y necesidad en concordancia con la actividad económica específica que se califique.

No comparte este Tribunal la tesis planteada por la Contraloría General de la República, primero, y la Administración General del Impuesto, después.

Es de advertir que el primero de los citados órganos en el texto del reparo se limitó a afirmar escuetamente que tales sueldos "se rechazan por no constituir un gasto normal y necesario en la producción de la renta", pero sin explicar las motivaciones, las razones de tal juicio; y más adelante, en el texto de la resolución confirmatoria citó en su apoyo la opinión de la antigua Comisión de Estudios de Legislación Fiscal, la cual en concepto del autor, Dr. Manuel María Márquez, hijo, se inclinó a no conceder esta deducción (gastos de administración), "pues salvo los casos de enfermedad, minoridad o ausencia, que hagan imposible la administración directa, gastos de esta clase deben considerarse como de carácter suntuario"...; así como algunas nociones sobre la llamada "imprescindibilidad" del gasto, razón determinante de su necesidad para finalizar diciendo que "según los principios analizados, es evidente que los sueldos pagados por la empresa no se adecúan al criterio de lo que se entiende por gastos de administración de inmuebles según el cual, éstos se reducen a

una sencilla gestión de cobros de alquileres, vigilancia, etc...".

Es obvio, como lo afirma el representante de la contribuyente, que tal cita de la Comisión de Estudios de Legislación Fiscal mal puede servir de fundamento a un reparo de esta naturaleza cuando el Legislador la ha desechado abiertamente al consagrar la deducibilidad de tales gastos, primero en forma conjunta con los de conservación y mantenimiento de los inmuebles productores de rentas, limitándolos en su total a un 15 por ciento del ingreso bruto; y luego, a partir de la reforma que entró en vigencia en 1956, en forma autónoma y sin otro límite que el de la normalidad y la necesidad de tales gastos. Tal circunstancia se evidencia plenamente de la propia exposición de motivos de esa reforma que acogió, con criterio económico, el hecho cierto del incremento de la industria de la construcción y sus repercusiones en las formas de operación de las empresas destinadas al arrendamiento de inmuebles propios. Tal incremento y repercusiones en el ejercicio de una actividad como la que ejerce la contribuyente no podía ser prevista, sin duda alguna, por la ley comentada por el Dr. Márquez, y la Comisión de Estudios de Legislación Fiscal, de allí que, por otra parte, los casos de excepción citados por aquél se refieren únicamente a los casos en que el receptor de la renta, real o potencial, fuere una persona natural, con exclusión de las personas jurídicas.

Pero el desarrollo de esta actividad económica trajo consigo el que, cada

vez más, tal actividad fuese explotada por personas jurídicas con grandes capitales y con elevadas rentas derivadas de inmuebles propios, siendo una realidad indiscutible la de que las personas jurídicas no pueden actuar sino por intermedio de las personas naturales representativas de sus órganos e independientes de la calidad que éstos posean de accionistas o no, debiendo ser remunerada la actuación de estos representantes, de los cuales el gerente es la figura más característica como que a ellos corresponde, según lo dispone el Código de Comercio, artículo 270, la gestión diaria de los negocios sociales y la representación de la compañía en lo que concierne a esa gestión.

Mas no basta que se paguen sueldos al gerente de una sociedad inmobiliaria para que sea procedente la deducción de tales sueldos. Es preciso, como ya dijimos, que tales gastos sean normales y necesarios y que tengan relación directa e inmediata con la administración de los inmuebles sociales.

En cuanto a la normalidad, no cabe duda alguna de que debe ser juzgada en forma comparativa, como que el término mismo implica una comparación. Así, para determinar si un gasto de esta naturaleza es normal, habrá que compararlo en su cuantía con los pagados por empresas similares que operen en la plaza, pero también, y fundamentalmente, a nuestro juicio, con la renta total de la empresa misma, pues es esta circunstancia la que, al reflejar la actividad total de ella determina la normalidad de la remuneración percibida

por la persona natural a quien corresponde la administración de los bienes y negocios sociales. Así lo comprendió el legislador de 1966, al limitar la deducción por concepto de gastos de administración de inmuebles dados en arrendamiento, al cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos percibidos en razón de tales arrendamientos (artículo 15, parágrafo 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente).

En cuanto a la necesidad, ella vendría definida por la relación directa e inmediata que debe existir entre el gasto (que remunera al servicio) y la administración de los inmuebles de propiedad social, así como de la renta percibida, de tal manera que sin aquél, no hubiera podido producirse ésta, o, como lo ha expresado la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, por su imprescindibilidad, noción ésta que definiría, más exactamente, la relación antes referida. Corresponde ahora analizar, admitida en abstracto la procedencia de la deducibilidad de los sueldos pagados por concepto de administración de inmuebles sociales a un gerente, siempre que cumplan los requisitos antes indicados, si en el presente caso, ambos, que son concurrentes, aparecen cumplidos.

Estima el Tribunal que en el caso de autos la remuneración cuya deducibilidad se rechaza, que alcanza a la cantidad de TREINTA Y SEIS MIL BOLIVARES (Bs. 36.000,00) es, cuantitativamente, normal habida cuenta de que representa un porcentaje casi insignifi-

cante del ingreso bruto correspondiente a la cédula que, para el mismo ejercicio, alcanzó a la cantidad de UN MILLON DOSCIENTOS QUINCE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y TRES BOLIVARES CON TRECE CENTIMOS (Bs. 1.215.853,13)- sin contar los intereses reparados y no discutidos por la contribuyente. Así, los sueldos pagados por la presunta administración representarían en relación con el ingreso bruto un porcentaje ligeramente superior al dos por ciento (2%) de este último, siendo éste, a juicio del Tribunal, un porcentaje más que normal, habida cuenta de la importancia de las operaciones de la empresa y de las funciones que habría que cumplir en orden a la obtención del ingreso y habida cuenta de que, tratándose de una persona jurídica propietaria de inmuebles no cabe otra posibilidad, en la hipótesis de que la administración no hubiere sido encomendada a terceros, que la de que ella se hubiere cumplido por personas naturales a su servicio. Ahora bien, otra cosa en relación con el caso concreto, es la de la necesidad del gasto. Planteado el problema en abstracto no cabe duda de que para las sociedades en general es de necesidad un gasto de administración representado por el sueldo de aquel sujeto en que o por quien se materializa la actuación del ente social, pero será siempre preciso que se demuestre, de manera indubitable, que tal gasto tuvo su origen y es imputable a tales funciones, es decir, a la administración de los inmuebles destinados a su arrendamiento y no a otras, extrañas a la re-

lación existente entre el gasto y la renta producida.

PRUEBAS INEFICACES

En el caso de autos, el apoderado de la contribuyente ha expresado, y más que expresado, fundado la necesidad de los sueldos pagados al gerente de EDIFICADORA NACIONAL C. A. en el hecho de que "durante" (el) ejercicio la compañía... administró por sí misma sus inmuebles sin que en sus libros de contabilidad aparezca ningún pago efectuado por concepto de administración a persona natural o jurídica alguna..." (subraya el Tribunal), repitiendo las ideas expuestas en su escrito de informes. No cabe duda de que tal afirmación, de ser cierta, abonaría la tesis del apelante. Pero no es menos cierto que tal alegato no ha sido probado en la secuela del juicio como correspondía hacerlo al recurrente, sin que pueda relevarlo de la necesidad de tal prueba la mención relativa a haber puesto, a la orden de la Administración, los libros de contabilidad de la empresa, con el fin de verificar la verdad de tal aserto. En el período probatorio del juicio, el apoderado de la apelante se limitó a promover una inspección ocular para dejar constancia de quiénes eran los accionistas de la empresa, como quedó dicho, y el documento constitutivo de ella, siendo que ambas pruebas carecen de pertinencia para acreditar el que la compañía hubiere administrado sus bienes inmuebles por sí misma, sin haber incurrido en gastos de administración fren-

te a terceros. Y este extremo sí resulta indispensable, a juicio del Tribunal, para acreditar la necesidad de este gasto, pues la procedencia de la deducción no está en función del ejercicio de un cargo o función dentro de la empresa, sino del ejercicio efectivo de la administración de los inmuebles productores de rentas. Desde este punto de vista, por ejemplo, no sería deducible en esta cédula el sueldo de los directores de la compañía por tener ellos la condición de tales, ya que el hecho de ser Director o directivo podría no guardar relación con la administración directa de los inmuebles sociales cuya remuneración es el gasto concreto que la ley permite deducir en esta cédula.

En consecuencia, no habiéndose probado legalmente este extremo, ya que de las pruebas evacuadas en la secuela del juicio no puede inferirse la administración directa de los inmuebles sociales por el gerente, no puede admitirse la deducibilidad de este gasto y así se declara.

VI

El apoderado de la contribuyente, en el acto de informes, expresó, textualmente:

"En el supuesto negado, de que el sueldo del gerente no constituya un gasto deducible dentro de los límites establecidos por el ordinal 3º del artículo 6º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, constituye una deducción admisible dentro de la cédula comercio-industrial de acuerdo con lo establecido en el ordinal

1º del artículo 68 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta"; citando, además, diversos pronunciamientos judiciales en apoyo de este pedimento.

Ahora bien, ya se ha pronunciado el Tribunal sobre la deducibilidad de los sueldos pagados a un gerente, en una sociedad inmobiliaria, por la administración que éste pueda ejercer o ejerza, de los inmuebles destinados al arrendamiento por la sociedad a la cual presta servicios, siempre que el gasto sea normal y necesario y se hayan demostrado ambos extremos. Quede bien claro, pues, que la deducibilidad está en función de la administración de los inmuebles y no de la administración de la sociedad en general o el simple carácter de directivo de una sociedad inmobiliaria pues esta cédula, por gravar una renta de capital, no admite deducciones de este tipo.

Pero el apoderado de la contribuyente ha alegado que "Edificadora Nacional C. A. es una compañía que, en el período al que se refiere el reparo, tenía por objeto no sólo el arrendamiento de bienes inmuebles sino también la venta y compra de terrenos, casas y edificaciones, construcciones en general, la construcción de urbanizaciones, etc..., tal como se desprende de la cláusula tercera de los Estatutos y del Acta Constitutiva...".

En efecto, de la lectura de tales documentos se desprende que tales objetos caen dentro de la definición del objeto social potencial de la empresa, pero, a juicio del Tribunal ello no basta para que la empresa esté sometida a las regulaciones específicas de la cédula co-

mercio-industrial, cédula que grava una renta mixta y en la cual se permite la deducción, en general, de "los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenções y demás remuneraciones por servicios prestados al contribuyente durante el ejercicio", sin referencia específica a la administración de inmuebles.

De la documentación presentada se infiere que la sociedad recurrente es una sociedad mercantil por su forma y que podría serlo por su objeto, tanto en lo que se refiere a la legislación mercantil (empresas de fábricas y construcciones) como a la legislación fiscal (compraventa de inmuebles, fábricas y construcciones), pero no se ha demostrado que la compañía, efectivamente, hubiere desarrollado tales actividades en el pasado, es decir, que fuere un contribuyente sometido a las regulaciones de la cédula comercio-industrial por haber realizado, en algunas oportunidades, operaciones mercantiles, en concordancia con su objeto social potencial, única hipótesis en la cual, a juicio del Tribunal, sería admisible el descargo, por concepto de pérdidas netas, de los gastos de administración, por no estar sujeta "la deducción de dichos gastos a la condición de que el contribuyente hubiera tenido ingresos en la aludida cédula" y salvo la hipótesis de una empresa comercial que inicia su giro.

COMERCIALIDAD FORMAL

Es obvio que la deducibilidad o, mejor dicho, el descargo de un gasto de

administración no puede condicionarse a la obtención efectiva de una renta, pero es igualmente cierto, y este Tribunal lo ha sostenido en un fallo anterior, que no es la simple comercialidad formal el factor condicionante de la aplicabilidad de uno u otro régimen cedular, sino el ejercicio eventual, pero efectivo, o permanente de la actividad comercial. De no ser así, bastaría con que un contribuyente adoptare forma mercantil para que obtuviese el régimen fiscal, más favorable, de las rentas mixtas, comercio-industriales, aún cuando su actividad fuese netamente civil y sus rentas exclusivamente de capital, es decir, carecería de sentido el establecimiento de un régimen diferencial fundado en la naturaleza objetiva del enriquecimiento y no en la condición del titular.

De su declaración de rentas para el ejercicio cuestionado sólo se infiere que la contribuyente obtuvo rentas derivadas de la cesión del uso o del goce de bienes inmuebles (cédula primera), no habiendo demostrado, por otra parte, que en alguna oportunidad hubiese ejercido actividades comerciales. En consecuencia, no es admisible este pedimento y así se declara".

DECISION:

En virtud de lo expuesto, este Tribunal, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar en todas sus par-

tes el presente recurso y confirma, en consecuencia, la actuación fiscal en lo que ha sido objeto del mismo.

Y por cuanto se observa que efectivamente la contribuyente apelante admitió la procedencia del reparo por lo que respecta a los intereses quirográficos limitando la controversia a la deducibilidad de las cantidades pagadas al gerente durante el ejercicio cuestionado, siendo que la Administración ha debido liquidar separadamente el impuesto correspondiente a cada una de las cantidades reparadas, no procede la condenatoria en costas prevista en el artículo 145 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sino efectuando el cálculo correspondiente sobre la cuota tributaria a pagar como consecuencia del reparo objeto del recurso. Así se declara.

COSTAS:

Por último, respecto a la solicitud del Abogado Fiscal en el sentido de aplicar el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, el Tribunal ratifica su decisión en el sentido de que no es procedente la aplicación acumulativa de los intereses previstos en el artículo 145 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de las costas del artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, por cuanto, como lo decidió en aquella oportunidad (Sentencia Nº 3 de 8 de marzo de 1967) el citado artículo 145 regula el régimen de las costas en el procedimiento contencioso fiscal".

3.—Nº 6. DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: INVERSIONES MARTE C. A. PONENTE: DOCTOR FELIX HUGO MORALES MORALES.—DE 11 DE ABRIL DE 1967.—DECLARA SIN LUGAR EL RECURSO.

HISTORIA:

Con fecha 19 de diciembre de 1966, adjunto al oficio Nº HIR-003043, el Administrador General del Impuesto sobre la Renta, remitió a este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, el escrito de apelación de la contribuyente INVERSIONES MARTE C. A., contra las planillas de liquidación Nos. 401578, 401579, 401580, 401581 y 401582 todas de fecha 12 de mayo de 1965, por monto de Bs. 15.012,90, 9.445,16, 5.228,84 23.496,83 y 24.908,87, respectivamente, correspondientes en su orden a los ejercicios 1-1-59 al 31-12-59, 1-1-60 al 31-12-60, 1-1-61 al 31-12-61, 1-1-62 al 31-12-62 y 1-1-63 al 31-12-63, por concepto de impuestos cedular y complementario y multas.

Recibida la apelación por este Tribunal en cincuenta y dos (52) folios útiles con fecha 19 de diciembre de 1966, se le dió entrada por auto del 20 del mismo mes y año en el cual se declaró la causa abierta a pruebas, de conformidad con el artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ordenaron las notificaciones a la contribuyente apelante, a los ciudadanos Representantes del Fisco Nacional y Contralor General de la República, y se designó ponente al Juez con que tal carácter suscribe el presente fallo.

Durante el lapso probatorio no se

promovieron pruebas ni por la contribuyente ni por el Fisco Nacional.

En la oportunidad del Acto de Informes que tuvo lugar en la audiencia del nueve de marzo del presente año, sólo concurrió el representante del Fisco, Dr. J. A. L. B., quien con tal carácter consignó sus conclusiones escritas en cinco (5) folios útiles.

El Tribunal dijo "Vistos".

El representante de la contribuyente apelante, Dr. A. R. F., en el escrito del recurso de fecha 26 de mayo de 1965, se limita a expresar que "formalmente apelo contra ellas (las planillas de liquidación) dentro del término legal, reservándome para los hechos en que se fundamenta este recurso". Durante el lapso probatorio no promovió prueba alguna, ni tampoco concurrió al Acto de Informes, como antes se estampó.

Por su parte, el representante de la Administración Fiscal en sus conclusiones escritas, entre otros alegatos, transcribe la siguiente jurisprudencia:

De la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa:

"Es de jurisprudencia ya reiterada, constante y uniforme, considerar que las Actas Fiscales, en las cuales se formulan reparos a las declaraciones de rentas de los contribuyentes, cuando han sido levantadas por los funcionarios competentes y con las formalidades legales y re-

glamentarias, gozan de una presunción de legitimidad, en cuanto a los hechos consignados en ellas; de modo que corresponde al contribuyente, para enervar los efectos probatorios de dichas Actas, producir la prueba en contrario adecuada" (Sentencia del 7 de diciembre de 1964).

Del Tribunal Accidental N° 3 de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta:

Ahora bien, conforme a antecedente jurisprudencial de este Tribunal, el Acta levantada por el Fiscal con vista de los Libros y comprobantes del contribuyente, se presume correcta y cierta en su contenido, por haber sido efectuada por un funcionario competente en uso de sus atribuciones legales y toca, por tanto, a la parte que la impugne, probar lo contrario, máxime cuando, como en el caso subjudice, el contenido del Acta no incluye razonamientos absurdos e ilógicos ni se sustenta en hechos jurídicos que no estén enmarcados dentro de nuestra sistemática de derecho positivo, por lo que, establecida la premisa de veracidad de esos hechos, las consecuencias jurídicas derivadas de ellos no pueden ser otras que las establecidas en el Acta Fiscal. Sólo en caso de notoria ilegalidad e impertinencia de las conclusiones establecidas en el Acta, podría el Tribunal desestimar un reparo fiscal aunque no hubiese sido desvirtuado oportunamente por

la apelante" (Sentencia N° 92 del 24 de marzo de 1960).

I

MOTIVACION:

De la jurisprudencia transcrita anteriormente cuyos textos el Tribunal encuentra que son procedentes en el caso de autos, se desprenden los siguientes principios de aplicación necesaria en la materia:

1° Las Actas Fiscales, cuando han sido levantadas por funcionarios competentes y con las formalidades legales y reglamentarias gozan de una presunción de juridicidad, especialmente en cuanto a los hechos consignados en ellas;

2° Al contribuyente, en su condición de demandante, corresponde la carga de la prueba para enervar los efectos probatorios de dichas Actas;

3° No obstante que no se hayan contradicho los hechos por prueba alguna, es procedente para el Tribunal la revisión del Acta por lo que se refiere al Derecho, para desestimar reparos de notoria ilegalidad o impertinencia.

II

De acuerdo con tales principios y dada la situación anotada de que el contribuyente se abstuvo de alegar ni probar nada en el curso del proceso, el Tribunal pasa a dictar sentencia, y al efecto observa lo siguiente en el mismo orden de los principios antes sentados:

Consta en el texto de todas las Actas fiscales impugnadas el nombre del funcionario actuante, ciudadana A. O. V., y la calidad con que actúa "Fiscal del

Impuesto sobre la Renta", calidad que el Tribunal considera ampliamente confirmada por sus inmediatos superiores de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, al ser expedidas las respectivas planillas de liquidación, con base en las mencionadas Actas Fiscales y al dar curso con la firma del propio Administrador General al presente recurso.

COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION PARA INVESTIGAR Y LEVANTAR ACTAS FISCALES

La competencia de la Administración y la de un Fiscal del Impuesto sobre la Renta, para realizar las investigaciones en los Libros de los contribuyentes que se le ordenen, y levantar las actas fiscales correspondientes, está claramente establecida en los artículos 72 de la Ley del 13 de febrero de 1961, correspondiente al artículo 68 de la Ley del 19 de diciembre de 1958, y 146 del Reglamento, que copiados textualmente dicen lo siguiente:

Artículo 72.—"La Administración podrá verificar en cualquier momento el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, de su Reglamento, Resoluciones e Instrucciones y el contenido de las declaraciones juradas, e investigar las actividades de las personas y comunidades que no las hubiesen presentado. En el desempeño de esta función podrá:

1º Examinar los libros, documentos y papeles que registren o puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen relacionados con los datos que deban contener las declaraciones; y

2º Emplazar a los contribuyentes o a terceros para que contesten los interrogatorios que se les formulen sobre operaciones, actividades o cualquiera otros hechos, de los cuales pueda desprenderse, a juicio de la Administración, la existencia de derechos fiscales establecidos en esta Ley". (Subraya el Tribunal).

ACTAS: Formalidades.

Artículo 146 del Reglamento.—Las actuaciones que practiquen los funcionarios fiscales a los fines previstos en los artículos 68 (72) y 69 de la Ley, deberán hacerse constar en actas selladas con el sello de la Administración del Impuesto sobre la Renta y firmadas por el funcionario y el contribuyente o su representante... El acta deberá contener una exposición razonada de los motivos y resultados de la actuación fiscal. (Subraya el Tribunal).

Las formalidades legales y reglamentarias, igualmente han sido cumplidas en el presente caso, pues aparecen las Actas evidentemente selladas con el sello de la Administración del Impuesto sobre la Renta y firmadas por el funcionario actuante y por el representante de la contribuyente, aparte de que contiene una completa exposición razonada de los motivos y resultados de la actuación fiscal; todo ello conforme a lo ordenado por el transcrito artículo 146 del Reglamento.

III

REPAROS NO DESVIRTUADOS:

Por lo que respecta a los hechos jurídicos generadores de los reparos fiscales, el Tribunal encuentra que han que-

dado firmes los siguientes ,por no haber probado nada en contrario el contribuyente:

a) "Que la compañía se constituyó el 15-7-57 registrada bajo el N° 24-A, se dedica al arrendamiento del Edificio "Residencias Hilton", situado en la avenida el Casquillo, Urbanización Bello Monte".

b) "Que sí lleva su contabilidad en forma legal y los comprobantes archivados en carpetas".

c) Que carecen de comprobación adecuada las siguientes partidas:

1º Contribuciones estatales y municipales:

Bs. 6.149,25 (Acta N° HIR-310-65 Ejercicio 1-1-59 al 31-12-59).

Bs. 2.280,00 (Acta N° HIR-310-66 Ejercicio 1-1-60 al 31-12-60).

Bs. 11.338,75 (Acta N° HIR-310-67 Ejercicio 1-1-61 al 31-12-61).

Bs. 6.410,00 (Acta N° HIR-310-68 Ejercicio 1-1-62 al 31-12-62).

Bs. 6.790,00 (Acta N° HIR-310-69 Ejercicio 1-1-63 al 31-12-63).

2º Gastos de administración de los inmuebles:

Bs. 78.401,77 (Acta N° HIR-310-65 Ejercicio 1-1-59 al 31-12-59).

Bs. 36.835,25 (Acta N° HIR-310-66 Ejercicio 1-1-60 al 31-12-60).

Bs. 37.397,25 (Acta N° HIR-310-68 Ejercicio 1-1-62 al 31-12-62).

Bs. 42.903,10 (Acta N° HIR-310-69 Ejercicio 1-1-63 al 31-12-63).

3º Gastos de conservación de inmuebles:

Bs. 34.887,78 (Acta N° HIR-310-65

Ejercicio 1-1-59 al 31-12-59).

Bs. 35.067,62 (Acta N° HIR-310-66 Ejercicio 1-1-60 al 31-12-60).

Bs. 29.605,17 (Acta N° HIR-310-67 Ejercicio 1-1-61 al 31-12-61).

Bs. 38.215,75 (Acta N° HIR-310-68 Ejercicio 1-1-62 al 31-12-62).

Bs. 37.343,95 (Acta N° HIR-310-69 Ejercicio 1-1-63 al 31-12-63).

d) "Que la contribuyente incurrió en error en su contra por Bs. 2.547,75 al declarar la partida deducible por concepto de "Gastos normales y necesarios de administración de los inmuebles", en su declaración del ejercicio 1-1-61 al 31-12-61".

Ahora bien, los apartes a) y b) de la anterior enumeración, carecen de relevancia por lo que respecta a la cuantía de las planillas de liquidación apeladas. El aparte d), en lugar de aumentar la carga tributaria lo que ha hecho es aligerarla. No así el aparte c) que, por el contrario, está en la base de cada aumento de rentas netas, causantes de las planillas de liquidación complementarias objeto del recurso.

IV

EXAMEN DE LEGALIDAD DE REPAROS

Resta al Tribunal por consiguiente, toda vez que dentro del proceso han quedado firmes los hechos objeto del litigio, examinar hasta qué punto ha sido correcta la aplicación de la Ley a tales hechos.

En materia de renta inmobiliaria, y por lo que respecta a la comprobación

de las deducciones, existen las normas siguientes, aplicables unas a todas las cédulas, y otra como el artículo 35 del Reglamento, sólo a la cédula inmobiliaria:

Artículo 71 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 13 de febrero de 1961 aplicable a las Actas Fiscales Nos. HIR-310-67, 68 y 69, ejercicios 1-1-61 al 31-12-61, 1-1-62 al 31-12-62 y 1-1-63 al 31-12-63; correspondiente al artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 26 de julio de 1955, reformada parcialmente el 10 de julio de 1958, aplicable a los ejercicios 1-1-59 al 31-12-59 y 1-1-60 al 31-12-60.

Artículo 71.—Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y correcta y a exhibir a los funcionarios fiscales los Libros y Registros que reglamentariamente se determinen y a adoptar normas de contabilidad especiales que del mismo modo se establezcan. Las anotaciones asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes, y sólo de la fé que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos. (Subraya el Tribunal).

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 11 de enero de 1956:

Artículo 145.—Los Libros y registros que conforme a la Ley y este Reglamento deben llevar los contribuyentes, así como los comprobantes, deberán ser conservados por cinco (5) años a contar del último día del lapso en que debió ser hecha la respectiva declaración, y en todo caso, mientras no se hayan ex-

tinguido las correspondientes obligaciones fiscales". (Subraya el Tribunal).

Artículo 35.—Los contribuyentes deben conservar los documentos que comprueben las deducciones que hayan solicitado en su declaración y tenerlos en todo momento a disposición de los funcionarios fiscales". (Subraya el Tribunal).

Resulta evidente de la simple lectura de las disposiciones transcritas que para que sean aceptables las deducciones a que puedan aspirar todos los contribuyentes del Imperio sobre la Renta, y en especial los beneficiarios de rentas inmobiliarias (Capítulo II de la Ley), deben estar respaldadas dichas deducciones por comprobantes, que éstos deben ser conservados por el término de cinco (5) años a contar del último día del lapso en que debió ser hecha la declaración, y que, además, deben tenerlos en todo momento a disposición de los funcionarios fiscales. De no cumplir con tales requisitos el contribuyente pierde el derecho a la deducción de que se trate, y el funcionario fiscal no sólo está facultado, sino que tiene el deber de rechazarla a los efectos de la determinación de la renta neta gravable.

En el caso de autos, las deducciones objeto de los reparos fiscales corresponden precisamente a la cédula inmobiliaria (Capítulo II de la Ley), las Actas Fiscales bases de las planillas apeladas fueron levantadas el 9 de febrero de 1965, es decir, que los comprobantes fueron exigidos antes de los cinco (5) años previstos en el transcrito artículo 145 del Reglamento, aún en el caso del ejercicio más antiguo, o sea, el de 1-1-59

al 31-12-59, cuya obligatoriedad de conservar los documentos vencía el día 28 de febrero de 1965.

Es igualmente evidente para el Tribunal, como antes se estampó, que ni en el momento de levantar las mencionadas actas fiscales, ni durante el curso del proceso fueron presentados los documentos que comprobaran las deducciones solicitadas en los montos objetados.

En consecuencia, y conforme a las disposiciones transcritas y en especial por mandato del artículo 35 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, resultan improcedentes las deducciones solicitadas en la cuantía en que no fueron comprobadas; y así se declara.

Igualmente se declara conforme a derecho el reajuste de rentas realizado por el Acta N° HIR-310-67, dentro del renglón "Gastos normales y necesarios de administración de los inmuebles", que elevó la cuantía de tal deducción en Bs. 2.547,75, reduciéndose en igual cantidad la renta neta gravable, pues la justicia impone que la investigación que debe realizar la Administración, debe referirse no sólo a lo adverso al contribuyente sino también a lo favorable.

Revisadas igualmente por el Tribunal las multas que se impusieron a la contribuyente con arreglo al artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958, en las planillas Nos. 401578 y 401579 y al artículo 60 de la Ley de 1961 en las planillas Nos. 401580, 401581 y 401582, se ha encontrado que todas ellas son plenamente procedentes conforme a las mencionadas disposicio-

nes, pues la contribuyente, de acuerdo con los resultados de la investigación, quedó incurso dentro del supuesto de hecho de las mencionadas normas.

V

DECISION:

Por las razones expuestas, este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la presente apelación en todas sus partes, y en consecuencia, quedan plenamente confirmadas las planillas de liquidación Nos. 401578, 401579, 401580, 401581 y 401582, emitidas todas con fecha 12 de mayo de 1965 a cargo de contribuyente INVERSIONES MARTE C. A., de este domicilio.

COSTAS: No son acumulables a intereses.

Por último, respecto a la solicitud del Abogado Fiscal en el sentido de aplicar el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, el Tribunal ratifica su decisión en el sentido de que no es procedente la aplicación acumulativa de los intereses previstos en el artículo 145 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de las costas del artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, por cuanto como lo decidió en aquella oportunidad (Sentencia N° 3 de 8 de marzo de 1967), el citado artículo 145 regula el régimen de las costas en el procedimiento contencioso fiscal.

Directorio Profesional

Dr. Marco Ramírez Murzi.—Abogado. Derecho Tributario y Penal Tributario: Impuesto sobre la Renta. Sucesiones. Defensas en los Tribunales de Hacienda. Consultas. Asesorías. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles.

Escritorio Jurídico Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Av. Miranda, Chacaíto, (Frente al Cine Lido), Tel. 325703, apartado 1821 Caracas, Venezuela.

Escritorio "Antonio Reyes Andrade", fundado en 1945. Asuntos Civiles, Mercantiles, Penales y del Trabajo. Gestiones Administrativas y de Derecho Internacional Privado. Patentes. Marcas de Fábrica. Agente de la Propiedad Industrial. Edificio Caoma, Ibarra a Petota, 2º Piso. Of. 27. Telfs. 818486 - 825445.

Dr. Pedro Guerrero Galavís.—Abogado. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles. Escritorio Jurídico-Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Avenida Francisco de Miranda, Chacaíto (Frente al Cine Lido), Tel. 325703.

Dr. Alberto Corrales Sánchez, Abogado. Escritorio Jurídico-Fiscal. Conde a Principal, Edif. La Previsora, 4º Piso nº 44. Tel. 815120. Caracas.

Dres. José Andrés Octavio y Gonzalo Salas D. Abogados. Edif. Polar, 6º Piso. Plaza Venezuela. Tels. 554459 y 555009. Caracas.

Dr. Vinicio Ruiz Salas.—Abogado y Contador Público. Impuesto sobre la Renta. Cruz Verde a Velázquez. Edif. "Centro Cruz Verde", Piso 7º No. 74. Tels.: 417362 - 413364, Caracas.

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Gonzalo Salas Domínguez, Dr. Florencio Contreras Quintero, Dr. Manuel Simón Egaña, Dr. Jaime Parra Pérez.

Revista de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Director-Propietario: Dr. Marco Ramírez Murzi.

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

Suscripción anual Bs. 35. Para suscripciones al interior, enviar cheque-giro comprado en un banco, a nombre de nuestro Director. Para Caracas, cheque bancario a nombre del mismo o de la Revista, todo dirigido al apartado 1821.

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

Agradecemos participarnos cualquier irregularidad en las entregas, a fin de repetir el envío de la Revista.

AUTOR.....

TITULO.....Revista de Derecho Tributario.....

.....No. 19.....

.....

S U M A R I O

I.—Estudios

- 1) Contencioso-Fiscal: Notas comparativas.

Dr. Marco Ramírez Murzi

II.—Jurisprudencia - Sentencias

- 1) N° 4.—Tribunal 2º del Impuesto sobre la Renta (Caso: York Venezuela, C. A.) 3 de abril de 1967.—Sin lugar el Recurso.
- 2) N° 5.—Tribunal 2º del Impuesto sobre la Renta (Caso: Edificadora Nacional, C. A.) 6 de abril de 1967.—Sin lugar el Recurso.
- 3) N° 6.—Tribunal 2º del Impuesto sobre la Renta (Caso: Inversiones Marte, C. A.) 11 de abril de 1967.—Sin lugar el Recurso.