

Revista de

37

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.970**

*julio
agosto
septiembre*



Sentencias - 1 al 9

1.—No. 410.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ (CASO: PROTINAL).—SIN LUGAR.—DE 11-8-69.

MOTIVACION

“La motivación del Acto Administrativo no es otra cosa que la exposición de las razones que indujeron a la Administración a la emisión del acto o como dice Marienhoff, “motivación es la expresión o constancia de que el motivo existe o concurre en el caso concreto. (Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II, Ediciones Glem, S. A. Buenos Aires, 1966). La motivación atañe a la expresión de los motivos y “no es otra cosa que un aspecto o ingrediente del elemento forma” del acto administrativo, equivalente a los “considerandos”. (Obra citada, pág. 324).

La motivación del acto administrativo, enseña la doctrina, puede resultar acreditada en cualquiera de los dos elementos que integran la forma del acto,

a saber: en el proceso de formación o en el de expresión de la voluntad administrativa, es decir, ella puede ser concomitante o anterior a la expresión de esa voluntad. En principio la motivación debe contener una relación de los hechos o circunstancias de derecho que determinen el nacimiento del acto, pero no es necesaria una relación detallada, analítica o circunstanciada, bastando que sea sucinta, siempre que sea ilustrativa”. A su vez, cuando la norma legal aplicable es suficientemente comprensiva, su mera referencia puede surtir efectos de motivación, resultando así que la simple cita de la disposición legal valdría entonces, como “motivación” (Mario Rivalta, “La motivación del acto administrativo”). Es decir, la motivación requiere para su eficacia que ella sea suficiente de tal manera que se puedan apreciar con exactitud los elementos determinantes del acto.

2.—No. 411.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O. (CASO: PAPELERA INDUSTRIAL).—SIN LUGAR.—DE 11-8-69.

PLANILLAS: Término para pagar

“El impuesto se debe desde cuando la obligación tributaria se hace exigible, o sea, transcurrido el término de su ejecutoria, de modo que puede ser cobrada por el Estado. De manera general, las planillas de liquidación de impuestos deben cancelarse en el término que se determina en las Leyes o en los Reglamentos correspondientes. En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, la Ley de la materia vigente para la época de la interposición de este recurso, prevé de manera expresa, en su artículo 89, que el pago del impuesto se hará en la forma y oportunidad prescritas en el Reglamento, pero en ningún caso podrán concederse plazos mayores de seis meses, ni permitirse que la cantidad debida sea pagada en más de tres porciones. Y el artículo 141 del Reglamento de la citada Ley dispone que el pago del impuesto se hará efectivo en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales, en la forma y oportunidad señalada por la Administración. El artículo 104 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, al establecer las atribuciones y deberes de los empleados y de las oficinas encargadas de la administración y liquidación de rentas nacionales, señala en el ordinal 7º: Expedir en el término

legal la planilla de liquidación, con mandato de pagarla en la Oficina receptora correspondiente, en el término que se determine por la Ley o los Reglamentos. Cuando unos u otros no establezcan lapsos para el pago, *deberá fijarse* al efecto el plazo de los tres días hábiles siguientes a la entrega de la planilla”. Es obligación legal de los contribuyentes o deudores del Fisco Nacional cancelar las planillas liquidadas a su cargo, en la oportunidad que, de acuerdo con las Leyes y Reglamentos, señalen las mismas. La fijación del término dentro del cual deben ser canceladas por sus destinatarios las planillas de liquidación de impuestos nacionales, se ha establecido con el fin de que ello no quede al libre arbitrio del Ejecutivo Nacional, o mejor “de los empleados y oficinas encargadas de la administración y liquidación de rentas”, lo que iría contra elementales principios que informan la filosofía y dogmática del impuesto.

El pago de la obligación tributaria (como modo de extinción de la obligación) deberá hacerse llenando los requisitos clásicos de ese concepto: el deudor del tributo *paga lo que debe*, (el monto de lo liquidado como impuesto y las multas, si las hay), *paga donde debe*, (en el lugar expresamente señalado en la

planilla o en la Ley o su Reglamento) y paga en el *lapso en que debe*, es decir, en la oportunidad en que la obligación es exigible de acuerdo con lo que la Ley o su Reglamento determinen. Estos tres presupuestos: cosa, lugar y época del pago tienen especial relevancia fiscal pues no son otra cosa que la aplicación de los principios rectores del sistema tributario, a saber: seguridad, celeridad y comodidad, que junto con el principio fundamental de la legalidad, no sólo del impuesto, sino del proceder administrativo, hacen que la relación tributaria sea creada de manera clara, inequívoca y precisa.

Los dos primeros requisitos (cosa y lugar del pago) son fácilmente determinables y su ausencia o su determinación irregular acarrea la nulidad del Acto Administrativo así viciado; no así el tercero (época del pago). Si la planilla de liquidación señala plazos, la cuestión se reduce a respetarlos, pero si no los establece, puede decirse que esa falta envuelve la nulidad insanable del acto? Debemos observar en primer lugar que el señalamiento del plazo o término en la planilla de liquidación, es un elemento accidental o accesorio, que no siendo necesario para la existencia del acto administrativo, sólo tiene relación con su contenido y con su ejecutoriedad. El plazo o término, entendiéndose éste como el lapso en que un acto debe comenzar a producir sus efectos o en el cual debe cesar de producirlos, aún cuando tiene por finalidad limitar en el tiempo sus consecuencias, puede a veces considerarse implícito en él, sin que su falta de

expresión escrita, conlleve la validez del pertinente acto administrativo. Como fundamento de tal solución sostiene la doctrina que el acto queda firme, no obstante la irregularidad del elemento accidental, porque la emanación de aquél implica para la Administración Pública el cumplimiento de una obligación, y tal obligación no puede quedar incumplida por efecto de particulares actitudes ilegítimas asumidas por la propia Administración al disponerse a cumplir su deber; en tales circunstancias el acto administrativo puede seguir existiendo, sin el referido elemento accidental o accesorio.

Por otra parte, si la carencia de plazo fuere causa de anulabilidad del acto administrativo de la liquidación, debería constar en forma expresa, por ser ello materia de excepción, circunstancia que no aparece del texto de la Ley. El numeral 7º del artículo 104 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional ya citado, dispone que la expedición de las planillas de liquidación deberá hacerse en el término legal, con el mandato de pagarla en el plazo que establezca la Ley y los Reglamentos, y cuando una u otros no lo señalen, deberá fijarse al efecto el plazo de los tres días hábiles siguientes a la entrega de la planilla. De la consideración de lo expuesto se desprende, que si bien es cierto que el destinatario de la norma es el funcionario que configure la categoría de administrador o de liquidador de rentas nacionales, no lo es menos que la intención de la Ley es que en ausencia de plazo, la planilla de liquidación sea cancelada

dentro o en el término que el estatuto legal de que se trate fije para el cumplimiento de la obligación de pago, siendo en el caso concreto (Ley de Impuesto sobre la Renta) el de 180 días (artículo 89) límite hasta el cual puede extenderse en el tiempo la Administración Fis-

cal, en el desempeño de su función liquidadora.

Por los razonamientos expuestos estima pues el Tribunal que no hay lugar a la anulación de la planilla objeto de este recurso, como lo solicita el apoderado de la recurrente, al comienzo de su escrito impugnatorio, y así lo declara.

3.—No. 415 (1).—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ (CASO: LUZ ELECTRICA DE VENEZUELA).—PARCIALMENTE CON LUGAR. DE 14-8-69.

PRESCRIPCION:
INTERRUPCION:

“El artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 19-12-58, bajo cuyo imperio se inició el lapso de prescripción de los derechos del Fisco relativos al ejercicio de 1958, consagra expresamente los principios rectores de la prescripción en materia de su especialidad, dice así: “Prescriben por cinco años: 1º La obligación de pagar los impuestos establecidos en esta Ley, a contar del último día del lapso en que deba hacerse la declaración; 2º La acción administrativa para la aplicación de las penas a partir del día en que se cometió

la infracción; 3º Las; y 4º Los reintegros”.

La normativa del artículo citado reconoce que la prescripción liberatoria es un medio de extinción de las obligaciones tributarias, como consecuencia de la inercia del acreedor: Fisco Nacional, para hacer efectivo su crédito durante un período de tiempo determinado: cinco años; esta norma tiende a evitar que se eternicen los conflictos entre intereses divergentes y lleva al ánimo de los contribuyentes la certeza de que transcurrido el término legal, el Fisco no podrá intentar acciones —al menos con resultados positivos— para recabar tributos

(1) Las sentencias Nos. 412, 413, 414, 416, 417, 418, 420 y 421 no se reproducen por ser casos repetidos de reinversiones.

que han quedado prescritos por efectos de toda inercia durante determinado tiempo.

Pero la prescripción está expuesta, hasta tanto no se haya consumado, a ser interrumpida en cualquier momento; de manera general puede afirmarse que a los fines de la interrupción de la prescripción es necesario que aparezca de modo claro, inequívoco y preciso la voluntad de ejercer un derecho por parte del acreedor y que este derecho esté plenamente especificado e identificado, es decir, que se sepa cuál es su origen y fundamento.

La Ley especial aplicable al caso de autos no contiene en su normativa disposiciones atinentes a la interrupción de la prescripción, por lo cual en esta materia, aparte de las normas del Derecho Común —Código Civil— aplicables por imperativo del artículo 18 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, se ha ido formando una doctrina judicial al respecto, en este sentido tenemos la sentencia de la Corte Federal —en su día— del 16-7-54, en la cual se refiere a los medios propios del Derecho Fiscal para interrumpir la prescripción, así: “En materia fiscal, es unánimemente aceptado por la Doctrina que no sólo se opera la interrupción de la prescripción por la demanda judicial y los actos procesales, sino por todos aquellos actos que evidencien la voluntad del Fisco de hacer valer sus derechos, traducida en forma autorizada por la Ley. Y de allí que, a la par de la compulsión judicial y el reclamo por vía administrativa, no son menos eficaces para lograr

tal finalidad los actos propios de la administración interna dirigidos a recabar lo que al Fisco se debe, tales como las actas levantadas por los Fiscales del Ramo y la consiguiente liquidación. Tanto es así, que el acto administrativo tiene por su propia virtualidad característica de acto compulsorio”.

Ahora bien, para que determinados actos surtan sus efectos interruptivos; no basta que el Fisco “evidencie su voluntad de hacer valer sus derechos” sino que esto debe producirse de manera y modo que se cumplan otros requisitos concurrentes a que el acto interruptivo sea perfecto. Así lo señala, el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta al establecer en sentencias Nos. 175 y 195 del 8-5-62 y 29-11-62, respectivamente, de manera clara y precisa, la doctrina que sirve de base y justificación, a la aceptación en el Derecho Fiscal de otros medios de interrupción de la prescripción distintos a los existentes en el derecho común, a saber: “De un examen de las causas de interrupción de la prescripción establecida en el Código Civil se llega a la conclusión que son dos los requisitos fundamentales que todas y cada una de ellas tienen en común, a saber: la existencia de un derecho en una de las partes con la consiguiente manifestación de voluntad de ejercerlo, y, por otra parte, el conocimiento del deudor de la voluntad manifestada por medios legales por el acreedor, del cobro o ejercicio de su derecho”. Y más adelante se asienta: “En virtud de las consideraciones expuestas, debe deducirse como norma general aplicable

a la materia fiscal que aquellos actos de la Administración o del representante fiscal, de los cuales se evidenció su voluntad de cobrar, y que hubieren llegado al conocimiento del contribuyente por los medios legales, son causas suficientes a los fines de la interrupción de la marcha de la prescripción”.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente durante el ejercicio de 1958, al cual, como ya se expuso, se concreta la cuestión aquí debatida, “prescribe por cinco años la obligación de pagar los impuestos establecidos en esta Ley, a contar del último día del lapso en que deba hacerse la declaración”. Y siendo que la contribuyente, conforme a lo previsto por el artículo 7º del Reglamento, debía presentar su declaración dentro de los tres meses siguientes a la terminación de su ejercicio gravable, la prescripción comenzaba a correr normalmente el 31 de marzo de 1959, para consumarse el 31 de marzo de 1964; pero habiéndosele concedido prórroga para declarar, cumplió con esta obligación el 29 de mayo de 1959, iniciándose entonces nuevamente el lapso de prescripción en este día, para consumarse el 29-5-64.

Es cierto, que el 8 de junio de 1959, se expidió por la Administración del Impuesto, a cargo de la recurrente, la planilla de liquidación bona-fide No. 88.090, la cual conforme a jurisprudencia sobre la materia “interrumpe, de manera general y absoluta, la prescripción”; pero esta planilla, según consta en “aviso de recibo” que cursa en el expediente, llegó

a poder de la recurrente el 8 de junio de 1959, por lo cual en esta fecha se inicia por segunda vez, el lapso de prescripción, para consumarse así el 8 de junio de 1964.

Los medios interruptorios de la prescripción que antes se han señalado —declaración y planilla bona-fide— no tienen en el presente caso relevancia alguna, puesto que el reparo No. E-662 fue formulado por la Sala de Examen el día 31 de julio de 1964, más aún, fue notificado a la contribuyente mediante oficio No. HIR-330-8504 (folio 63 del expediente) de fecha 24 de septiembre de 1964, es decir, cuando ya estaba consumada la prescripción liberatoria, así se declara.

Pero la Contraloría General de la República alega que la prescripción en curso a favor de la contribuyente fue interrumpida mediante el reparo No. 90 que le formuló por el ejercicio en cuestión —1958— en fecha 17 de enero de 1961, con la cual la prescripción de referido ejercicio vendría a consumarse no ya en 1964, sino en 1966, es decir, con posterioridad a la fecha de recepción del reparo No. 662, materia de esta controversia. En autos consta en copia certificada el pliego de reparo antes señalado, requerido por el Tribunal mediante auto para mejor proveer, aquél es del tenor siguiente: “Examinada la cuenta rendida por esa Administración, Seccional Caracas, correspondiente al semestre de enero a junio de 1959, se observa: que la declaración presentada por C.A. LUZ ELECTRICA DE VENEZUELA, Avenida Ur-

daneta, Esquina Urapal, de Caracas, correspondiente al ejercicio 1-1-58 a 31-12-58, excluye de la renta gravable la cantidad de Bs. 10.000,00 por concepto de "Intereses sobre depósito Caja de Ahorro M.C.B., como puede verse en el anexo titulado "Determinación de la Renta Gravable por el año 1958"; que dicha cantidad está sujeta a impuesto,

pues la exención acordada por el ordinal 4º del artículo 2 de la Ley de la materia comprende esos intereses pero a condición de que los depósitos que los produzcan no excedan de Bs. 10.000,00, y en el presente caso la cuantía del rédito correspondé a un depósito muchísimo mayor de dicha cantidad; por lo cual se formula el siguiente reparo":

**"IMPUESTO SOBRE LA RENTA"
IMPUESTO CEDULAR:**

"Sobre Bs. 10.000,00 al 2½ Bs. 250,00

IMPUESTO COMPLEMENTARIO PROGRESIVO

"Sobre Bs. 20.994.935,61 renta líquida
10.000,00 intereses también gravados

Bs. 21.004.935,61 renta gravable Bs. 6.676.618,92

Bs. 6.676.868,92

"Menos: 12% conforme al Parágrafo Cuarto del Art. 38
de la Ley Bs. 801.194,27

5.875.674,65

Menos lo liquidado por Impuesto Complementario en planilla No. 68090 de fecha 8-6-59 Bs. 5.871.860,65

"CANTIDAD QUE SE REPARA Bs. 3.814,00"

El reparo No. 662 de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República que dio origen a la planilla de liquidación cuya prescripción alega la recurrente dice así: "En el examen practicado a la cuenta de esa Administración, Seccional Caracas, correspondiente al semestre de enero a junio de 1959, se observa en la declaración de rentas No. 71.413, del ejercicio correspondiente al año de 1958 de la empresa C.A. LUZ ELECTRICA DE VENEZUELA, residente en esta ciudad, que":

"a) La empresa declara sus ingresos en la Cédula Tercera forma "B", siendo su renta neta, en este período, la cantidad de Bs. 21.004.935,61, sobre la cual se efectuó la liquidación del Impuesto Cedular".

"Es de observar que según la declaración de rentas, la renta neta fue de Bs. 20.994.935,61, y se aumentó posteriormente a la cantidad de 21.004.935,61 bolívares, motivado a la formulación del reparo No. 90 de fecha 17-1-61 por monto de Bs. 3.814,00. Al efectuar la liquidación del Impuesto Complementario, se le acordó a la contribuyente una reducción del 12 por ciento, en base a lo dispuesto en el Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Para determinar el porcentaje de reducción se consideró que las inversiones efectuadas por la empresa, durante el año, ascendieron a la cantidad de Bs. 9.142.835,53, y que los retiros y depreciaciones durante el ejercicio fueron de Bs. 929.164,21".

"b) Del análisis de la declaración de rentas, se ha determinado, que no todas las inversiones efectuadas por la empresa son aplicables para la determinación del porcentaje de reducción, ya que, el Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que son las inversiones en activos fijos representados por equipos destinados a empresas que se dediquen a generación y distribución de energía eléctrica; por este motivo, se rechaza, para los efectos del porcentaje de reducción, la cantidad de Bs. 16.660,25 invertidos en modificaciones al taller de medidores; obteniéndose así una inversión computable a los efectos del artículo y parágrafo antes mencionados de Bs. 9.126.175,28".

"Además, se advirtió, que sólo se dedujeron del costo de los nuevos activos las depreciaciones de los mismos, y los retiros del ejercicio, contraviniéndose de esta manera lo establecido en el Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, donde se establece que "para determinar el porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio". Las depreciaciones y retiros del ejercicio, ascendieron a la suma de Bs. 3.959.427,95, según se demuestra a continuación":

"Retiros	Bs.	559.427,95
"Depreciaciones	Bs.	3.400.000,00
"Total retiros y depreciaciones	Bs.	3.959.427,95

“c) Con fundamento en las consideraciones efectuadas se procede a determinar el porcentaje de inversión, de acuerdo a lo establecido en el Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; el procedimiento seguido es el siguiente”:

“Inversiones en activos fijos representados por equipos	Bs. 9.126.175,28
“Menos: Retiros y depreciaciones del ejercicio	Bs. 3.959.427,95
“Inversión Computable	Bs. 5.166.747,33
<hr/>	
“Inversión Computable $\times 100 = 24,59\%$	Bs. 5.166.747,33
Renta Neta	Bs. 21.004.935,61

“El porcentaje de inversión con respecto a la renta neta obtenida fue del 24,59 por ciento, haciéndose improcedente la reducción del 12 por ciento del Impuesto Complementario concedida a la contribuyente; para el porcentaje de inversión determinado corresponde un porcentaje de reducción del Impuesto Complementario del 11 por ciento”.

“En base a los argumentos expuestos, se formula el siguiente reparo”:

“REPAROS DE LA SALA DE EXAMEN”

“Impuesto Complementario:

“12% de rebaja concedida	Bs. 801.194,25
---------------------------------	----------------

“Menos:

“11% de rebaja según nuevo porcentaje ..	Bs. 734.428,10
“CANTIDAD QUE SE REPARA ..	Bs. 66.766,15”
	<hr/>

Queda ahora, pues, por examinar si tal como lo pretende la Contraloría General de la República, el reparo No. 90 a que se ha hecho referencia, interrumpió de “manera general y absoluta” la prescripción, carácter éste que le tenía atribuido la jurisprudencia anterior. A este respecto el Tribunal observa que bien es cierto que el artículo 158 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, establece: “Las prescripciones que hubiesen comenzado a correr bajo el imperio de Leyes anteriores se regirán por éstas, pero las interrupciones que se produzcan de tales prescripciones, a partir de la vigencia de la presente Ley, surtirán sus efectos de acuerdo con las normas que ésta señala”.

La norma que se acaba de transcribir permitiría suponer que las interrupciones producidas antes de la vigencia de la Ley que comenzó a regir el 1-1-67, tendrían efectos generales y absolutos, como lo entendía la jurisprudencia anterior. Tal razonamiento resultaría jurídicamente erróneo, en virtud de que, 1º, en la Ley especial derogada no existían medios idóneos para interrumpir la prescripción, que pudieran considerarse jurídicamente aplicables a las prescripciones que comenzaron a correr bajo su régimen, debiendo por lo mismo recurrirse

al derecho común; 2º, un razonamiento de tal naturaleza desconocería el significado filosófico-jurídico de orden público que en general tiene el régimen legal de la prescripción; y 3º, porque se daría a los contribuyentes un tratamiento discriminatorio, contrario al principio constitucional de igualdad ante la Ley, de igualdad ante las cargas públicas; pues dados, por ejemplo dos contribuyentes, a uno de los cuales se le formuló un reparo el 31 de diciembre de 1966 para su ejercicio económico de 1962, en tanto que a otro se le formuló igual reparo el 2 de enero de 1967 para un ejercicio semejante, habría que considerar entonces que al primero se le interrumpió la prescripción "de manera general y absoluta", en tanto que al otro sólo se le interrumpió respecto al reparo concreto contenido en el acta fiscal o en el pliego de reparo emitido por la

Sala de Examen, el cual por analogía se asimila a aquélla para los efectos de la prescripción.

En virtud de que, tal como aparece de las transcripciones que se han hecho tanto del reparo No. 90 de fecha 17 de enero de 1961 como del distinguido con el No. 662 del 31-7-64, entre éstos no existe ninguna relación de causalidad, el Tribunal declara procedente el alegato de prescripción traído por la recurrente respecto a la planilla No. 875.344, de fecha 1º de febrero de 1968 que por la cantidad de Bs. 66.766,20, formuló a su cargo la Administración General del Impuesto sobre la Renta con base en el reparo No. E-662 del 31-7-64 emitido por la Sala de Examen de la Contraloría General de la República. En consecuencia el Tribunal ordena la anulación de la citada planilla No. 875.344, por estar prescrito el impuesto en ella liquidado".

4.—No. 419 (1). — DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O., PRESIDENTE SUSTANCIADOR (CASO: PROTINAL).—EXHIBICION DE DOCUMENTOS.—DE 20-10-69.

EXHIBICION DE DOCUMENTOS:

Por auto del 14-10-69, el Juzgado de Sustanciación admitió la prueba promovida en el Capítulo I del escrito de promoción de pruebas y fijó las once de la

mañana de la primera audiencia siguiente, para que tuviese lugar el acto de contestación por parte del Fisco Nacional a la solicitud de exhibición de documentos formulados en los Capítulos II, III, IV, V y VI. Dicho acto tuvo lugar en

la audiencia del 15-10-69, sin la comparecencia de los personeros del Fisco Nacional.

En la oportunidad legal de decidir, este Tribunal pasa a hacerlo en los siguientes términos:

Dispone el artículo 288 del Código de Procedimiento Civil lo siguiente: "Los medios de pruebas que podrán emplearse en juicio serán únicamente los que determine el Código Civil. Puede también pedirse la exhibición de la cosa o del instrumento que sea objeto de la acción, o que fueren necesarios para hacer una prueba conducente. En uno y otro caso puede obligarse al poseedor a exhibirlos, para lo cual estimará el Juez las circunstancias, todo sin perjuicio de las disposiciones especiales"; y el 386 ejusdem: "Si por resistencia de una parte a alguna medida legal del Juez, por abuso de algún funcionario, o por alguna necesidad del procedimiento, una de las partes reclamare alguna providencia, el Juez ordenará en la misma audiencia que la otra parte conteste en la siguiente y hágalo ésta o no, resolverá en primera audiencia, o a lo más tarde dentro de la tercera, lo que considere justo; a menos que haya necesidad de esclarecer algún hecho, caso en el cual abrirá una articulación por ocho días sin término de dis-

tancia. Si la resolución de la incidencia debiere influir en la decisión de la causa, el Juez resolverá la articulación en la sentencia definitiva; en caso contrario decidirá al noveno día".

En lo que concierne al caso de autos, el Tribunal observa:

Según aparece de las actas procesales, el Juzgado de Sustanciación por auto del 14-10-69, procedió a fijar la oportunidad legal para que tuviese lugar el acto de contestación por parte del Fisco Nacional a la solicitud de exhibición de documentos formulada por el apoderado de la recurrente "PROTINAL C.A.", habiéndose celebrado el mismo en la audiencia del 15-10-69, sin la comparecencia de los representantes del Fisco.

En virtud de las consideraciones anteriormente expuestas, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara que el Fisco Nacional debe proceder a la exhibición de los documentos a que se refieren los Capítulos II, III, IV, V y VI del escrito de promoción de pruebas, para lo cual se fija el lapso de quince (15) audiencias, contadas a partir de la presente decisión.

5.—Nº 422. — TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CASO: COMUNICADO PEREZ ROLANDO). PONENTE: DR. JAIME PARRA PEREZ.—PARCIALMENTE CON LUGAR.—DE 7-1-70.

FECHA DE ADQUISICION DE BIENES

“Analizado este aspecto general de la controversia, el Tribunal encuentra necesario pronunciarse, previamente, sobre cuál ha de ser el momento en que han de entenderse adquiridos los bienes por la Comunidad, fecha ésta relevante en sus consecuencias fiscales pues de ella depende el cálculo de los intereses que permite deducir la Ley de Impuesto sobre la Renta al establecer el régimen de deducciones admisibles en la Cédula Octava o de valorización de inmuebles.

Al efecto, el Tribunal hace suyos los argumentos expuestos por la recurrente, parcialmente transcritos en este fallo, no sólo porque los encuentra ajustados a la más sana interpretación de las disposiciones fiscales y a su acertada coordinación con las disposiciones del Código Civil, sino porque coinciden, en todo, con reiterada doctrina administrativa y jurisprudencial. Los ejercicios a que se refieren los reparos corresponden a los años 1956 a 1961; durante este lapso estuvieron vigentes las leyes de Impuesto sobre la Renta de 1955, 1958 y 1961 cuyo articulado no sufrió variaciones por lo que respecta a la materia examinada, habiendo permanecido en vigor el mismo

Rreglamento, esto es, el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 11 de enero de 1956. En estos estatutos legislativos-fiscales se establecía un impuesto cedular que debían pagar todos los contribuyentes y dentro de ellos las comunidades, por los beneficios de valorización habidos en la enajenación de bienes inmuebles a título oneroso y se permitía deducir, para determinar la renta neta “los intereses calculados al tipo del seis por ciento (6%) anual, sobre los valores a que se refieren los ordinales 1º y 2º” (del mismo artículo); el ordinal 1º se refería al “valor con que se *incorporó* (el inmueble) al patrimonio del contribuyente”. (Paréntesis y subrayado del Tribunal).

El Tribunal entiende que, en los casos de sucesiones hereditarias ya sean éstas testamentarias o *ab intestato*, el momento en que éstas quedan constituidas por efecto de la adquisición común de los bienes de la herencia entre coherederos, es el de la muerte del de cujus o causante, y que, a partir de este mismo momento se escalona o comienza a producirse la posible plusvalía que como renta fiscal gravable se causa en la oportunidad en que dicha comunidad transfiera a título oneroso alguno de los bienes a tercera persona. Igualmente, la

fecha de fallecimiento del causante enmarca el cuadro de las deducciones permitidas hasta la fecha de enajenación y, concretamente, es el punto de partida, en el tiempo, para el cálculo de los intereses a cuya deducción se viene haciendo referencia.

En el caso de autos, el criterio acogido por la Fiscalización resulta inadmisibles pues, los convenios de partición de herencia entre coherederos y las fechas de sus respectivas documentaciones, en nada influyen en la adquisición o pérdida de derechos; sólo tienen carácter declarativo y pueden atribuir la propiedad sobre cuerpo cierto para alguno o algunos de los copropietarios sin influir cuantitativamente en la conformación de su patrimonio, el cual permanece inalterado. Desde el punto de vista jurídico la partición viene a ser la consecuencia, que no la causa, de la propiedad adquirida por los coherederos y mal podría fundamentarse en ella y a partir de ella la existencia de un derecho —el de propiedad— que, como en el caso de autos, constituye su presupuesto mismo de exigibilidad.

PRESCRIPCION

“La prescripción liberatoria de la obligación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta, tal como está contemplada en la normativa vigente para el momento en que nace el crédito fiscal cuya pervivencia aquí se discute, establecía un lapso de cinco (5) años “a contar del último día del lapso en que deba hacerse la declaración”; tan-

to el citado término prescriptorio como la estructura técnica del dispositivo se mantuvieron inalterados hasta la reciente reforma de 1966 y obvian, por lo tanto, problemas de aplicación intertemporal, para el caso de autos. Según la disposición comentada, contenida en el artículo 90 de las Leyes de 1955 y 1958 y en el artículo 9^a de la Ley de 1951, el lapso de prescripción extintiva de la obligación de pagar el impuesto se inicia el último día del lapso en que deba presentarse la declaración, fecha, esta última, en que se hace exigible, respecto del contribuyente, la obligación de declarar. La presentación de la declaración con posterioridad al fenecimiento de dicho término acarrea la interrupción del término hasta entonces transcurrido y por ello resulta cierta la afirmación de la recurrente según la cual para el momento en que se levantó el Acta Fiscal N^o 235, había transcurrido un término de cinco años, 3 meses y 28 días.

Ahora bien, fundamentándose el instituto jurídico de la prescripción, tanto en el derecho común como en el derecho tributario, en los principios de seguridad jurídica y de sanción a la negligencia del acreedor en reclamar su crédito, el deudor que la opone debe llenar dos extremos probatorios: primero, probar el momento en que se abre el término prescriptorio por efecto de la exigibilidad de la obligación cuya extinción se alega y, segundo, demostrar que el lapso establecido a tal efecto por la Ley ha cumplido totalmente su curso; esto último se efectúa mediante la simple operación de un cómputo, en el

calendario, adecuado al lapso previsto en la norma. Verdad es que la prescripción no se consume, al igual que la caducidad, fatal y necesariamente con el simple transcurso del tiempo y que ella puede ser interrumpida por el acreedor mediante la realización de ciertos actos a los cuales, el derecho, acuerda esa específica cualidad. Puede, así, el acreedor, destruir el alegato de prescripción invocado por su deudor probando que no fue negligente en el cobro de la deuda y que ha utilizado los medios adecuados para exigir su cumplimiento; pero la carga de la prueba de que la prescripción ha quedado interrumpida por efecto de la realización de actos idóneos a lograrlo corresponde, precisamente, al acreedor que alega la pervivencia de su crédito, y nunca al deudor, el cual siempre se excepciona válidamente produciendo la evidencia de los extremos ya anotados.

En materia de Impuesto sobre la Renta varios son los medios interruptorios de la prescripción que operan en favor del Tesoro, deducidos de los principios generales del derecho, y de algunas normas de derecho positivo, reiteradamente conocidos en la jurisprudencia de instancia y de la Corte Suprema de Justicia. Aparte de la demanda judicial y del cobro administrativo, la jurisprudencia ha venido reconociendo carácter interruptorio general, respecto de la prescripción tributaria, tanto a la planilla de liquidación "bona fide" como al Acta Fiscal practicada por los funcionarios competentes y mediante el cumplimiento de las formalidades legales. En el caso

de autos, la Administración fiscal invoca en su favor el efecto interruptorio de la planilla "bona fide" N° 36226 del 9-9-57 ya citada, pero el examen detenido de los autos no revela en forma clara y fehaciente la existencia de tal planilla, ni mucho menos de su notificación a la contribuyente destinataria, ni del momento en que ésta tuvo lugar. Apenas si, por meras inferencias, y en razón de menciones incidentales, puede conocerse la existencia de dicha planilla de liquidación puesto que este documento fiscal no ha sido traído a los autos en su original o en copia debidamente certificada. Resulta imposible para los juzgadores apreciar si, en efecto, tal liquidación fue practicada por el funcionario competente y mediante el cumplimiento de las formalidades legales, como lo reza la jurisprudencia, y mucho menos si, esta liquidación, fue un acto administrativo eficaz por efecto de su notificación a la contribuyente. A éste último respecto la jurisprudencia de este mismo Tribunal ha sostenido en forma reiterada que la prueba de los actos administrativos, incluida en ellos la notificación, se rige por el principio de intermediación subjetiva, esto es, que corresponde a la parte que con mayor facilidad puede allegar a los medios probatorios adecuados, y que, como tales actos son unilaterales y dependen de la voluntad de órganos y funcionarios, su prueba corresponde o atañe a la propia Administración Pública.

En consecuencia de lo expuesto, y a falta de una prueba adecuada de la interrupción de la prescripción liberato-

ria alegada por la contribuyente, el Tribunal ha de admitir dicho alegato de prescripción y a tal efecto declara extinguida la obligación de pagar el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 1956 para el momento en que se levantó el acta fiscal N° 235 de fecha 28 de junio de 1962 e improcedente el cobro de la liquidación contenida en la planilla complementaria N° 402.799 del 1-12-62 por monto de Bs. 2.191,07.

Respecto de la multa por Bs. 219,10, impuesta en esta misma planilla, cabe hacer idénticas observaciones. Las Leyes de Impuesto sobre la Renta ya citadas establecen idéntico lapso de cinco años "a partir del día en que se cometió la infracción". Esta, en el supuesto de haber ocurrido, tuvo lugar con la presentación misma de la declaración por monto menor a la renta efectivamente obtenida, pero el término transcurrido hasta la fecha de la decisión administrativa que impuso la pena es aún mayor que en el caso del impuesto: en efecto, el Acta Fiscal, por no serlo de su competencia, nada dispuso respecto a la sanción y ella sólo vino de quedar determinada en la resolución N° 1707 de fecha 1-12-62 contenida en la citada planilla complementaria. En el caso de la multa, ni siquiera puede invocarse válidamente el presuntivo alegato interruptorio de la prescripción de la ya citada planilla de liquidación "bona fide" de ese mismo ejercicio. En consecuencia, el Tribunal declara prescrita la referida multa e improcedente el pago de su liquidación practicada en la planilla complementaria N° 402.799 del 1-12-62.

No habiendo motivos para entrar a decidir sobre el fondo del reparo el Tribunal pasa, a continuación, a examinar otro de los puntos de la fiscalización impugnada.

REGALIA

Como puede observarse en el cuadro resumido de la pág. 2 del Acta, el Fiscal, reduce la renta declarada por la contribuyente de Bs. 34.682,30 a la cantidad de Bs. 12.835,00; ello por diversas razones que en dicho instrumento quedan especificadas. De los ingresos brutos se hace un traslado de Bs. 19.057,30 a la Cédula Segunda (renta de capital mobiliario) porque éstos se han originado en aprovechamiento de una regalía que la contribuyente percibe en la explotación de una mina de arena situada en un fundo de su propiedad. El Tribunal encuentra correcta la calificación del Fiscal pues los mencionados réditos son pagados en razón de cada unidad de explotación conforme lo define el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio, en su artículo 37 ordinal 5°.

Se trasladan a dicha Cédula algunos gastos deducidos en la Cédula Tercera de la declaración, por considerar, el Fiscal, que corresponden o se refieren a bienes inmuebles que han originado esta renta cedular. La recurrente, en la pág. 10 de su escrito de recurso admite expresamente este traslado y en consecuencia, el Tribunal, no encontrando este traslado, según los hechos admitidos por las partes, contrario a derecho, lo declara procedente.

MOTIVACION DE REPARO

El Tribunal considera al respecto que, es evidente la vaguedad en el razonamiento del Acta Fiscal, pues el funcionario actuante no especifica cuáles gastos considera “personales” para fundamentar en este hecho su indeducibilidad, ni mucho, menos expone el criterio que le ha servido para atribuirles tan específica cualidad. Sin embargo, no escapa al Tribunal que el texto del Acta contiene una doble motivación pues añade que se rechazan los demás gastos “todos por no estar comprendidos en las cédulas primera, segunda, quinta y octava a las cuales corresponden las rentas devengadas”, y que, a los solos efectos del rechazo de la deducción sería suficiente este segundo razonamiento puesto que, aún omitido el primero, ello bastaría para dejar sin efecto la deducción a que la contribuyente aspira. En razón de esta segunda motivación se hace necesario entrar al examen de fondo para determinar si, en efecto, tales gastos serían deducibles en otra cédula de las mencionadas por el Fiscal o aún en aquella en que la contribuyente pretende calificar sus ingresos obtenidos en la enajenación de bienes inmuebles durante este ejercicio.

A.—*La calificación de la renta*

Arguye, en su favor, la recurrente, que la función fiscalizadora no calificó correctamente, desde el punto de vista de su ubicación cedular, la renta obtenida en este ejercicio por concepto de incrementos de valor de las citadas pro-

iedades inmuebles y que, a pesar de haberla incluido, ella, en su declaración dentro de la Cédula Octava, el funcionario actuante ha debido corregir tal error, guiándose por el criterio correcto de la interpretación integral y sistemática del conjunto de disposiciones fiscales aplicables. Al efecto señala: “La procedencia de las deducciones tiene, a nuestro juicio, un alcance más amplio, en el sentido de que debe comprender también el examen que haga la intervención fiscal, respecto de la correcta calificación que de sus rentas haya hecho el contribuyente, pues, seguramente, si éste la ha hecho incorrectamente desde el punto de vista legal, de modo que ha declarado rentas en Cédulas en que legalmente no corresponden, las deducciones que incluya aparecerán también incorrectas”.

“En este orden de ideas me permito observar que, luego del detenido estudio del caso, hemos llegado a la convicción de que nuestra representada incurrió en un doble error de hecho en su declaración de rentas para este ejercicio, que por cierto la Fiscalización no advirtió, en perjuicio, desde luego, de la misma contribuyente”.

“En efecto: por una parte, nuestra representada incluyó la citada Partida de Bs. 384.038,70 en el renglón de “Gastos Generales” de la Cédula Quinta, cuando legal y reglamentariamente a ella no corresponde, pues los gastos incurridos por la citada partida no fueron causados, al menos en su totalidad, en la explotación del fundo agrícola, cuyas rentas se declaran en las mencionadas Cé-

dulas; tales gastos, al contrario, en casi su totalidad, se causaron en otro inmueble de la comunidad no explotado agrícolamente (antiguo fundo "Catia Adentro"), del cual nuestra representada dispuso enajenar, con fines comerciales, durante el citado ejercicio, dos lotes de parcelas (uno en "Playa Grande" y otro en "Week-End").

BENEFICIO DE VALORIZACION

El régimen normal aplicable a este tipo de rentas es el del Capítulo IX ya citado, puesto que a tal efecto la Ley ha previsto que "estarán gravados con el impuesto del tres por ciento (3%) los enriquecimientos netos derivados de la valorización de inmuebles" y sólo por vía de excepción pueden, tales proventos, incluirse en el Capítulo IV cuando llenan los requisitos de comercialidad que la propia Ley exige y la jurisprudencia ha venido determinando por vía de interpretación.

Se observa que, en la Ley primigenia (1942), en el Capítulo IV (beneficios industriales, comerciales y mineros), no se incluyeron normas que establecieran la gravabilidad, con carácter de comercial, de la renta de valorización; sólo el Reglamento, al ampliar el hecho imponible típicamente descrito en el artículo 9º legal, determinó como gravables, bajo ese régimen, los beneficios obtenidos en virtud de la enajenación de inmuebles por quienes se dedican habitualmente a ese negocio". En realidad, la Ley, sí contenía una norma calificadora de la comercialidad de la renta obtenida en las

enajenaciones inmobiliarias pero ubicadas en el Capítulo referente a los Beneficios de Valorización, artículo 25, que decía: "Los beneficios netos que realicen por enajenación de bienes inmuebles las personas que habitualmente se dediquen a esa actividad, estarán gravados de acuerdo con el Capítulo IV y no conforme a este Capítulo". La correspondiente exposición de motivos señalaba al respecto: "No se incluyen en la aplicación de este impuesto las ganancias que obtienen las personas que habitualmente se dediquen a adquirir inmuebles para lucrar con su reventa, porque estas ganancias, para los efectos de esta Ley es justo considerarlas como de naturaleza mercantil".

La jurisprudencia de la vieja Junta de Apelaciones desarrolló estos conceptos, entendiendo que, para que procediera el gravamen de las plus valías inmobiliarias como renta comercial, se necesitaba la presencia de dos elementos: uno subjetivo y otro objetivo. "El primero está dado —dice la Junta— por la realización de cierto número de enajenaciones durante un determinado ejercicio con una frecuencia tal que no permita atribuirles los rasgos de accidentalidad que caracteriza a esas operaciones. El segundo elemento lo constituye la intención de comerciar en inmuebles, la cual se pone de manifiesto en el contribuyente por su persistencia en la realización de tales operaciones con la concurrencia de circunstancias que, analizadas en cada caso concreto, evidencien el carácter de especulación que da fisonomía propia a la actividad comercial". (Sentencia 216 del 4-2-48).

Los dictados de la jurisprudencia tuvieron, sin duda, influencia en la posterior redacción del texto legal; vemos, así, cómo el artículo 10, ordinal 2º de la Ley de 1955, aplicable al ejercicio e invocada por la recurrente, a más de la *habitualidad* en el ejercicio de estas operaciones exige, y aquí vemos la incorporación del criterio subjetivo, la *intención* o los *fines comerciales*. No se trata, pues, de supuestos alternativos en cualquiera de los cuáles se habría de calificar la renta en la Cédula Comercial como parece desprenderse de los alegatos de la recurrente, sino de elementos concurrentes necesarios de un único concepto. No basta, en efecto, que el contribuyente sea enajenante habitual de inmuebles para que todas las operaciones de tal naturaleza, realizadas por él, puedan calificarse de comerciales, ni es suficiente tampoco el ánimo de lucro que pudiera tener quien adquiere un inmueble para revenderlo por mayor precio. Es necesario, sí, que la presencia de estos dos elementos conduzca a la idea de que el contribuyente ha pretendido organizar con cierto criterio de permanencia una actividad lucrativa derivada del ejercicio de operaciones inmobiliarias y que a esta actividad afecte una serie de gastos y costos, un conjunto de recursos y medios que, en definitiva, se concreten en la noción, jurídicamente admitida, de empresa mercantil.

En este sentido es ilustrativa la jurisprudencia sentada en posterior sentencia de la Junta de Apelaciones —la Nº 328 del 1-7-51— en la que se dice: “Es indudable que la Ley... (refiérese la

Junta a la Ley de 1942)... ha querido significar que son objeto de esta Cédula Tercera las *enajenaciones que en ejercicio de esa actividad realicen las personas que habitualmente se dedican a ella*. Cuando una persona, en efecto, *no como enajenante habitual de inmuebles, sino como agricultor, se deshace de una finca agrícola, o como heredero, se deshace d una finca hereditaria; o como donatario se deshace de una finca que le había sido donada; esa persona no está realizando un acto de comercio, ni está realizando una operación propia de su actividad habitual de enajenante de inmuebles, sino que está llevando a cabo una operación que tiene su naturaleza propia, porque tiene su origen propio, ajeno a la actividad y a la intención de lucro mercantil propiamente dicho*”.

“En efecto. Cuáles son “los beneficios netos que realicen por enajenación de bienes inmuebles las personas que habitualmente se dediquen a esa actividad” y que el artículo 25 remite a la Cédula Tercera? Esos no son ciertamente los que realice el propietario agrícola que vende su propiedad agrícola; no son los que realicen el heredero que vende simplemente su finca hereditaria; no son los que realice el donatario de un inmueble que lo venda simplemente. Los beneficios a que aquí se refiere la Ley, no son sino los que, *en ejercicio de su actividad de enajenante de inmuebles, realice quien habitualmente se dedique a tales operaciones*”.

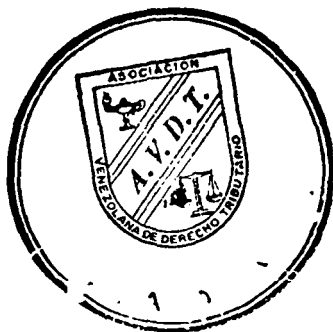
“Analizado el caso de autos a la Luz de las disposiciones legales aplicables y

de los criterios doctrinarios anotados, el Tribunal no encuentra suficientes elementos de juicio que le permitan calificar la renta obtenida por la Comunidad recurrente como de naturaleza comercial. Se trata, en efecto, de una comunidad hereditaria que ha venido realizando los bienes que formaban el acervo dejado por su causante mediante algunas enajenaciones, variables en número para cada ejercicio, de modo que en algunos de ellos y según afirmación de la propia recurrente “sólo se efectuó una operación”, “aquella que normalmente caracteriza al contribuyente de la Cédula Octava”. La simple circunstancia de que en alguno de estos ejercicios —el que ahora se analiza— haya aumentado el número de enajenaciones, no puede conducir a variar la calificación de la renta, ni aún cuando se haya recurrido a intermediarios y comisionistas y aceptado la forma de pago en letras de cambio pues todo ello es también de uso corriente en el caso de operaciones gravadas en la Cédula de Valorización.

DEDUCCION DE INTERESES

La Fiscalización objeta la deducción

de intereses que autoriza la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Ordinal Tercero del artículo 33, por lo que respecta a las parcelas identificadas en este fallo con los Nos. 1 y 2 y, al efecto, acorta el lapso en el cual estos intereses se aplican, calculándolos desde la fecha de los documentos de partición de la herencia entre la Comunidad y sus coherederos. Igual procedimiento utiliza en la determinación de la renta respecto de las parcelas identificadas con los Nos. 3, 4, 5, 6 y 7. Como ya quedó decidido en el Capítulo I de este mismo fallo, el criterio acogido por la Fiscalización es jurídicamente erróneo, debiendo efectuarse el cálculo de los intereses a partir del 13 de enero de 1950, fecha en que falleció el causante, señor Carlos L. Pérez. En consecuencia, se modifican los reparos en el sentido de ampliar el término de cómputo de los intereses, entre la mencionada fecha y aquella determinada en la Fiscalización respecto de la enajenación de cada una de las parcelas mencionadas. La Administración deberá efectuar, en la operación de liquidación posterior a la presente sentencia, los ajustes correspondientes.



6.—Nº 423.—TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: DAMASCO DE SIMONE). PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—SIN LUGAR.—DE 16-1-70.

EXONERACION:
TERMINO

El problema planteado al Tribunal se circunscribe al hecho de precisar si la solicitud de exoneración de impuesto formulada por el ciudadano Carlos Damasco De Simone, el 6 de febrero de 1969, fue interpuesta, tal como él lo sostiene, dentro del plazo que al efecto se establece en el parágrafo único del artículo 40 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, o si por el contrario lo fue extemporáneamente, según el criterio administrativo.

Afirma el contribuyente en su escrito recursorio que su solicitud de exoneración sí fue introducida en el tiempo reglamentario, puesto que entre el día 2 de enero de 1969, fecha ésta en que recibió el Permiso de Habitabilidad y el 6 de febrero del mismo año, oportunidad en que fue consignada la petición en referencia, no habían transcurrido los 30 días a que se contrae el artículo 40 del Reglamento en su parágrafo único, ya que tal lapso, según el recurrente, debe computarse por días hábiles y no por días continuos, como lo hizo la Oficina Administrativa.

Cree tener derecho el contribuyente a que dicho lapso se compute por días hábiles en virtud de que el artículo 146 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

expresa que: "para todo lo no previsto en este Capítulo —se refiere al procedimiento en los Tribunales de Impuesto sobre la Renta— regirán las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean aplicables". "En efecto —alega el recurrente— de acuerdo al mencionado Código, es un principio ya reconocido por la Jurisprudencia y Doctrina venezolanas, que, cuando no se especifica la naturaleza de los días que forman el lapso, éstos deben entenderse como días hábiles, pues cuando el referido Código exige que sean consecutivos, por ejemplo, así lo determina". Para ilustrar su exposición, el recurrente cita el contenido del primer aparte del artículo 545 del Código de Procedimiento Civil, según el cual después de la contestación a la demanda, "el Juez emplazará a las partes... para una nueva reunión pasados cincuenta días consecutivos".

Dentro de los alegatos de informes el contribuyente trae a colación la jurisprudencia de este mismo Tribunal contenida en sentencia Nº 303, del 13-8-65; así como algunos criterios de interpretación de las Leyes fiscales expuestos por los doctores Manuel Acedo Mendoza y Juan Verhook H., publicados en la Revista Nº 135 del Colegio de Abogados del Distrito Federal y en el libro "Criterios de Interpretación y Aplicación de

la Ley de Impuesto sobre la Renta, respectivamente.

Pasa el Tribunal a examinar los argumentos aducidos por el recurrente en apoyo de la tesis que sustenta y comienza por el que se refiere a la aplicación supletoria del Código de Procedimiento Civil a los lapsos en general. Observa el Tribunal que efectivamente, el artículo 146 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dispone: "Para todo lo no previsto en *este Capítulo* regirán las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, *en cuanto sean aplicables*" (subrayado del Tribunal); pero cabe señalar que esta norma aparece inserta en el Título XII de la Ley, atinente a los recursos, concretamente dentro del Capítulo IV que trata del Procedimiento en los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, es decir, la naturaleza jurídica de las relaciones que regula el articulado que forma dicho Capítulo IV, son esencialmente de carácter procesal. Es cierto también que en los términos o lapsos judiciales no se contarán los días feriados, si no se han habilitado, tal como lo dispone el artículo 150 del Código de Procedimiento Civil; pero como se ve, esa disposición no habla de lapsos en general, sino de lapsos judiciales, es decir de lapsos expresamente individualizados, debidamente calificados. El Capítulo IV del Título de la Ley de Impuesto sobre la Renta regula, como ya se ha expresado, las fases del proceso, que se impulsa con la interposición del recurso contencioso fiscal previsto en el Capítulo II del mismo Título XII de la Ley, el cual procede, una vez agotada la vía gubernativa contra una decisión o resolución adminis-

trativa; con ese recurso se someten al control jurisdiccional aquellos actos de la Administración Pública que el reclamante considera vulneran un derecho consagrado a su favor por disposiciones legales o reglamentarias, en la materia de Impuesto sobre la Renta. De modo pues, que las disposiciones del Capítulo IV, Título XII, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dentro de las cuales se halla el artículo 146, sólo tienen aplicación una vez que se ha interpuesto el denominado recurso contencioso-fiscal y el Tribunal ha entrado a conocerlo.

En el caso concreto de autos, el contribuyente ha hecho uso de un derecho de petición ante funcionario público, expresamente consagrado por el ordinal 10º del artículo 3º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que no guarda ninguna relación con la materia procesal, es un derecho previsto por una norma sustantiva y en consecuencia de naturaleza jurídica muy distinta de la adjetiva o procesal, de modo que el lapso dentro del cual se ha previsto puede ejercerse ese derecho no tiene ninguna vinculación concreta con el artículo 146 de la Ley, ni en general con los lapsos procesales.

El término que se establece en la disposición reglamentaria, de cuya aplicación se trata (Parágrafo Unico del Artículo 40 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto sobre la Renta), es un plazo improrrogable que lleva implícito el desistimiento de hacer uso del derecho de petición a que el mismo se contrae. La calificación de tal lapso como "días hábiles", conduciría a una ampliación del término establecido por la norma reglamentaria con base en consideraciones ex-

trañas a la materia jurídica vinculada a la cuestión controvertida.

También trae el recurrente entre sus alegatos citas de jurisprudencia de este mismo Tribunal contenidas en sentencia N° 303 del 3-8-65. A este respecto se observa que la materia entonces decidida no guarda con el presente caso ninguna conexión, en aquella oportunidad se trataba de precisar los “días hábiles” transcurridos entre la fecha de recepción de una planilla de liquidación y la de interposición del recurso contra ella intentado, era una cuestión de hecho, totalmente distinta de la aquí controvertida, que lo es de derecho.

En virtud de lo expuesto el Tribunal considera que la respectiva Oficina Administrativa ha hecho en su Resolución N° HIRC 030-00750, del 10-3-69, una correcta aplicación del párrafo único del artículo 40 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues entre la fecha de recepción —2 de enero de 1969— de la Cédula de Habitabilidad N° 7576-A, otorgada al inmueble de cuyas rentas se solicitó exoneración y la introducción de la solicitud a tales fines —6 de febrero de 1969—, transcurrieron, evidentemente más de treinta (30) días continuos.—Así se declara.

7.—N° 424.—TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: SERVICIOS HYDROCARB C. A.). PONENTE: EL PRESIDENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—CON LUGAR.—DE 5-2-70.

PRESCRIPCION:
INTERRUPCION

La prescripción liberatoria es un medio de extinción de las obligaciones tributarias, como consecuencia de la inercia del acreedor, para hacer efectivo su crédito, durante un período de tiempo determinado. Preciso es pues, que para que se interrumpa la prescripción aparezca de modo claro, inequívoco y preciso la voluntad de ejercer un derecho por parte del acreedor y que este dere-

cho esté plenamente especificado e identificado, es decir, que se sepa cuál es su origen y fundamento. “No sería suficiente para interrumpir el curso de la prescripción la simple manifestación del presunto acreedor de querer investigar si hay alguna relación o hecho en razón de la cual él pueda tener un crédito contra el supuesto deudor, sino que es imprescindible el que se indique y exprese la existencia de tal crédito, así como cuál sea su origen”. (Ricardo Sillery López de Ceballos, Apuntaciones sobre la

prescripción en materia de Impuesto sobre la Renta).

En este sentido tenemos la Sentencia de la Corte Federal del 16-7-54, en la cual se refiere a los medios propios del Derecho Fiscal para interrumpir la prescripción, así: "En materia fiscal, es unánimemente aceptado por la Doctrina que no sólo se opera la interrupción de la prescripción por la demanda judicial y los actos procesales, sino por todos aquellos actos que evidencien la voluntad del Fisco de hacer valer sus derechos, traducida en forma autorizada por la Ley. Y de allí que, a la par de la compulsión judicial y el reclamo por vía administrativa, no son menos eficaces para lograr tal finalidad los actos propios de la administración interna dirigidos a recabar lo que al Fisco se debe, tales como las actas levantadas por los Fiscales del Ramo y la consiguiente liquidación. Tanto es así, que el acto administrativo tiene por su propia virtualidad características de acto compulsorio".

Ahora bien, para que determinados actos surtan sus efectos interruptorios, no basta que el Fisco "evidencie su voluntad de hacer valer sus derechos" sino que esto debe hacerse de manera y modo que se cumplan otros requisitos concurrentes a que el acto interruptivo sea perfecto. Así lo señala el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta al establecer en sentencias Nos. 175 y 195 del 8-5-62 y 29-11-62, respectivamente, de manera clara y precisa, la doctrina que sirve de base y justificación, a la aceptación en el Derecho Fiscal de otros medios de interrupción de la prescripción distintos a los existentes en el

derecho común, a saber: "De un examen de las causas de interrupción de la prescripción establecida en el Cód. Civ. se llega a la conclusión que son dos los requisitos fundamentales que todas y cada una de ellas tienen en común, a saber: la existencia de un derecho en una de las partes con la consiguiente manifestación de voluntad de ejercerlo, y, por otra parte, el conocimiento del deudor de la voluntad manifestada por medios legales por el acreedor, del cobro o ejercicio de su derecho". Y más adelante se asienta: "En virtud de las consideraciones expuestas, debe deducirse como norma general aplicable a la materia fiscal que aquellos actos de la Administración o del representante fiscal, de los cuales se evidencia su voluntad de cobrar, y que hubieren llegado al conocimiento del contribuyente por los medios legales, son causas suficientes a los fines de la interrupción de la marcha de la prescripción".

Queda por examinar, si un oficio de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, es un medio idóneo para interrumpir la prescripción liberatoria que esté corriendo a favor de un contribuyente. La simple comunicación dirigida por la Oficina Liquidadora a un contribuyente, en referencia a la relación tributaria causada: Fisco-sujeto impositivo, no es un medio propio de interrupción de la prescripción. La Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en sentencia N° 501 del 29-7-55 sostuvo que un oficio dirigido al contribuyente "requiriéndolo a informar las rentas que había omitido" interrumpía la prescripción porque tal gestión había servido

para mantener la vigencia del crédito fiscal. Posteriormente las sentencias Nos. 55, 58, 59 y 62 del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta establecieron la doctrina acerca de las condiciones y circunstancias que debían operar para que el oficio produjese la interrupción de una prescripción en curso, tal en síntesis: que esté claramente determinado el contribuyente destinatario del oficio; que se precise de manera cierta sobre cuál o cuáles ejercicios recae la labor investigadora; que se indique el impuesto causado para el ejercicio de que se trate y el monto de la renta gravable que hubiere dado lugar a dicha liquidación. En sentencia N° 175 del 8-5-62 el mismo Tribunal de Apelaciones estableció que un oficio de la Administración del Impuesto, ordenando una investigación al contribuyente, no interrumpe la prescripción que esté corriendo, así: "...un acto de esa naturaleza no es suficiente para interrumpir el curso de la prescripción, por cuanto sólo predispone la realización de una investigación y una simple disposición de esta naturaleza no podría elevarse al grado de causa de interrupción, mediante aplicación analógica de las disposiciones pertinentes del Código Civil, por no asimilarse a ninguna de las causas de interrupción admitidas por éste. Otra cosa sería si la Ley fiscal la declarase suficiente para interrumpir la prescripción".

"La decisión por parte de la Administración General del Impuesto sobre la Renta de averiguar la veracidad de los actos aportados por el contribuyente, tiene el efecto de obligar al contribuyente a poner a disposición de la Administra-

ción General del Impuesto sobre la Renta todos sus papeles y los datos necesarios a los fines de la verificación de sus propias declaraciones, pero no el de interrumpir la prescripción por las razones anotadas. No puede decirse lo mismo del Acta Fiscal o de la emisión de la planilla de liquidación complementaria, porque ella sí traduce la voluntad fiscal de cobrar y la existencia de un derecho específicamente determinado el cual se quiere ejercer. Mal podría pensarse por otra parte, que pretenda el Fisco ejercer el cobro en vista de acreencias que presumiblemente no tiene, porque a falta de conclusiones fiscales contrarias, hacen fé las declaraciones del contribuyente".

De la lectura de todos los pronunciamientos enunciados anteriormente, se deduce que para que un oficio dirigido por la Administración General del Impuesto sobre la Renta surta los efectos de interrumpir una prescripción en curso, es menester que de tal comunicación se desprenda la voluntad del Fisco de hacer valer sus derechos, de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y con base a la existencia de un hecho imponible que no fue gravado en su debida oportunidad, señalándose de modo claro y específico en qué consiste ese derecho, y cuáles son la naturaleza y origen del mismo. Además, todas esas circunstancias deben ser conocidas suficientemente por el contribuyente.

III

Al analizar el caso de autos, el Tribunal deja constancia de lo siguiente:

la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *ratione temporis* al asunto planteado (1958) no contiene, a diferencia de la actual, ninguna previsión en cuanto sean los medios idóneos para interrumpir la prescripción, que conforme a lo dispuesto en su artículo 90, es quinquenal y comienza a correr, a partir del último día en que deba hacerse la declaración. La planilla complementaria N° 402-842, se refiere al ejercicio que finalizó el 30-9-58 a tenor de las disposiciones legales transcritas, la prescripción de cinco (5) años comenzó a correr el último día del lapso en que debía hacerse la declaración o sea el día 30-12-58. y en consecuencia se consumaba el día 30-12-63, pero como a la contribuyente le fue concedida prórroga para presentar dicha declaración, hasta el 30-3-59 el lapso previsto para la consumación de la prescripción abarca entonces el período comprendido entre ese día y el 30-3-64.

El 18 de abril de 1959, mediante el oficio N° L-41-383 ya identificado anteriormente, la Administración General del Impuesto sobre la Renta, requirió información acerca de una partida deducida en la declaración y correspondiente a gastos de viaje y representación, oficio que, a juicio del Tribunal y de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia citadas al efecto en la parte motiva de esta sentencia, carece de las condiciones necesarias para tenerlo como un acto compulsorio eficaz en la interrupción del período prescriptorio.

El mismo 18 de abril de 1959 se emitió la planilla *bona fide* N° 87.230 a cargo de Hydrocarb y correspondiente a la declaración de rentas del período

11-10-57 a 30-10-58. Es criterio jurisprudencial, muchas veces asentado por este Tribunal y por la Suprema Corte de Justicia, que la planilla de liquidación *bona-fide*, debidamente notificada, interrumpe la prescripción de la obligación abstracta de pagar los impuestos sobre los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio respectivo y abre el lapso de prescripción de la deuda liquidada e individualizada en la planilla. De manera que el término a partir del cual debe iniciarse el cómputo del lapso señalado en la Ley para prescribir, es la fecha de la notificación de la planilla de liquidación *bona fide*, y no el último día del lapso en el cual debía hacerse la declaración, puesto que la interrupción de la prescripción, hace inútil el tiempo transcurrido hasta ese momento. De acuerdo con el criterio expuesto, la nueva prescripción se consumaba entonces el 18-4-64, suponiendo que fue recibida por la contribuyente el mismo día de su emisión.

Por auto para mejor proveer de fecha 3-12-69, el Tribunal solicitó de la Administración General del Impuesto sobre la Renta el original de la constancia de recibo de la planilla de liquidación *bona fide* N° 87.230, de fecha 18-4-59, manifestando el Dr. Víctor Velásquez N., abogado fiscal adscrito a ese Despacho, por auto del día 18-12-69, que no era posible suministrar el original o en su defecto copia certificada de dicha constancia de recibo de la planilla de liquidación emitida a cargo de Servicios Hydrocarb, C.A.

En sentencia N° 422, del 7 de enero del corriente año, este Tribunal ha sentado lo siguiente: ...“fundamentándose

el instituto jurídico de la prescripción, tanto en el derecho común como en el derecho tributario, en los principios de seguridad jurídica y de sanción a la negligencia del acreedor en reclamar su crédito, el deudor que la opone debe llenar dos extremos probatorios: primero, probar el momento en que se abre el término prescriptorio por efecto de la exigibilidad de la obligación cuya extinción se alega y, segundo, demostrar que el lapso establecido a tal efecto por la Ley ha cumplido totalmente su decurso; esto último se efectúa mediante la simple operación de un cómputo, en el calendario, adecuado al lapso previsto en la norma. Verdad es que la prescripción no se consume, al igual que la caducidad, fatal y necesariamente con el simple transcurso del tiempo y que ella puede ser interrumpida por el acreedor mediante la realización de ciertos actos a los cuales, el derecho, acuerda esa específica cualidad. Puede, así, el acreedor, destruir el alegato de prescripción invocado por su deudor probando que no fue negligente en el cobro de la deuda y que ha utilizado los medios adecuados para exigir su cumplimiento; pero la carga de la prueba de que la prescripción ha quedado interrumpida por efecto de la realización de actos idóneos a lograrlo corresponde, precisamente, al acreedor que alega la pervivencia de su crédito, y nunca al deudor, el cual siempre se exceptiona válidamente produciendo la evidencia de los extremos ya anotados”.

En el caso presente la administración fiscal invoca a su favor el efecto interruptorio de la planilla bona fide N° 87.230, del 18-4-59, pero el examen de

autos no revela en forma clara y fehaciente la fecha de notificación de dicha planilla, ni el momento en que ésta tuvo lugar, pues no ha sido traído al expediente el debido comprobante de recibo. Resulta imposible para los juzgadores apreciar si en efecto, tal liquidación fue un acto administrativo eficaz por efecto de su notificación a la contribuyente. A este último respecto la jurisprudencia de este mismo Tribunal ha sostenido de manera reiterada “que la prueba de los actos administrativos, incluida en ellos la notificación, se rige por el principio de intermediación subjetiva, esto es, que corresponde a la parte que con mayor facilidad puede allegar a los medios probatorios adecuados, y que, como tales actos son unilaterales y dependen de la voluntad de órganos y funcionarios, su prueba corresponde o atañe a la propia Administración Pública”.

En consecuencia de lo expuesto, y a falta de una prueba adecuada de la interrupción de la prescripción liberatoria alegada por la contribuyente, el Tribunal ha de admitir dicho alegato de prescripción y a tal efecto declara extinguida la obligación de pagar el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 1-10-57 a 30-9-58 a que corresponde la planilla de liquidación complementaria N° 402.842, del 14-4-64, por Bs. 5.184,06, por basarse en un hecho que a juicio del Tribunal carece de la suficiente relevancia jurídica para interrumpir la prescripción, como se dijo anteriormente, además de haber sido notificada dicha planilla complementaria el 27-4-64 según lo asienta la contribuyente en el propio cuerpo

de la planilla y lo corrobora la Administración General del Impuesto sobre la Renta en sus conclusiones escritas de in-

formes (página 51 del expediente) o sea después de consumado el período prescriptorio; y así se declara.

8.—Nº 425.—TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: MOISES ALVAREZ). PONENTE: EL PRESIDENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—PARCIALMENTE CON LUGAR.— DE 24-2-70.

PRESCRIPCIÓN

En la materia relativa al impuesto sobre la renta, la Jurisprudencia, tanto de este Tribunal como de la Corte Suprema de Justicia, ha venido sosteniendo de manera constante, reiterada y uniforme que, entre otros, las planillas de liquidación, emitidas con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y notificadas o recibidas por el destinatario, son medios idóneos para interrumpir la prescripción que de los derechos fiscales, está corriendo a favor de los contribuyentes, jurisprudencia que en esta oportunidad se acoge y ratifica. Pero la cuestión de mayor entidad que se plantea, es la del alcance que en materia de interrupción de la prescripción ha de atribuirse a las planillas de liquidación emitidas y recibidas por los contribuyentes. Con respecto a tal cuestión cabe se-

ñalar que la Ley tributaria crea a cargo de las personas y comunidades la obligación de pagar los impuestos que ella establece, de modo que los derechos del Fisco están referidos esencialmente a esa obligación abstracta y los beneficiarios de enriquecimientos deben declarar la totalidad de los que obtengan dentro de los ejercicios que la Ley les atribuye o que ellos hayan escogido; la circunstancia de que tales enriquecimientos provengan de fuentes diversas, no conlleva, a juicio de este Tribunal la divisibilidad de la obligación tributaria, concebida en los términos legales, en abstracto.

Las diversas categorías de rentas sólo importan en cuanto ellas están gravadas en una primera fase (cedular) con tasas proporcionales de mayor o menor intensidad, según el origen del enriquecimiento; pero luego pasan a engrosar el total que va a servir para determinar el im-

ponible con el impuesto complementario progresivo; todas están determinadas por el mismo Estatuto Impositivo, son devengadas en un mismo ejercicio gravable y en fin, se pechan sólo en cabeza del beneficiario.

De manera que, aceptando como está que la planilla de liquidación es un medio idóneo para interrumpir la prescripción en materia de impuesto sobre la renta, y que la obligación tributaria es indivisible por su naturaleza, resultaría erróneo entrar a hacer discriminaciones respecto de tal obligación, por lo tanto este Tribunal comparte el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, en decisión del 15 de julio de 1964, así: "Esta, (la planilla) en efecto, al tiempo que interrumpe, como ya se dijo, la prescripción de los derechos del Fisco, o dicho lo mismo en otro modo, la de la obligación abstracta de pagar el impuesto, establecida en la Ley, abre, a partir de la fecha en que su pago se hace exigible, el término de prescripción de la obligación concreta de pagar el impuesto liquidado e individualizado en dicha planilla".

Pues bien, habiéndose interrumpido la prescripción el día 20-9-57, mediante la planilla de liquidación N° 041722 ya citada, para el día 22-3-62, fecha en que fue levantada el Acta Fiscal N° 2, relativa al ejercicio 22-12-55 a 23-12-56, no habían transcurrido los cinco (5) años a que se refiere el artículo 94 de la Ley de la materia aplicable al citado ejercicio. La prescripción de los derechos fis-

cales no llegó pues a consumarse y así lo declara el Tribunal.

DEDUCCIONES EN VALORIZACION Y PRUEBA

Respecto a los comprobantes presentados en autos, que se encuentran a los folios 14, 15, 16, 18 y 19 del expediente, no impugnados, tachados o redarguidos en el curso del proceso por la Representación Fiscal, de fechas 6 de mayo de 1955, 15 de julio de 1955, 21 de mayo de 1955, 10 de mayo de 1954 y 1° de junio de 1954, respectivamente, estima el Tribunal como suficiente su valor probatorio en lo referente a las cantidades de dinero en ellos representados (Bs. 5.000,00; 5.023,00; 2.000,00; 14.000,00 y 12.000,00 en su orden) como gastos realizados en mejoras y construcciones de algunos de los inmuebles objeto de las negociaciones investigadas, según las Actas Nos. 2 y 4, ya referidas.

En consecuencia los sentenciadores disponen que los gastos a que se refiere la documentación anterior, sean tomados en cuenta como deducciones de la Cédula de Valorización, conforme a los generales de la Ley de la materia, aplicable al presente caso. En cuanto a la multa aplicada de conformidad con la disposición contenida en el artículo 56, de la Ley de la materia de 1956, ella debe ser adecuada a los resultados que se obtengan de la nueva liquidación que se ordena efectuar, conforme al dispositivo de esta sentencia.

9.—Nº 42.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CASO: INDUSTRIAL FOTOGRAFADORA DE MARACAIBO).—PONENTE, DR. JESUS HERRERA VILLAMEDIANA.—DE 9 DE OCTUBRE DE 1968.—CON LUGAR.

LLEVAR CONTABILIDAD:
QUE SE ENTIENDE POR TAL.

III

Ahora bien, para decidir la presente controversia el Tribunal examinará en primer término el contenido, alcance y sentido de las normas jurídicas de derecho formal cuya transgresión se atribuye a la contribuyente, tanto en lo que se refiere a la normativa especial "de llevar contabilidad", que establece la ley fiscal para algunos sectores importantes de la población contribuyente, a los fines del impuesto, así como su concordancia reglamentación privada en el campo del derecho positivo mercantil. En efecto, el artículo 71 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable, establece que los contribuyentes están obligados a llevar (sic) en forma ordenada y correcta ... los libros y registros que reglamentariamente se determinan ... Esta disposición legislativa de "llevar" contabilidad consagrada en la ley especial, aparece desarrollada, para el grupo de los comerciantes e industriales, en el artículo 44 del Reglamento de dicha ley, cuyo texto es el siguiente:

"Los comerciantes e industriales *deberán llevar* además de los libros que prescribe el Código de Comercio, los

registros que sean necesarios para determinar correctamente su renta neta y dar cumplimiento a las exigencias de la Ley y de este Reglamento" (su-braya el Tribunal).

En relación con esta materia, nuestro Código de Comercio en efecto prescribe que todo comerciante (y naturalmente los industriales) *debe llevar* en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios y que además *podrá llevar* todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones (artículo 32) y respecto del libro de inventarios mencionado en último término, nuestra legislación mercantil determina la obligación de aquellos sujetos de hacer al comienzo y al final de cada año una descripción estimatoria de *todos sus bienes*, tanto muebles como inmuebles y de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio (artículo 35).

Como se puede apreciar, la norma de derecho privado en su estructura configura una mayor extensión conceptual de la contabilidad material de la cual carece el mandato de la ley fiscal aplicable, como que ésta, en cuanto se refiere a la anotación de los inventarios, parece

interesarle solo la especificación, muy justificada por cierto, de los bienes destinados a la venta (artículo 49 del Reglamento de 1956), siendo que por "inventario" debe entenderse en el sentido lato del término, aquella descripción universal que debe hacer el comerciante del estado de su patrimonio en una determinada fecha y reproducida en sus registros cada año en el propósito de servir no sólo su propio interés y el de los terceros, en razón específica de la actividad, sino también al esfuerzo de mantener disponible y utilizable, en determinadas categorías esquemáticas, la versión periódica de sus operaciones con fines de satisfacer adecuadamente el deber ser fiscal.

Planteadas así la controversia, este Tribunal Segundo observa lo siguiente:

A la contribuyente se la ha impuesto una multa porque según la Administración Seccional del Impuesto "no lleva el Libro de Inventarios y Balances" a que está obligado según la ley. Empero, este hecho que se le atribuye, lo infieren los representantes del Fisco, como se establece claramente en el texto de las actas y la resolución que se ha transcrito, y lo sostiene enfáticamente en sus informes ante el Tribunal, la Abogada Fiscal Dra. Carmen Febres de Milanés, de la circunstancia de haber comprobado que aquélla (la contribuyente) no registra, es decir, no anota en el referido libro, ninguna información relativa a sus inventarios y balances. En opinión del Tribunal, tal irregularidad observada en los libros de la contribuyente no puede en modo alguno conducir a la aplicación de la sanción pre-

vista en el artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1961 aplicada, porque ello no constituye en absoluto violación de los presupuestos fácticos de las normas de derecho formal que obligan a los contribuyentes a llevar contabilidad, en los términos en que lo establecen las disposiciones legales y reglamentarias que se han examinado. Los propios fiscales confiesan (Acta Nº 70 del 17-2-68) que la contribuyente les presentó el libro en referencia, sólo que en él no aparece "ninguna anotación de los inventarios y balances", es decir, que se trata de un libro ni más ni menos que llevado irregularmente sin las referencias concernientes a los estados financieros indicativos de su denominación. No habiendo sanción expresa en la ley especial, tal omisión a lo más que podría inducir es a considerar la aplicación del procedimiento presuntivo de la estimación de oficio de la renta, que en sí mismo constituye una sanción, en el hipotético caso de que se hubiera determinado la insuficiencia de la información contable contenida en los libros de la contribuyente, para comprobar sus enriquecimientos declarados o no.

La jurisprudencia e igualmente la doctrina del derecho privado que rige las actividades de los comerciantes convienen plenamente en la idea de que los libros llevados irregularmente constituyen indicios probatorios susceptibles de ser apreciados por los jueces, investidos como están éstos de la misma libertad de apreciación con que pudieran no tomar en consideración al libro regularmente llevado, en el sentido del artículo 38 del Código de Comercio (Compilación del

Dr. Marino Arcaya, Tomo I, página 130), todo lo cual permite llegar a la lógica conclusión de que cualquiera sea el vicio de que adolezca el libro, ello no podrá jamás acarrear jurídicamente su inexistencia física o material, puesto que la frase "llevar libros" en todas partes no significa más que tenerlos, poseerlos y mantenerlos, para anotar en ellos, la cuenta y razón de las operaciones mercantiles y es en este sentido y no en otro como lo ha utilizado el legislador. De esta terminología técnica acuñada por el uso corriente, que tiene su acepción propia en materia contable, deviene en el lenguaje usual el sustantivo "tenedor de libros" para designar al profesional encargado de cuidar la contabilidad de las empresas o "teneduría de libros" para referirse a tal actividad. De manera que "llevar libros" no significa sino "tener libros" según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, y en este sentido el prestigioso profesor y lexicógrafo venezolano Roberto Martínez Centeno, en su conocidísima obra "Barbarismos y Solecismos", Editorial Elite,

Caracas, 1944, página 28, ha expresado con acierto que la frase "llevar libros" es no obstante su admisión un barbarismo terminológico pues lo castizo es decir "tener libros". La gente dice —apunta Martínez Centeno— "Antonio lleva los libros de ese almacén", cuando debería decir "Antonio tiene los libros de ese almacén".

IV

Por consiguiente este Tribunal Segundo encuentra que la actuación de la Administración Seccional del Impuesto sobre la Renta de Maracaibo carece de fundamento pues no habiéndose infringido la normativa de la ley especial y de su reglamento por la recurrente, dado que si tiene o lleva el libro de inventarios, como ha quedado demostrado, la sanción genérica prevista en el artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1961, es desde todo punto de vista, para el caso concreto y todos sus accesorios, ilegal y por tanto improcedente y así se declara.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada trimestral.
Organo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario
Director: Dr. Marco Ramírez Murzi
Apartado 1821 - Teléfono 818685
Caracas - Venezuela

Año VII, Número 37, Volumen VII, julio-agosto-septiembre

M. A. García & Hijo, Impresores - Sur, 15 - 107 - Tel. 557961 - Caracas.

S U M A R I O

I.—*JURISPRUDENCIA.—Sentencias.*

- 1) N° 410.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Protinal). De 11-8-69. Sin lugar.
- 2) N° 411.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Papelera Industrial). De 11-8-69. Sin lugar.
- 3) N° 415.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Luz Eléctrica de Venezuela). De 14-8-69. Parcialmente con lugar.
- 4) N° 419.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Protinal). De 20-10-69. Exhibición de documentos.
- 5) N° 422.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Comunicado Pérez Rolando). De 7-1-70. Parcialmente con lugar.
- 6) N° 423.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Damasco de Simone). De 16-1-70. Sin lugar.
- 7) N° 424.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Servicios Hydrocarb C. A.). De 5-2-70. Con lugar.
- 8) N° 425.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Moisés Alvarez). De 24-2-70. Parcialmente con lugar.
- 9) N° 42.—Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta (Industrial Fotograbadora de Maracaibo). De 9-10-68. Con lugar.