

Revista de

35

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.970**

*marzo
abril*

SUMARIO

I.—ESTUDIOS

- 1) Estudio sobre la competencia del abogado de la Contraloría General de la República para actuar en juicios.

Drs. Freddy Orlando S. y César J. Hernández

II.—JURISPRUDENCIA.—*Sentencias*

- 1) N° 401.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Mercantil Tuy). De 11-7-69. Recurso de hecho.
- 2) N° 402.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Barboza). De 22-7-69. Sin lugar.

Estudios - 1

Estudio Sobre la Competencia del Abogado de la Contraloría General de la República para Actuar en Juicios

Por los Abogados:

Freddy Orlando S. y César J. Hernández

Constituye un punto de gran interés dentro de la problemática fiscal, la representación jurídica del Organismo Contralor, por lo que respecta a su alcance y competencia.

Es por esto por lo que motivados por el deseo de aportar algunas observaciones sobre esta temática, nos hemos sumergido en el estudio de las diversas disposiciones legales previstas en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, con el objeto de precisar su contenido y alcance; todo esto referido a la competencia del Abogado de la Contraloría para actuar en juicios en relación con aquellos asuntos en que tenga interés la Contraloría.

En torno a este ensayo de análisis interpretativo, para mejor comprensión, hemos acordado dividir el presente estudio en varios puntos, los cuales ubicamos dentro del siguiente esquema y enunciamos a continuación:

I Reparos formulados por la Sala de Examen de conformidad con el artículo 166 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

1.—Reparos a las cuentas de ingresos:

A) Competencia para defender por ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, los reparos formulados por la Sala de Examen a las Cuentas de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, por ese concepto.

B) Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda, los reparos formulados por la Sala de Examen a las Cuentas de otras Oficinas de Administración de Rentas.

2.—*Reparos a las cuentas de gastos:*

C) Competencia para representar a la Hacienda en todo Juicio de Cuentas de que conozca el Tribunal competente, con arreglo a los trámites del procedimiento establecido en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

3.—*Otros reparos:*

D) Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda, los reparos formulados por la Sala de Examen, a los distintos Despachos del Ejecutivo, con ocasión de los contratos celebrados con el Ejecutivo Nacional.

E) Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda, los reparos formulados por la Sala de Examen, a los funcionarios que hayan hecho pagos ilegales por cuenta del Tesoro Nacional o por cualquier Oficina de Administración de bienes o materiales, así como también, sumas que se adeuden al Tesoro Nacional.

II *Ejecución de las cauciones previstas en el artículo 128 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.*

F) Competencia para hacer efectivas por ante los Tribunales Civiles, las Cauciones otorgadas en favor de empleados públicos, mediante la ejecución de las mismas.

III *Responsabilidad administrativa y penal de funcionarios y extraños prevista en el numeral 7 del artículo 172 y numeral 6 del artículo 174 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.*

G) Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda, las Decisiones de Culpabilidad Administrativa, emanadas del Departamento de Investigaciones de este Organismo Contralor y que hayan sido objeto de apelación por los interesados para ante los referidos Tribunales, de conformidad con el Artículo 159 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

H) Competencia para actuar por ante los Tribunales Penales en nombre de la Contraloría, en aquellos casos en que se hayan rendido declaraciones falsas al Contralor de la Nación o a cualquier otro funcionario del Departamento de Investigaciones, así como también en aquellos casos en que se tenga conocimiento de haberse cometido soborno, cohecho u otro delito semejante; pudiendo en ambos casos pedir el enjuiciamiento de las personas incursoas en tales delitos.



1.—*Reparos a las cuentas de ingresos:*

A) *Competencia para defender por ante los tribunales del Impuesto sobre la Renta, los reparos formulados por la Sala de Examen a las cuentas de la Administración General del Impuesto sobre la Renta.*

Examinadas las cuentas del Administrador General del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo previsto en el Artículo 166 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, compete a la Sala de Examen del Organismo Contralor, para el caso de objeción, bien por errores en la liquidación de las rentas; mala declaración de los contribuyentes, falta de pago de rentas liquidadas o por falta de liquidación de rentas causadas por omisión de penas en caso de contravenciones comprobadas; *hacer los reparos a las cuentas y dar traslado al funcionario competente de los recaudos del caso*, según lo previsto en el numeral 6 del Artículo 168 *ejusdem*.

Con base a lo expuesto, establece la citada Ley en cuanto al procedimiento a seguir en su Artículo 419, que la Sala de Examen remitirá a la Oficina de la Administración o al funcionario a quien se dirija el reparo, en pliegos certificados, la planilla de reparos que haya hecho por el respecto indicado, correspondiendo en nuestro caso a la Administración General del Impuesto sobre la Renta (numeral 1).

Como se observa, el sujeto reparado en un primer momento, es la propia Administración del Impuesto, quien a su vez, al recibir los pliegos de los reparos procederá a hacerlos llegar a los contribuyentes a quienes corresponde pagarlos, si tal es el caso, exigiéndoles recibo, para que los satisfagan o los contesten, si no los encuentran fundados dentro de un plazo improrrogable de ocho (8) días, a contar de aquél en que fueron notificados, o procederán a contestar directamente el reparo, si a ellos fuese dirigido (numeral 2).

Para el caso de que los reparos fueran contestados y posterior-

mente confirmados por la Sala de Examen, una vez notificado al contribuyente el acto administrativo recurrible, comenzará a correr el plazo de quince (15) días hábiles previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para la interposición del correspondiente Recurso Contencioso Tributario.

Sobre este particular afirma el Dr. Florencio Contreras en su estudio sobre el Régimen de Impugnación de los reparos formulados por la Contraloría, y publicado en la Revista N° 13 de Derecho Tributario, lo siguiente:

“En estricta y rigurosa lógica jurídica, la *relación jurídico-procesal debería considerarse constituida entre la Contraloría y la Administración*, un caso práctico de Derecho Inter-Administrativo, de modo que el contribuyente aparecerá, más bien, como una especie de “coadyuvante“ de la Administración”.

Más adelante, con relación a los ordinales previstos en el Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, observa el Dr. Contreras, lo que sigue:

“De ahí que la misma disposición hacendaria califique a la Administración como destinatario de los reparos (ordinales 1 y 2); y, más aún, que expresamente se le autorice a agregar, a la contestación que a los mismos hagan los contribuyentes, las informaciones y observaciones que creyere conveniente (ordinal 4); y, especialmente, que de manera expresa determine que esas oficinas o funcionarios responderán, subsidiariamente, por todos los reparos que, habiéndose tramitado administrativamente, no hubieren sido abonados (ordinal 7)”.

Finalmente concluye el citado autor que “no cabe duda de que los recursos que se deduzcan contra los reparos que se hagan (por la Sala de Examen) a las Cuentas de las Oficinas de Administración de Rentas, como lo es la de este impuesto, son, ciertamente, de los asuntos en que la Contraloría debe tener intervención, pues que ella misma ha sido la autora de los reparos recurridos. Por tanto, su personería (representación) jurídica debe ser ejercida por su Abogado en los procedimientos respectivos”.

A esto cabe agregar, que cuando nuestra Ley de Hacienda expresa “...ejercer la personería jurídica de la Contraloría en los asuntos en que ella debe tener intervención...” (Artículo 174, numeral 1), esto significa, sin lugar a dudas, que hay *una actividad propia del Orga-*

nismo Contralor, la cual debe ser atendida por el “Abogado” de la Contraloría”, como sucede en el presente caso, cual es la representación jurídica del Organismo por ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, cuando sean deducidos los recursos contenciosos tributarios para ante los referidos Tribunales, contra los reparos hechos por la Sala de Examen.

Sentada esta afirmación, es de suma importancia pasar a otro punto relacionado con esta materia, y el cual ciertamente merece la pena comentar, por cuanto, técnicamente, constituye un punto de doctrina susceptible de polémica.

¿Podrá el Abogado de la Contraloría, representar jurídicamente a ésta, para ante la Corte Suprema de Justicia, en la Sala Político-Administrativa, cuando las sentencias de los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, fueran apeladas bien por los contribuyentes o por él mismo?

Creemos que nadie más indicado que el propio Consultor Jurídico de la Contraloría General de la República, quien ha intervenido en el proceso y consecuencialmente ha contribuido a modelar la sentencia apelada; logrando con su perseverancia, tesón y estudio la decisión del caso, que sea él quien represente al Organismo Contralor, en la oportunidad que la apelación siga su curso por ante la Corte Suprema de Justicia.

Sin embargo, el Dr. Florencio Contreras, en el trabajo ya citado, asienta en un párrafo lo siguiente:

“...Por lo demás, parece evidente que no se trata de asuntos que correspondan a las atribuciones conferidas privativamente en esta Ley (de la Hacienda) al Procurador y, menos aún, a los Fiscales de Hacienda, en este caso, a los Fiscales del Impuesto. *En efecto: la atribución que puede considerarse conferida privativamente en esta Ley al Procurador, en estos procedimientos contencioso-fiscales, es la de ejercer la personería del Fisco ante la Corte Suprema de Justicia (Artículo 95, ordinal 1)...*”

Como se observa, nos encontramos con dos criterios aparentemente opuestos. ¿Hasta qué punto se contradicen? ¿Son acaso incompatibles? ¿Puede ser compartida esta atribución del ciudadano Procurador General de la República, con el Abogado de la Contraloría en cuanto a la representación jurídica del Fisco Nacional para ante la Corte Suprema? ¿Acaso no es concebible racionalmente que el ejercicio de la personería del Fisco Nacional por ante la citada Corte, sea

asumido por el Abogado de la Contraloría, autora de los reparos discutidos, y formulados precisamente por ésta, a las cuentas de la Administración?

Con estas preguntas, dejamos abierto el debate sobre el tema, e invitamos formalmente a opinar a los estudiosos de nuestro Derecho.

Sin embargo, para el supuesto de que la eventual competencia del Abogado de la Contraloría, para defender los reparos formulados por la Sala de Examen por ante la Corte Suprema de Justicia, no se aceptara, es de señalar, que de conformidad con lo previsto en la parte final del numeral 1 del Artículo 174 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, “en los asuntos en que tenga intervención la Contraloría y que estén atribuidos a aquellos funcionarios, cual sería el caso de la atribución privativa del Procurador, *el Abogado hará todo el trabajo preparatorio a la introducción de las respectivas instancias o a la intervención del Fisco en ellas; colaborará activamente en los mismos hasta su conclusión y podrá ser constituido apoderado especial por el Procurador, a voluntad de éste o a petición del Contralor de la Nación.*

Por todo lo antes expuesto, una vez apelada por el Abogado de la Contraloría la sentencia dictada por los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, si bien es cierto que competirá al Procurador General de la República, la representación privativa del Fisco ante la Corte Suprema, nada impide que el ciudadano Procurador General de la República, sustituya poder especial en la persona del Abogado de la Contraloría, para que represente al Fisco Nacional ante la Corte Suprema, *en todos aquellos casos relacionados con reparos formulados por la Sala de Examen*, y que una vez decididos por los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, son apelados por los contribuyentes para ante la citada Corte.

Nadie más idóneo que el Abogado de la Contraloría, que ha intervenido en todas las etapas procesales a que hubo lugar por ante los Tribunales del Impuesto, para que defienda los citados reparos por ante el máximo Tribunal de la República, ya que forzosamente estará más imbuido de la problemática del reparo y en consecuencia, con la celeridad que el caso amerita, estará en posibilidad de redactar los escritos de informes pertinentes, ya que viene manejando el caso desde la introducción del correspondiente Recurso Contencioso Tributario, por parte del contribuyente.

Por otra parte, para el supuesto caso de que sea declarado sin lugar el Recurso Contencioso Fiscal interpuesto por algún contribu-

yente y vencido el lapso de diez (10) días hábiles, previsto por la Ley de Impuesto sobre la Renta, sin que se haya interpuesto la Apelación correspondiente, el Acto Administrativo recurrido quedará firme administrativamente. En consecuencia, el contribuyente para el caso de haber garantizado previamente el monto del reparo, procederá a cancelar la planilla de liquidación correspondiente y, en su defecto el Abogado de la Contraloría de conformidad con lo previsto en el Artículo 138 *ejusdem*, pedirá la Ejecución de la Sentencia.

B) *Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda los reparos formulados por la Sala de Examen, a las cuentas de otras oficinas de administración de rentas.*

El acceso a la vía contenciosa que tiene el Abogado de la Contraloría en representación de ésta, no es solamente el que le proporciona el Juicio de Cuentas, ni la que anteriormente analizamos, pues no podemos pasar inadvertido que al Abogado de la Contraloría General de la República, compete por igual ejercer la personería jurídica de la misma en los procedimientos seguidos ante los Tribunales Superiores de Hacienda, en virtud de las apelaciones interpuestas por los contribuyentes contra los reparos que sean formulados por la Sala de Examen a las Cuentas de las Oficinas de Administración de Rentas.

Si bien es cierto, que de conformidad con el Artículo 202 de la Constitución Nacional, corresponde a la Procuraduría General de la República, representar y defender judicial y extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República lo que viene a investir al Procurador como el más calificado representante del Fisco Nacional—, representación ésta que le viene ratificada nuevamente por el Artículo 95 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, e igualmente, corresponde a los “Empleados y Oficinas encargadas de la Administración y Liquidación de Rentas Nacionales, cobrar judicialmente las cantidades liquidadas a cargo de los deudores o contribuyentes”, etc. (Artículo 104, numeral 11), cabe observar, que esta competencia, también le está atribuida a la Contraloría General de la República, ya que la misma Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, señala que entre las “atribuciones y deberes del Abogado de la Contraloría”, se encuentra la de “ejercer la personería jurídica de la Contraloría en los asuntos en que ella debe tener intervención, sin perjuicio de las atribuciones conferidas privativamente en esta Ley al Procurador General de la República y a los Fiscales de Hacienda” (Artículo 174, numeral 1).

En efecto, si analizamos el régimen que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional contempla para el trámite de los reparos que formula la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, a las Cuentas de las Oficinas de Administración de Rentas o a funcionarios sujetos a la Jurisdicción de la Contraloría por errores en los aforos o liquidaciones de rentas; por falta de pago de rentas liquidadas; por mala declaración de los contribuyentes; por falta de liquidación de rentas causadas por omisión de pena en caso de contravenciones comprobadas; y en cualquier otro caso en que no exista un procedimiento especial establecido por la Ley (Artículo 419, Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional), encontramos que es al Abogado de la Contraloría a quien compete asumir la defensa de esos reparos, cuando la resolución definitiva confirmatoria de los mismos sea apelada por los contribuyentes para ante el Tribunal Superior de Hacienda, todo de conformidad con el numeral 5 del Artículo 419 de la ya mencionada Ley Orgánica.

Creemos conveniente analizar brevemente el procedimiento que tiene lugar en el Tribunal Superior de Hacienda, con motivo de la apelación interpuesta por el contribuyente, cuando el reparo que ha sido formulado por la Sala de Examen a las Cuentas de las Oficinas de Administración de Rentas por cualquier ingreso público nacional, con excepción de los formulados por concepto de Impuesto sobre la Renta, es remitido al Tribunal de Hacienda, a quien compete decidir el asunto.

La práctica tribunalicia ha consagrado el siguiente procedimiento:

a) Recibido el expediente en el Tribunal de Hacienda, éste procede a darle entrada, anotándolo en el libro que a tal efecto lleva.

b) Mediante auto, se fija la tercera audiencia, después de la notificación que se haga al *Abogado de la Contraloría* y a la firma reparada, para iniciar el procedimiento previsto en el Artículo 159 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

c) Una vez notificados el *Abogado de la Contraloría* y el contribuyente reparado, se abre el lapso de ocho (8) días para promover y evacuar las pruebas que presente el interesado.

d) Vencido el lapso probatorio el Tribunal deberá dictar sentencia.

Obsérvese, que para dar comienzo al procedimiento en el Tribunal, el Juez ordena la notificación del *Abogado de la Contraloría*, lo que viene a confirmar nuestras anteriores afirmaciones, y es lógico que

así sea, porque será el representante del Organismo Contralor, quien en la oportunidad en que tenga lugar la promoción de las pruebas que presente el interesado, de conformidad con lo previsto en el Artículo 159, deberá hacer oposición a aquellas que por determinada razón él no considere pertinentes, en otras palabras, tachará los testigos inhábiles de conformidad con las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, repreguntará a los testigos, cuando lo crea conveniente a los intereses del Fisco, tachará las pruebas documentales, si es lo pertinente, designará peritos si fuere el caso, y en fin deberá atender cualquier incidencia que surja con motivo del recurso interpuesto.

Nótese que arriba hemos expresado que ha sido la práctica tribunálica la que ha consagrado el procedimiento, ya que como puede observarse, el que se establece en el Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, para tramitar los reparos que formula la Sala de Examen de la Contraloría en los casos a que dicho Artículo se contrae, nada prevé, en relación a las etapas procesales a cubrir en los Tribunales Competentes; es realmente un procedimiento que si se quiere el único objeto que persigue es el de agotar la posibilidad de reconsideración administrativa por parte de la Sala, susceptible sólo de revisión por el Tribunal de Hacienda. En ausencia de disposición expresa de la Ley en torno a las etapas procesales antes citadas, creemos que en una futura reforma legislativa de la materia, se debería establecer un procedimiento similar al que trae la Ley de Impuesto sobre la Renta, con motivo de la interposición del Recurso Contencioso-Fiscal, pero mientras se llena ese vacío, por analogía, debería aplicarse el procedimiento previsto en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, para el Juicio de Cuentas, en virtud de que tanto los reparos que formula la Sala de Examen por concepto de impuesto sobre la renta, como los que formula por concepto de otras rentas nacionales, emanan de la Sala de Examen en virtud de la atribución que tiene la misma, conferida en el Artículo 168 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Para todos los reparos, a excepción de los formulados a la Cuenta de Gastos, se observa la existencia de un procedimiento único a los fines de su tramitación administrativa por ante la referida Sala, cual es el previsto en los cinco numerales del Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional *diferenciándose, sólo a partir de la interposición del Recurso Contencioso-Fiscal.*

Sentado todo lo anterior. *¿Hasta qué punto podemos ensayar una interpretación, referente a la secuela procesal a seguir, una vez que*

los reparos son apelados de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional? Esto en la medida en que la misma Ley, no trae disposiciones expresas en torno al proceso que deben seguir por ante los Tribunales de Hacienda los reparos formulados de conformidad con el Artículo 419, como ya lo expresamos anteriormente.

¿Por qué no aplicar el procedimiento previsto en los Artículos 405 y 406 ejusdem, que tratan del Juicio de Cuentas, salvaguardando las naturales diferencias?

Tendríamos entonces, que una vez apelado el reparo y pasado al Tribunal de Hacienda, quedaría la causa abierta a pruebas por el término ordinario y vencido el lapso probatorio, se haría relación de la causa, y oídos los informes que presentaren las partes, se procedería a dictar sentencia dentro del tercer día; según prevén los Artículos citados.

El recurrir a este procedimiento analógico, tendría su justificación a nuestro parecer, en el hecho de que si bien es cierto que el Juicio de Cuentas, está referido a los funcionarios responsables por la Administración de los Fondos Públicos, bajo el concepto de *Cuentas de Gastos*; *no es menos cierto que los reparos formulados por la Sala de Examen a las Cuentas de las Oficinas de la Administración de Rentas o a funcionarios sujetos a la jurisdicción de la Contraloría (Artículo 419), son en efecto reparos a las Cuentas de Ingresos, tan es así que los dos procedimientos previstos en la Ley se subsumen bajo un mismo Capítulo (VIII), cual es el del "Procedimiento para el Examen y Fenecimiento de las Cuentas", estableciendo el Legislador una diversificación de procedimientos en cuanto a lo administrativo, trátase de Cuentas de Gastos o Cuentas de Ingresos; pero no necesariamente en cuanto a lo judicial, entendiendo por tal, la secuela procesal a seguir por ante el Tribunal de Hacienda.*

Veamos ahora la objeción a esta tesis, y cual estaría fundamentada en el hecho de que el procedimiento previsto para la apelación de los reparos formulados por el Artículo 419, es el contenido en el Artículo 159 de la Ley de Hacienda, cuyo texto transcribimos:

“Artículo 159.—Las decisiones del Contralor o de las Salas serán obligatorias para los empleados, funcionarios o particulares sobre quienes recaigan; pero los interesados podrán apelar de ellas dentro de los quince días siguientes, contados a partir de la notifica-

ción por oficio de la providencia recaída, *siempre que en la Ley no esté previsto un procedimiento especial*, así: de las dictadas por las Salas para ante el Tribunal Superior de Hacienda; y de las dictadas por el Contralor de la Nación para ante la Corte Federal o para ante los Tribunales de lo contencioso administrativo que puedan crearse en lo futuro y a los cuales se les debe esta atribución. No *habrá tercera instancia. Estas apelaciones se sustanciarán y decidirán administrativamente, en forma sumaria; pero se admitirán y evacuarán las pruebas que presente el interesado dentro de los ocho (8) primeros días de iniciado el procedimiento.* Queda a salvo lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los recursos contra las decisiones de la Sala de Examen en materia de dicho impuesto". (Destacado nuestro). (SIC).

Nótese, que el texto mismo del Artículo, exceptúa de este procedimiento a *las decisiones de la Sala que la Ley les haya previsto un procedimiento especial; en nuestro caso los reparos formulados para ser tramitados de conformidad con el procedimiento previsto en el Artículo 419 a que antes se ha hecho mención.*

Por otra parte, si comparamos el Artículo transcrito con el numeral 5 del Artículo 419, tendremos que en éste *se establece como condición, "sine qua non", para que el Tribunal conozca de la apelación, que los reparos apelados hayan sido previamente pagados o afianzados; requisito este que no se exige para el caso de las apelaciones interpuestas de conformidad con el Artículo 159 ejusdem.*

Mal cabría la aplicación de la secuela procesal prevista en el Artículo 159, la cual establece los ocho (8) primeros días de iniciado el procedimiento para la admisión y evacuación de las pruebas presentadas por el interesado (recurrente), cuando el supuesto legal contemplado en el citado Artículo, no se ajusta ni corresponde al supuesto legal previsto en el numeral 5 del Artículo 419 *ejusdem*, que sabemos muy bien, es de naturaleza distinta al contenido en el Artículo 159. Es así que como antes se dijo, al supuesto legal previsto en el 419, concurren otros requisitos, entre ellos el principio de "Solvete et Repete", sin cuyo cumplimiento no puede conocer el Tribunal de la apelación interpuesta, sin que esté viciado el procedimiento y afectado en consecuencia de nulidad.

La secuela procesal contenida en el Artículo 159, sería aplicable a aquellas apelaciones *para cuya interposición no se exigiera el pago o afianzamiento del acto administrativo recurrido.*

Pero en los casos en que el “Solvete et Repete” fuera de previo cumplimiento, no podríamos aplicar otra secuela procesal sino aquella que por analogía, en ausencia de disposiciones expresas, contemple nuestra Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en casos semejantes, como resultan ser los reparos formulados por la Sala de Examen, a funcionarios responsables del manejo de las Cuentas de Gastos (Juicio de Cuentas).

Sea cual sea el procedimiento a seguir en el futuro: bien el que la práctica tribunalicia ha consagrado; o bien la interpretación analógica con el Juicio de Cuentas; una vez confirmado el reparo por decisión del Tribunal, puede suceder que el recurrente acate la decisión y que proceda a cancelar el monto del reparo, pero puede suceder también que el recurrente rechace la decisión del Tribunal y en este caso dicha decisión habría contribuido a preparar la ulterior acción del Fisco, pues si la citada decisión, que confirma la resolución apelada, tuviera carácter definitivo y produjera cosa juzgada sobre los hechos y el derecho en que se pretende fundarlos, no tendría el *Abogado de la Contraloría* sino más que pedirle al Tribunal, la ejecución de la sentencia y una vez que estuviese definitivamente firme y ejecutoriada, proceder a hacerla efectiva. Sin embargo, obsérvese que esta posibilidad no está prevista sino que de conformidad con el numeral 4 del Artículo 172 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, tal facultad está atribuida a la Sala de Control cuando expresa: “Hacer cobrar administrativamente y *a falta de pago judicialmente los reparos que se hagan por la Sala de Examen de acuerdo con las atribuciones de ésta y de conformidad con el procedimiento en la presente Ley*”.

Las consideraciones de orden eminentemente jurídicas, antes expuestas, están confirmadas por los Artículos 6 y 7 del Reglamento N° II de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en lo que se contrae a reparos.

En efecto, el Artículo 6 dice:

“Artículo 6.—Si la decisión del Tribunal fuese confirmatoria del reparo, en los casos del Artículo 413 (hoy 419), el expediente, devuelto a la Sala de Examen, será pasado por ésta a la Sala de Control, a los efectos de la atribución 4ª del Artículo 172.

Y el Artículo 7:

Artículo 7.—La Sala de Control enviará en el término de tres días copia de la decisión del Tribunal, con la orden de que haga la recaudación, al funcionario competente. *Si la persona obligada se negare a efectuar el pago, se devolverá el expediente a la Sala*

de Control, la cual procederá por la vía judicial, de conformidad con la Ley". (Destacado nuestro).

En refuerzo de lo anteriormente expuesto y para mayor abundamiento, el vigente Reglamento Interno de la Contraloría General de la República, en su Capítulo V, Artículo 24, Sección Cuarta, Literal b), expresa:

"Capítulo V de la Sala de Control. Artículo 24.—Los servicios de esta Sala, para su mejor desempeño, se agrupan en las cuatro Secciones que, en seguida, se indican: Sección Cuarta de Reclamaciones, la cual comprenderá las siguientes materias: b) Cobro Administrativo o Judicial, cuando las circunstancias así lo requieran, de los reparos hechos por la Sala de Examen" (Destacado nuestro).

Visto lo anterior, no cabe la menor duda en cuanto a la atribución conferida a la Sala de Control por las disposiciones legales antes transcritas, de que *será ella sólo ella a quien está asignada con exclusividad, el cobro administrativo, y en su defecto, judicial, de los reparos formulados por la Sala de Examen*; por lo que cabe concluir que competirá al Abogado de la Contraloría en colaboración con la susodicha Sala, *ejercer las acciones judiciales a lugar, por ante los Tribunales respectivos*.

En este sentido, la Consultoría Jurídica del Ministerio de Hacienda en dictamen N° 140 del 22 de junio de 1943, expresó:

"Según el Artículo 420 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, en sus numerales 3 y 3, vencido el lapso para la contestación de los reparos, sin que éstos sean objetados, o si los reparos fueren confirmados por la Sala de Examen, y no ha habido oposición, se procederá a cobrar su importe.

Procedimiento de cobro: El procedimiento para el cobro es el que señala la misma Ley Orgánica de la Hacienda Nacional en su Artículo 4, el cual contempla dos vías; el cobro administrativo, en primer lugar, y si éste no da resultado, el cobro judicial. En este último caso debe seguirse el procedimiento pautado en el Código de Procedimiento Civil, el cual a su vez, contempla dos modalidades: el procedimiento ejecutivo, que implica embargo de bienes, y la vía del juicio ordinario".

Autoridad competente para la acción de cobro: Los empleados

encargados de las Administraciones y Liquidación de Rentas Nacionales (Artículo 106, ordinal 11, Ley de Hacienda Nacional), tienen facultad para cobrar las cantidades liquidadas a cargo de los contribuyentes, así como también tienen la mencionada facultad, los Fiscales Nacionales de Hacienda. En cuanto a los reparos, específicamente, la Corte Federal y de Casación, en sentencia de fecha 11 de abril de 1941, dice que: “es la Sala de Control de la Contraloría General a la que, conforme a lo dispuesto en el citado ordinal 4, del Artículo 172 de la citada Ley Orgánica, corresponde hacer cobrar administrativamente, y a falta de pago, judicialmente, la cantidad reparada”.

Conclusiones: En el caso de los reparos formulados a las Compañías del Grupo . . . , por pago de derechos de caleta en Puerto Cabello, debemos tomar muy en cuenta que, según la sentencia de la Corte Federal y de Casación antes citada, la decisión del Tribunal Superior de Hacienda en materia de reparos no produce cosa juzgada sobre el fondo de los reparos, el cual debe ser discutido posteriormente en juicio ordinario. De acuerdo con este criterio, firmes los reparos, queda sin emgargo, pendiente la cuestión defondo de procedencia o improcedencia del impuesto o título que los causó. Si se procede al cobro por la vía ejecutiva y, en este proceso resulta que el cobro no tenía fundamento legal, queda comprometida la responsabilidad de la Hacienda Nacional y la del empleado demandante por los perjuicios que sufra el demandado. Por lo cual pensamos que en estos juicios de reparos, el procedimiento más prudente es el del juicio ordinario, a fin de dejar a salvo cualquier responsabilidad fiscal.

Es precisamente en vista de estas circunstancias, que el Artículo 8 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, autoriza al Ejecutivo Federal para que imparta instrucciones a los apoderados o mandatarios de la Nación, a fin de que, en algunos casos, dejen de ejercer determinados recursos judiciales.

Creemos, que el Ejecutivo Federal puede dar instrucciones a los funcionarios administrativos encargados del cobro de reparos para que escojan una u otra vía para dicho cobro, o para que suspendan el mismo; pero, como la Sala de Control tiene también facultades para hacer cobrar esos reparos, creemos que lo más prudente, en el deseo de proceder armónicamente para evitar cualquier responsabilidad a la Hacienda Nacional, es hacer ver a la Contraloría

General las consecuencias que para el Fisco Nacional podrían surgir de un cobro indebido, al intentar el procedimiento ejecutivo para el cobro de reparos, caso de que éstos resultaren improcedentes en el juicio ordinario, el cual pueden ocurrir los interesados, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Federal y de Casación antes citada”.

Es propicia la oportunidad para señalar, que si bien es cierto que no hay dudas de ninguna naturaleza acerca de la competencia que tiene el Abogado de la Contraloría, como órgano de la Sala de Control, para hacer cobrar judicialmente los reparos que se hagan por la Sala de Examen, atribución ésta que ha sido igualmente reconocida mediante decisión de la antigua Corte Federal, según vimos en el dictamen antes transcrito, no es menos cierto que cabría plantearse algunas dudas respecto al procedimiento a seguirse.

En el dictamen a que hemos hecho referencia se expresa: “El procedimiento para el cobro, es el que señala la misma Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en su Artículo 4, el cual contempla dos vías: el cobro administrativo en primer lugar, y si éste no da resultado, el cobro judicial. *En este último caso debe seguirse el procedimiento pautado en el Código de Procedimiento Civil, el cual a su vez, contempla dos modalidades: el procedimiento ejecutivo, que implica embargo de bienes, y la vía del juicio ordinario*”. (Destacado nuestro).

Ahora bien, si analizamos el Artículo 4 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, observamos que esa disposición *sólo enuncia como procedimiento a seguir*, en caso de que el cobro administrativo no dé resultado, *el procedimiento especial establecido en el Código de Procedimiento Civil*, sin que se hable de cuál es ese procedimiento.

En el dictamen que hemos venido comentando se afirma que ese procedimiento es el *Ejecutivo*, que implica embargo de bienes o la vía del juicio ordinario. Sin embargo, nos preguntamos: Ese procedimiento ejecutivo que implica embargo de bienes de que habla el dictamen de Hacienda, ¿cuál es?

¿La conocida Vía Ejecutiva, prevista en el Artículo 523 del Código de Procedimiento Civil o el procedimiento previsto para las demandas en que tengan interés las Rentas Públicas?

En lo que respecta a los juicios en que tengan interés las Rentas Públicas, si bien es cierto que los Reparos a las Cuentas de Ingresos

merecen la calificación de *Rentas*, no es menos cierto que el Artículo 681 del citado Código, señala como *legitimados activos a los Tesoreros, Administradores y otros empleados en la recaudación de las Rentas Nacionales*, condición ésta que no llena el Abogado de la Contraloría, por lo que mal podría recurrir a este procedimiento sin exponerse al riesgo de una excepción dilatoria por falta de ilegitimidad de la persona del actor por carecer de las cualidades necesarias para comparecer en Juicio.

En consecuencia una vez firme el reparo por sentencia del Tribunal Superior de Hacienda, será el procedimiento de la Vía Ejecutiva al que deberá recurrir el Abogado de la Contraloría para hacer efectivo el monto del reparo declarado con lugar por el Tribunal; todo esto para el caso de que el reparo en cuestión no haya sido pagado, pues de lo contrario resultaría innecesaria la vía judicial.

En efecto, cuando el reparo en cuestión no haya sido pagado sino afianzado de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, competirá al Abogado de la Contraloría introducir el libelo de la demanda, acompañado de la Planilla de Liquidación cuyo monto fuera afianzado y que como tal tiene carácter de Título Ejecutivo, por lo que su presentación en el juicio aparejará el embargo de bienes del demandado, todo esto de conformidad con el procedimiento de la Vía Ejecutiva.

Ahora bien, se afirma en el dictamen antes referido, que este procedimiento aunque rápido, entraña un peligro para el Fisco Nacional, cual es, *la posibilidad de que la sentencia que se produzca en el juicio ordinario, resulte contraria a los intereses del Fisco, dándole la razón al demandado, situación ésta que comprometería la responsabilidad de la Hacienda Nacional.*

En este supuesto caso, no creemos que la responsabilidad del Fisco resulte mayormente comprometida y esto por cuanto a nuestro modo de ver, en ningún momento la demanda intentada por el Abogado de la Contraloría, podría ser tildada de *temeraria*, ya que la misma estaría precedida de la Sentencia del Tribunal Superior de Hacienda, confirmatoria del reparo discutido, por lo que estarían suficientemente justificadas las pretensiones del Fisco.

Insinuar la posibilidad de que cualquier demanda introducida en estos casos resultare temeraria, sería desconocer la fuerza que le otorga la decisión del Tribunal Superior de Hacienda, a cuya competencia trasladó nuestro Legislador Fiscal el conocimiento de apelación de los

reparos formulados por la Sala de Examen de conformidad con el Artículo 419 de la Ley de Hacienda.

Otro punto relacionado con el tema, lo constituye la posibilidad de que el demandado, o sea, el contribuyente reparado resultara insolvente. ¿Qué sucedería en este caso? Al Fisco todavía le quedaría la oportunidad de ir contra su fiador, caso éste en que el Abogado de la Contraloría estaría en capacidad de recurrir al mismo procedimiento de la Vía Ejecutiva, presentando junto con el libelo de demanda el instrumento público que acredite la fianza.

Por otra parte, afirmar que la “decisión del Tribunal Superior de Hacienda en materia de reparos no produce cosa juzgada sobre el fondo de los reparos”, criterio éste sustentado por la Corte Federal y de Casación según se desprende del dictamen en comento, nos resulta difícil de admitir. ¿Qué sentido tiene que el Legislador haya diferido la competencia para conocer de estas causas a los Tribunales Superiores de Hacienda? Si no deciden sobre el fondo, ¿sobre qué deciden? Si es así, ¿más práctico hubiera sido que desde un principio nuestro Legislador hubiera establecido que de las apelaciones de los reparos conocerían los Tribunales Ordinarios?

Además, ¿qué otra cosa, sino es sobre la legalidad o ilegalidad del reparo como acto administrativo en sí, de la que se apela para ante los Tribunales Superiores de Hacienda?

En razón a estas interrogantes es que nos permitimos afirmar que la decisión del Tribunal de Hacienda, forzosamente deberá recaer sobre el fondo, que no es otra cosa sino la legalidad misma del reparo, tal como ha venido ocurriendo por igual con los reparos formulados por la Sala de Examen en materia de Impuesto sobre la Renta.

Finalmente, cabe agregar, por lo que se refiere a la Vía del Juicio Ordinario, también señalada en el dictamen que se ha venido comentando, que si bien es cierto que el Abogado de la Contraloría podría demandar por juicio ordinario, es evidente que este procedimiento resultaría más lento, por lo que en resguardo de los intereses del Fisco no es aconsejable.

2.—Reparos a las cuentas de gastos:

- C) *Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda, los reparos formulados por la Sala de Examen a los funcionarios cuentadantes, de conformidad con el procedimiento establecido para el juicio de cuentas.*

Nos parece conveniente, antes de entrar a desarrollar lo relativo al Juicio de Cuentas, hacer un breve análisis del *procedimiento para el examen y fenecimiento de las cuentas*, para de esta manera conocer la fuente o el origen de este tipo de reparos, cuya formulación abre el camino al referido juicio.

El objeto principal de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República de conformidad con el Artículo 166 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, es examinar las cuentas y sus anexos, de todas las Oficinas o empleados de Hacienda y de todas las entidades que manejan fondos, bienes o materiales costeados por el Fisco, o que los tengan bajo custodia; y verificar, durante aquel examen, la legalidad y sinceridad de todas las operaciones practicadas por dichas oficinas y entidades o sus empleados, por los ordenadores de pagos o por cualquier persona o entidad que manejen fondos o bienes públicos.

Si el examinador encargado de verificar las cuentas presentadas a la Sala, encuentra que existe algún cargo que formular contra quien ha llevado las cuentas, debe preparar un pliego de reparos y pasarlo al Primer Examinador a fin de que éste, una vez que hubiere comprobado la procedencia de los reparos, inicie el procedimiento respectivo para hacer la responsabilidad de quien corresponda (Artículo 401).

El reparo debe ser notificado por el Organismo Contralor, al funcionario respectivo, indicándoles el saldo a su cargo y las diferencias que resulten del examen y expresando además, los fundamentos del reparo de conformidad con la atribución 8ª del Artículo 172 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, conferida a la Sala de Control.

Es posible que el funcionario cuya cuenta ha sido objeto de reparos no esté de acuerdo con las consideraciones de la Sala de Examen, en cuyo caso los recaudos pertinentes son pasados al Abogado de la Contraloría, para que el Juicio de Cuentas se inicie ante el Tribunal Superior de Hacienda (Artículo 402 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional).

De conformidad con el Artículo 403 y siguientes, el procedimiento es bastante ágil y es llevado a cabo de la siguiente manera:

El Tribunal Superior de Hacienda hará citar al interesado, o al apoderado que tenga en Caracas, enviándole copia de los reparos para que comparezca a dar su contestación en el término de veinte (20) días, más el de la distancia, después de citado. Este término lo fijará

el Presidente del Tribunal según el número y gravedad de los cargos, y se hará constar en la citación.

Si el empleado no se encontrare en Caracas ni tuviera en ésta apoderado conocido, bastará que la citación se haga por carteles, que se publicarán en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y en uno de los periódicos de mayor circulación, y se fijarán a las puertas del Tribunal. En este caso, el plazo para la comparecencia será de cuarenta (40) días.

Si el empleado responsable se allanare a pagar los alcances, se dará por terminado el juicio y se pasará copia del acta respectiva a la Sala de Control, a los efectos del Artículo 401 de esta Ley (Artículo 404).

Si el empleado contradice los reparos o no comparece a dar su contestación, quedará la causa abierta a pruebas por el término ordinario, salvo que el asunto sea de mero derecho o que las partes renuncien dicho término (Artículo 405).

Vencido el lapso probatorio, se hará relación de la causa, y, oídos los informes que de palabra o por escrito presentaren las partes o sus apoderados, se sentenciará dentro del tercer día (Artículo 406).

De la sentencia podrán apelar las partes para ante la Corte Suprema de Justicia, en el término de cinco (5) días hábiles, a contar de la fecha en que fuere publicada. Podrán apelar también los fiadores del empleado responsable.

Las sentencias que declaren sin lugar los reparos se consultarán con la Corte Suprema de Justicia (Artículo 407).

Las sentencias se publicarán en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela (Artículo 408).

Ejecutoriada la sentencia, se pasará copia de ella a la Sala de Control a los efectos de su ejecución (Artículo 409).

Satisfechos los reparos o declarados sin lugar por sentencia definitiva, la Sala de Control lo notificará a la de Examen para la expedición del finiquito correspondiente (Artículo 410).

La representación de la Hacienda Pública, en este procedimiento que acabamos de analizar, compete al Abogado (Consultor Jurídico) de la Contraloría. Esto no admite dudas ni discusión, pues la misma Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en forma expresa en el Artículo 174, numeral 3, establece que: "Son atribuciones y deberes del Abogado de la Contraloría :Representar a la Hacienda en todo Juicio de Cuentas de que conozca el Tribunal competente, con arreglo a los trámites del procedimiento establecido en esta Ley".

Ahora bien, en nuestra opinión, el Abogado de la Contraloría, no sólo es competente para representar la Hacienda en el Juicio de Cuentas, sino que también es competente para intervenir en la ejecución de las decisiones dictadas con motivo de un juicio de esta naturaleza. En efecto, como vimos anteriormente, el Artículo 409 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, señala que: Ejecutoriada la sentencia, se pasará copia de ella a la Sala de Control, a los efectos de su ejecución; y el Artículo 172, numeral 3, expresa: “Son atribuciones y deberes de la Sala de Control hacer cobrar los alcances sentenciados a los respectivos responsables, según el resultado de los Juicios de Cuentas.

Es decir, una vez obtenida la sentencia definitiva dictada por un Tribunal de Hacienda, con motivo de un Juicio de Cuentas, a los efectos de su ejecución, competirá a la Sala de Control, concretamente a la Sección de Ejecución de Reparos, Alcances y Caucciones, Oficina ésta adscrita a la Dirección de Control Posterior, tal atribución; y para ello, deberá aplicar el procedimiento que prevé la segunda parte del Artículo 155 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, o sea, que el Contralor oficiará al Ministro del ramo correspondiente, o al superior de quien el empleado (parte perdidosa en el Juicio de Cuentas) dependa, para que retenga o consigne en la Oficina de Recaudación que se le indique, la parte del sueldo del empleado responsable, cuyo embargo es permitido por el Código Civil.

Lógicamente que este procedimiento se aplicará en el caso de que el empleado responsable no pueda pagar en su totalidad y en una sola oportunidad el monto a la cantidad a que lo condenó el Tribunal.

Pero en el caso de que el empleado responsable no trabaje en la Administración Pública, para el momento en que dicten la sentencia en el Tribunal de Hacienda, entonces deberá ser demandado en un Tribunal Civil, es decir, en la jurisdicción ordinaria y creemos que el procedimiento a seguirse, será el de la Vía Ejecutiva. Vale recordar, que las liquidaciones formuladas por los empleados competentes, *los alcances de cuentas* y las planillas de multas impuestas, tienen el carácter de títulos ejecutivos y al ser presentados en juicio aparejan embargo de bienes (Artículo 4 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional).

Como dijimos al principio, es nuestra opinión que el “Abogado de la Contraloría” está facultado, tanto para representar al Fisco Nacional ante los Tribunales competentes, en aquellos asuntos emanados de la Contraloría, que obliguen a los particulares, así como también

para ejecutar esas decisiones, ya que él debe llevar el procedimiento hasta lograr su objetivo que, con sus actuaciones preliminares, persigue.

3.—Otros reparos:

D) *Competencia para defender por ante los Tribunales Superiores de Hacienda, los reparos formulados por la Sala de Examen a los distintos despachos del Ejecutivo con ocasión de los contratos celebrados por el Ejecutivo Nacional, llegado el caso de incumplimiento.*

Establece nuestra Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en el numeral 13 del Artículo 168, como atribución de la Sala de Examen lo que se transcribe a continuación:

“Llevar un índice de los contratos celebrados por la Nación en los cuales se estipule garantía *para el caso de incumplimiento de sus obligaciones*. A este efecto, todos los Despachos Ejecutivos darán aviso a la Sala de los contratos de esta índole que celebren y de las prórrogas de los mismos que acuerden. *La Sala vigilará porque las garantías se hagan efectivas llegado el caso de incumplimiento, y formulará los reparos correspondientes a fin de que ingresen definitivamente al Tesoro las garantías constituidas o el producto de la ejecución de ellas*. Una vez formulado el reparo por los motivos aquí establecidos, no podrá acordarse nueva prórroga de los contratos correspondientes”. (Destacado nuestro).

En consecuencia, una vez estudiado el contrato por la Sala de Examen, si del mismo se evidenciara incumplimiento por cualquiera de las causales previstas al efecto, se formulará el reparo respectivo y por cuanto no existe un procedimiento especial previsto en la Ley para su tramitación, le serán aplicables por mandato expreso de la misma, las disposiciones previstas en el Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Finalizado este procedimiento, entrará nuevamente en juego la *competencia del Abogado de la Contraloría*, a los fines de darle cumplimiento a lo previsto en el numeral 4 del Artículo 172 de la Ley de Hacienda, que preceptúa como atribución de la Sala de Control: “Hacer cobrar administrativamente, y a falta de pago, judicialmente, los reparos que se hagan por la Sala de Examen de acuerdo con las atribuciones de ésta y de conformidad con el procedimiento en la presente Ley”.

(Continuará en el siguiente número)

Sentencias - 1 al 2

1.—No. 401 (1).—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O. (CASO: MERCANTIL TUY).—RECURSO DE HECHO.—DEL 11-7-69.

AFIANZAR: SIGNIFICADO

El Tribunal para dictar su fallo observa: 1º El sentido semántico de la locución "afianzar", empleada por la Ley.—

El artículo 83 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal cuestionado, dispone que "para interponer la apelación el recurrente deberá afianzar o pagar previamente el monto de la planilla liquidada". Es un presupuesto procesal que desde el punto de vista formal de nuestro Derecho Positivo, involucra una condición de necesario e imprescindible cumplimiento en el régimen de impugnación de los actos administrativos y no es otra cosa que la aplicación del principio solve et repete—paga y repite— de vasta repercusión en el campo del Derecho Tributario, que se expresa mediante el pago en su pleno sentido, ejecutoriedad del acto, o el afianzamiento (suspensión o paralización excepcional del acto).

Ahora bien, ¿que significado tiene la palabra "afianzar"? ¿cuál es su sentido semántico? Afianzar: (dice el "Diccionario de la Lengua Española", publicado por la Real Academia Española, Editorial Espasa-Calpe, Madrid, 1936) es: "dar

fianza por alguno para seguridad o resguardo de intereses o caudales, o del cumplimiento de una obligación". En la "Enciclopedia del Idioma", de Martín Alonzo, Tomo I, Editorial Aguilar, Madrid 1958, se lee: "afianzar: 1º Salir fiador, dar fianza por alguno, responder del cumplimiento de algo". En el "Diccionario Español de Sinónimos y Antónimos", se señalan como equivalentes del verbo afianzar, los siguientes términos: asir, agarrar, asegurar, amarrar, apuntar, aferrar, afirmar, roborar, consolidar, garantizar, avalar, (Aguilar, S.A. de Editores, Madrid) y también en el "Diccionario de Sinónimos e Ideas Afines", se considera el término afianzar, como sinónimo de asegurar (Editorial B. Bauza, Barcelona). Y no sólo en el léxico común afianzar es asegurar o garantizar de modo genérico, sino también en el forense afianzar tiene la expresa significación; así por ejemplo en el "Diccionario Jurídico" "Forum" afianzar es, asegurar o garantizar el cumplimiento de una obligación (Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires); el "Diccionario de Derecho Privado" dice: "afianzar" es acción y efecto de prestar fianza y el afianzamiento es todo acto de garantía

(1) La N° 400 no se reproduce por ser caso de rebaja por inversiones.

por débito ajeno. Se comprende, por tanto, dentro de él, no sólo la fianza *Strictu Sensu*, sino también el aval y demás actos de garantía por obligaciones de terceros (Editorial Labor, Barcelona). Por último, y para no alargar con demasiadas citas este exordio terminológico, encontramos en la "Enciclopedia Jurídica "OMEBA" que afianzar, es el acto de asegurar con fianza el cumplimiento de una obligación. Al mismo tiempo como resguardo de intereses económicos (tomo I, 1954, Editorial Bibliográfica Argentina).

También encontramos en el campo de la doctrina y de la jurisprudencia, y aún de las Leyes, la correcta interpretación y sentido del verbo "afianzar". Este mismo Tribunal, en Sentencia Nº 277 del 17-7-64, ha dicho lo siguiente: (al examinar el requisito establecido en el artículo 83 de la Ley de la materia) "El pago o el afianzamiento previo es un "medio de garantizar no sólo la importancia y seriedad del recurso, sino los mismos derechos fiscales, para que éstos no queden a la libre voluntad del apelante".

La antigua Corte Federal, en Sentencia del 29-7-59, asienta lo que se transcribe a continuación: "Tales principios derivan del conocido aforismo jurídico: Solve et repete (paga y después reclama), según el cual, y especialmente en materia fiscal, el reclamo contra los impuestos no exime de la obligación de pagarlos".

"La legislación venezolana ha consagrado en sus leyes fiscales los anteriores principios. Sin embargo, ha sido más

tolerante el legislador patrio, al presumir que, en determinados casos, el previo pago para recurrir puede ser sustituido por afianzamiento. Pero también en este caso, la constitución de la garantía viene a ser requisito de tan ineludible cumplimiento, como lo es el propio pago en aquellas situaciones en las que no se admite la fianza. El incumplimiento de tales presupuestos crea una situación impeditiva que no tiene posibilidad de subsanación y, por tanto, constituye un supuesto típico de inadmisión del recurso".

El autorizado especialista venezolano en Derecho Tributario Dr. Florencio Contreras Quintero, en su "Breve Estudio Comparativo de la Tramitación Administrativa y del Régimen de Impugnación de Reparos formulados por la Contraloría y la Administración en materia de Impuesto sobre la Renta", dice lo siguiente: "Más por tal afianzamiento —se refiere al artículo 83 de la Ley fiscal especialmente ya mencionada— no debe entenderse, literal y específicamente, la constitución de una garantía fideyusoria, es decir, de una "fianza" en sentido estricto; sino que, al menos a nuestro juicio, debe entenderse, racionalmente, como "cauionamiento", como constitución de una garantía bastante y suficiente, genéricamente entendida.

Obsérvese, en efecto, cómo, aun en la irrazonable hipótesis de que el "afianzamiento" debe entenderse en sentido específico y estricto, el Código Civil previene que "el obligado a dar fiador, . . . (por disposición de la Ley), podrá dar en su lugar una prenda o una hipo-

teca a juicio del Tribunal” —en estos casos, de la Administración, a la cual corresponde la calificación de la fianza— “sea suficiente para asegurar el crédito” (artículos 1.827 y 1.828).

Obsérvese también cómo, para obtener el “Certificado de Solvencia —cuya “presentación” “ante las autoridades competentes para obtener el Visto Bueno de salida del país” la Ley del Impuesto exige al contribuyente (artículo 74, ordinal 1º)—, el Reglamento, si bien exige que éste “haya prestado fianza a satisfacción de la Administración para responder del pago de los impuestos causados y no exigibles para la fecha de la solicitud y de los que se causaren durante el ejercicio fiscal en curso para la misma fecha”, inmediatamente prevé que “la Administración podrá eximir de la presentación de dicha fianza al solicitante que posea en el País bienes bastantes en relación con el monto de los impuestos” (artículo 147, ordinal 3º). Luego, si la Ley, en este caso, considera garantía suficiente de “impuestos causados” el “poseer en el País bienes bastantes en relación con el monto de los impuestos”, desde que autoriza a “eximir de la presentación de dicha fianza”; a fortiori debe admitirse la constitución de otra cualquiera garantía —hipotecaria o prendaria—, siempre que sea bastante y suficiente, para poder impugnar reparos por “impuestos causados” también, pero discutibles”.

“Obsérvese, asimismo, cómo si la propia Ley del Impuesto establece que, “para interponer la apelación (para ante el Tribunal), el recurrente deberá afian-

zar o pagar previamente el monto de la planilla liquidada” (artículo 83); y que, “de las sentencias dictadas por el Tribunal podrá apelarse... , pero sólo se oirá el recurso previo el pago de la planilla liquidada” (artículo 86); su Reglamento, en disposición de legalidad y constitucionalidad en verdad cuestionables, previene que, “en los casos en que para interponer las apelaciones... , el recurrente hubiere de pagar las correspondientes planillas de liquidación, el pago se hará en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, con cargo a la contabilidad de la cartera del Tesoro; de modo que “el ingreso definitivo al Tesoro Nacional de las cantidades pagadas en la forma indicada en esta disposición, quedará sujeto a la confirmación final de la planilla”; y de ahí que “la sentencia definitiva que declare sin lugar la liquidación será título suficiente para que el recurrente obtenga la devolución total o parcial de la cantidad pagada, según fuere el caso” (artículo 153). Luego, si en la propia inteligencia reglamentaria, por “pago” —que la Ley entiende en sentido estricto y propio— se considera el mero “depósito” de la cantidad que debe “pagarse”; a fortiori también, por “afianzamiento” debe entenderse cualquier tipo de garantía, siempre que sea bastante y suficiente para “asegurar el crédito” cuestionado.”

“Obsérvese, finalmente, cómo la propia Ley de la Hacienda no exige “fianza”, específicamente, a los “empleados de Hacienda”, sino “caución” genéricamente, “para responder de las cantidades y bienes que manejan dichos empleados y

de los perjuicios que pueden sobrevenir a la Nación por falta de cumplimiento de sus deberes o por negligencia o imprecisión en el desempeño de sus funciones” (artículo 129); y de ahí que la misma Ley previene que “la caución debe constituirse: 1) Con depósito de una suma igual al monto de la caución en una Oficina del Servicio de Tesorería... 2) Con hipoteca de primer grado o prenda... 3) Con la consignación de prenda en una Oficina del Servicio de Tesorería, de billetes de la deuda pública... 4) Con fianza otorgada en documento auténtico...” (artículo 132). Luego, si siendo incomparablemente mayores las “responsabilidades” de los “empleados de Hacienda” que las del contribuyente recurrente, aquéllos pueden “caucionarlas” en tales diferentes modos, con mayor razón el contribuyente puede “afianzar” (rectius: “caucionar”) los reparos que pretenda impugnar, mediante uno cualquiera de esos mismos modos, pues la analogía no lo impide sino que lo autoriza. (Revista de Derecho Tributario N° 13, Julio-Agosto de 1966)”.

Dentro de nuestro sistema tributario encontramos que el afianzamiento o pago previo está consagrado de modo general como requisito obligatorio para el ejercicio de recursos del orden administrativo o gubernativo; así vemos como la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional establece en su artículo 423 (en materia de multas) que “el apelante deberá pagar la multa o afianzarla a satisfacción del funcionario que la impuso, requisito sin el cual no se dará curso a la apelación” para el Ministro de quien

dependan... los Inspectores y Fiscales de Hacienda y... los Administradores de Rentas Nacionales ‘o’ para ante el organismo administrativo de apelación que al efecto se creare”. El artículo 162 de la Ley Orgánica de la Renta de Licores estatuye: “de toda decisión sobre procedencia de impuesto o que imponga pena, dictada por el Administrador de la Renta de Licores o por el Fiscal competente...” se oirá apelación ante el Ministro de Hacienda... y se admitirá “previo el pago o afianzamiento de la multa y de la contribución”. La Ley de Timbre Fiscal en su artículo 40, la Ley de Cigarrillos en su artículo 45 y la Ley de Aduanas en el N° 181 también accogen el cumplimiento de la regla solve et repete al señalar en lo relativo a las apelaciones ante el Ministro de Hacienda, que se seguirá el procedimiento pautado en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, para la interposición de los recursos en los casos de aplicación y apelación de multas.

En el ámbito municipal y también en materia de multas, la ordenanza sobre Hacienda Municipal del Distrito Federal, en su artículo 150, consagra el pago o afianzamiento, como principio general.

Estos criterios expuestos, que vienen a aclarar aún más el sentido propio del verbo afianzar, son sostenidos por la reconocida autoridad de diversos tratadistas extranjeros, quienes al establecer sus consideraciones sobre la materia, concluyen sustentando que el afianzamiento equivale al aseguramiento por medios subsidiarios de una obligación principal, que es la característica de su esencia y que

la palabra “fianza”, en su acepción lata, comprende dentro de sus términos, todos los contratos de garantía, pudiendo ser por tanto, personal, pignoratícia o hipotecaria.

2º—*Ceder o traspasar un crédito en garantía, o por causa de garantía es equivalente a dar en prenda o constituir prenda sobre tal crédito.*

El argumento de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, de que “la cesión del crédito no está prevista en nuestras leyes como contrato de garantía”, aparte de ser un exabrupto jurídico, no resiste un serio análisis por su carácter sofisticado.

Cuando la Ley reconoce varios medios para el ejercicio de un derecho, la escogencia de uno de ellos no significa la prescindencia de uso de los demás, siempre que se proceda sobre la base de su oportunidad jurídica. En el caso presente, la recurrente, para dar cumplimiento al presupuesto procesal establecido en el artículo 83 de la Ley de la materia vigente para el año 1966, cedió un crédito en garantía, es decir, constituyó garantía prendaria sobre un crédito o usando los términos del encabezamiento del artículo 1846 de nuestro Código Civil, dio en prenda un crédito (si se hubiere dado en prenda un crédito...) pues no otra cosa puede interpretarse del contenido del documento de garantía que otorgó, cuando éste expresa “Para garantizar al Ministerio de Hacienda las resultas de la apelación que mi representada ha interpuesto... le cedo en garantía el crédito que mi representada

tiene contra la Nación Venezolana, por órgano del Ministerio de Obras Públicas y por la cantidad de...”. La Ley venezolana no exige palabras sacramentales para redactar la nota de cesión, de manera que cualquier frase de uso corriente y de frecuente ocurrencia en la vida de los negocios como la estampada en el documento analizado que indique claramente el deseo del acreedor de ceder o traspasar su crédito, ha de entenderse como *voluntad de ceder*, con todas sus consecuencias.

Además es oportuno sentar aquí, que desde un punto de vista técnico ceder o traspasar un crédito en garantía es equivalente a dar un crédito en prenda o a constituir garantía prendaria sobre un crédito y que esta institución se encuentra consagrada en expresos dispositivos del Código de Comercio y de la “Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros”, por lo cual no puede decirse que es ajena a nuestra legislación y de que sólo es concebible como una modalidad del contrato de compra-venta. En efecto, vemos que el artículo 536 del Código de Comercio, Título XVI, de la prenda, dice: “Respecto de acciones, obligaciones u otros títulos nominativos de sociedades industriales, comerciales o civiles, la prenda puede constituirse por traspasos hechos en los registros de la sociedad por causa de garantía”. También el artículo 88, letra “b” de la “Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros” vigente, alude a las “cesiones en garantía de acreencias contra el Estado Venezolano”. La naturaleza de los actos jurídicos depende sobre todo de su contenido y no de la ter-

minología escogida para la manifestación de la voluntad. Se cumplen las exigencias de la Ley, si de los términos en que se ha redactado el negocio jurídico no queda duda alguna de cuál ha sido el alcance de la pretensión formulada. La recurrente dio en prenda, para garantizar los derechos del Fisco, un crédito cuya titularidad ostenta, pero lo hizo sin aludir específicamente a los términos “prenda” o “garantía prendaria”. La no utilización de frases rituales (Doy en Prenda... Constituyó garantía prendaria sobre...) no autoriza a asentar, que en el caso concreto, haya dejado de constituirse una prenda sobre un crédito (*pignu nomimis*).

Desde el punto de vista doctrinario, en principio, todas las cosas muebles pueden darse en prenda, a condición de que estén en el comercio “ya sean muebles corpóreos como los créditos y las rentas a cargo del Estado y los valores muebles (Bonnetcase, Elementos de Derecho Civil, Editorial José M. Cajica, Puebla, México) y existe además la posibilidad de que un deudor le dé en garantía a su acreedor un crédito que contra él tenga. Estos conceptos no son extraños a nuestra legislación, pues claramente los acoge y acepta la Ley de Crédito Público”, que en su artículo 25, dispone: “Las letras del Tesoro, bonos y demás títulos de la Deuda Pública, serán admisibles por su valor nominal en toda garantía que haya de constituirse en favor del Fisco Nacional”.

3º—El tercer argumento básico de la Administración General del Impuesto so-

bre la Renta, para dictar la Resolución contra la cual se ha interpuesto el presente recurso de hecho, es la de que del crédito cedido en garantía por la recurrente es deudora la Nación Venezolana, y que en virtud de expresa disposición legal “en ningún caso es admisible la compensación contra el Fisco, cualesquiera que sean el origen y la naturaleza de los créditos que pretendan compensarse”. La recurrente, como hemos dicho anteriormente, ha dado en prenda al Fisco Nacional, un crédito. La transmisión o cesión del crédito lo ha sido en garantía y no en propiedad. Lo que se da en garantía no se da en propiedad. Cuando se afianza una obligación, no se está haciendo otra cosa que retardar su cumplimiento cabal, porque de lo contrario la constitución de la garantía no tendría sentido. La negación del cumplimiento de la obligación, que la garantía conlleva, excluye toda idea de posible compensación; además debe señalarse que la compensación no se opera sino entre créditos igualmente líquidos y exigibles (artículo 1333 del Código Civil), y el eventual crédito del Fisco Nacional, contra la recurrente, no tiene esas características, puesto que precisamente ésta niega deber el impuesto liquidado en la planilla complementaria y ha interpuesto recurso contencioso para combatir las pretensiones de la Administración, no constituyendo por tanto los pretendidos derechos fiscales, sino una mera esperanza de ingreso. Además es necesario advertir, que en nuestra legislación, las obligaciones fiscales sólo conocen, en principio, el pago como úni-

co modo normal y regular de su extinción. Al respecto dice la Procuraduría General de la Nación: "A diferencia de las obligaciones civiles las cuales pueden extinguirse por el pago y por los otros modos de extinción de las obligaciones establecidas en el Código Civil, las obligaciones fiscales sólo conocen, en principio, el pago como único modo normal y regular de su extinción; tal característica no es sólo un principio de doctrina fiscal, unánimemente aceptado y de validez general, sino que, incluso, priva en nuestro Derecho Positivo, pues que las diversas Leyes Fiscales, entre las cuales están las de Aduana, Arancel de Aduana y de Impuesto sobre la Renta, excluyen en absoluto, al silenciarlo, cualquier otro modo, distinto de pago, de extinción de las obligaciones tributarias, salvo la liberación de las mismas producidas por el transcurso del tiempo unido a la inactividad del Fisco (prescripción liberatoria) (Dictamen Nº 46, pág. 543, Informe al Congreso Nacional 1957-1958).

En el Derecho Argentino, donde la compensación es un medio de extinción de las obligaciones tributarias, está sin embargo sometida a ciertas condiciones excepcionales, como lo asienta el Profesor Dino Járach, en su "Curso de Derecho Tributario", al decir: "Las Leyes vigentes no admiten que el contribuyente o responsable, intimado al pago de un impuesto, oponga como excepción la compensación con un crédito hacia el Estado de una naturaleza diferente a la obligación tributaria".

Igual hipótesis podría sostenerse de

acuerdo con nuestra Legislación, sobre todo si interpretamos correctamente el contenido del artículo 1.333 del Código Civil.

La recurrente además no ha pretendido en ningún momento traspasar en propiedad, con efectos compensatorios, el crédito simplemente garantizador de los derechos del Fisco, y ello es, que conserva en su patrimonio, para sí, el crédito cedido y traspasado, excluyendo de ese modo toda la idea de compensación, pues lo dado, repetimos, ha sido para afianzar a tenor de uno de los principios doctrinarios de la prenda: que "el acreedor a quien se da en prenda un crédito, no pasa a ser dueño de este crédito, es un mero tenedor de él". (Derecho Civil, Alessandria Arturo y Simónova, Editorial Nacimiento, 1942).

Como última observación, el Tribunal quiere hacer la siguiente: Conforme a la Resolución denegatoria del recurso de apelación, la razón en que se funda la Administración General del Impuesto sobre la Renta, para no oírla, es la de que la contribuyente no afianzó, ni pagó, el monto de la panilla liquidada a su cargo y por tanto no dio cumplimiento a lo establecido en el artículo 83 de la Ley de la materia, vigente para la época de la interposición del recurso, y la Administración así lo decidió por considerar ilegal la garantía constituida en favor del Fisco Nacional, invocando al efecto diversos fundamentos de orden jurídico, a cuyo conocimiento se avocó el Tribunal, en la presente decisión, por corresponder estrictamente a su propia competencia.

2.—No. 403.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ (CASO: BARBOZA).—SIN LUGAR.—DEL 22-7-69. (1).

GASTOS: COMPROBACION
Y DEDUCCION

De conformidad con los ordinales 2º, 3º y 4º del artículo 34 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1956, aplicable al caso bajo sentencia, las deducciones atinentes a “contribuciones” y gastos de “administración y de conservación de los inmuebles que produjeron la renta”, admisibles en la cédula 1ª, Capítulo II de la Ley, deben corresponder a egresos “pagados durante el ejercicio”. Asimismo, el artículo 35 ejusdem dispone que “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”. Al menos, tales comprobantes, a tenor de lo previsto por el artículo 145 del citado Decreto Reglamentario, “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 extinguido las correspondientes obligaciones fiscales”.

Las disposiciones anteriores son concordantes con lo previsto por el artículo 68 de la Ley de la materia, que autoriza a la Administración para “verificar en cualquier momento el cumplimiento” de sus disposiciones y “el contenido de las declaraciones juradas, e investigar las

actividades de las personas y comunidades que no las hubiesen presentado”.

Las normas legales y reglamentarias que se acaban de citar, son claras y precisas en cuanto a la obligación que imponen a los contribuyentes de conservar los comprobantes que acrediten las deducciones solicitadas en sus declaraciones, con lo cual está proveyendo al Fisco Nacional de la necesaria garantía de seguridad en este ramo rentístico, ya que el objeto de aquellos comprobantes es demostrar la sinceridad de las partidas concurrentes a la determinación de la renta neta gravable y consiguientemente del impuesto.

Los reparos que se examinan, formulados en la cédula primera, versan precisamente acerca de “falta de comprobación”, y el Tribunal encuentra que, según se desprende de los autos, el contribuyente no produjo en ningún momento, es decir, ni en la vía administrativa —reconsideración— ni en la judicial, elemento alguno de prueba para demostrar la procedencia de las sumas impugnadas por la fiscalización en concepto de “contribuciones” y de gastos de administración y de conservación. Por lo tanto se declaran procedentes los reparos fiscales de Bs. 1.008,00 y Bs. 4.860,00, que se acaban de analizar.

SUBSIDIO LECHERO

En el caso concreto de autos, el con-

(1) La N° 402 no se publica por ser caso de reinversión.

tribuyente no tiene ninguna perspectiva de obtener un beneficio tangible por la adopción de una determinada manera para establecer la renta neta gravable, pues en absoluto depende ésta de las circunstancias de colocación en uno u otro renglón —“ingresos brutos” u “otros ingresos”— de la partida recibida en concepto de “subsidio lechero”. El Apelante no tiene, evidentemente, ningún interés material en que se adopte una forma u otra, puesto que en cualquier caso el significado impositivo será siempre el mismo, ya que la renta gravable no sufrirá menoscabo alguno si aquella entrada se imputa a los ingresos brutos o se incluye dentro de “otros ingresos”, como lo hizo la fiscalización. El propio contribuyente así lo reconoce, cuando en su escrito del 16-7-63, que cursa en autos, manifiesta: “. . . y, aún cuando tal calificación no afecta el monto de la renta neta acusada por mí en dicha Cédula, no estoy de acuerdo con la calificación dada por el Fiscal a dichos ingresos, ni con el traslado de dicha partida a otro renglón distinto al de ingresos brutos por ventas. . .” Como se aprecia, no existe desacuerdo alguno entre las partes en lo que se refiere al fondo y objetivos de la cuestión, sino meramente a la colocación de una partida en el estado de ganancias y pérdidas, sin que la adopción de una forma u otra tenga relevancia significativa alguna en lo que atañe al monto imponible y por lo mismo al quantum del impuesto. Ocuparse de especulaciones de tipo doctrinario que no van a conducir a ningún resultado positivo o negativo desde el punto de vista fiscal, no es cues-

tión en la que este Tribunal deba enfrascarse. El contribuyente, en este caso concreto, no tiene ningún interés específico tributario, él mismo lo reconoce en el escrito a que antes se hizo referencia.

INTERESES SOBRE PRESTAMOS: PRUEBA

La partida total de intereses sobre préstamos fue originalmente impugnada por la fiscalización por falta de comprobación satisfactoria; ya se ha visto que ningún momento el contribuyente ha probado ni tratado de probar la erogación de Bs. 34.912,45; ante esta circunstancia el Tribunal, a tenor de lo previsto por el artículo 145 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, declara procedente el reparo fiscal examinado en lo atinente al monto de Bs. 34.912,45.

Por lo que respecta a la suma de Bs. 2.000,00 que en vía administrativa rechazó la Oficina Administrativa del Impuesto, se observa que los instrumentos acompañados por el contribuyente, suscritos por la ciudadana Eva de Méndez (folios 67, 68, 69 y 70 del expediente) en que ésta declara haber recibido de Angel María Barboza la cantidad de Bs. 2.000,00 no expresan el concepto que dio lugar a tales pagos, pues se trata de recibos estereotipados donde sólo se indica los nombres del pagador y del beneficio, así como la suma pagada, sin ninguna otra mención que pueda servir para acreditar la causa de la erogación a que ellos se contraen.

En virtud de lo expuesto este Tri-

bunal declara procedente el reparo fiscal eximido, cuyo monto asciende en total a Bs. 36.912,45.

DEPRECIACION DE ACTIVOS

FIJOS: Bs. 8.000,00

En el acta este reparo se fundamenta en los términos siguientes: “En esta referencia el fiscal rechaza la cantidad de Bs. 8.000,00, correspondiente a la depreciación de un tractor International T.D. 8 Super, el cual figura en el inventario físico para el día 31-12-60, por monto de Bs. 40.000,00, pero no existe comprobación ni registro contable alguno de que tal bien fuera adquirido con el contribuyente durante el ejercicio investigado”.

En su escrito del 16-7-63, el contribuyente alega: “En esta referencia el Fiscal rechaza la cantidad de Bs. 8.000,00 correspondiente a la depreciación de un tractor International. Se acompaña marcado “D”, documento privado mediante el cual adquirí del Sr. Peter Vujnovich y por la cantidad de Bs. 38.000,00 el tractor antes indicado. La alícuota anual de depreciación para maquinaria agrícola establecida por mí es del 25 por ciento, correspondiéndole a dicho activo en el ejercicio investigado una amortización de Bs. 9.500,00”.

EL TRIBUNAL OBSERVA:

Como se deduce de la transcripción que se ha hecho del acta, el presente reparo se fundamenta, según el fiscal, en que el contribuyente dedujo una alí-

cuota de depreciación de un bien que no estaba en servicio durante el año gravable. Para desvirtuar tal aseveración, el recurrente presentó, anexo a su escrito del 16-7-63, un documento relativo a la compra de dicho tractor, o sea el recibo otorgado por el vendedor, señor Vujnovich, tal recibo que cursa en autos al folio 74, aparece fechado el 31 de enero de 1961, este instrumento no constituye, en consecuencia, a juicio del Tribunal, prueba suficiente de que el activo que se pretende depreciar en 1960 haya efectivamente concurrido a producir la renta de este ejercicio, requisito sin el cual no es procedente la deducción de cualquier alícuota de depreciación, por ser aquel requisito una exigencia expresamente prevista por el artículo 58 del Reglamento de la Ley de Impuesto, aplicable a la Cédula Quinta por mandato del artículo 115 *ajusdem*. En consecuencia se declara procedente este reparo fiscal.

MULTA SEGUN ARTICULO 56 DE LA LEY APLICABLE AL EJERCICIO: Bs. 992,25

Según se expresa en la Resolución Nº 94171, contenida en la liquidación complementaria a que dio lugar la diferencia de renta determinada por la fiscalización y confirmada en la vía administrativa, la multa de Bs. 992,25, se impuso de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958, en virtud de que el monto de los impuestos liquidados según la fiscalización, excedió en más del

10 por ciento de lo liquidado con base en la declaración bona-fide del contribuyente. A tal respecto el Tribunal encuentra que la sanción impuesta es proceden-

te, pues ella se aplicó con estricta sujeción a la norma legal sancionadora invocada en la resolución que la motivó, y en su límite mínimo.—Así se declara.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi
Apartado 1821 - Teléfono 818685
Caracas - Venezuela

Año VI, Número 35, Volumen VI, marzo - abril de 1970.

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. Lilue, piso 6º. Oficina 63, Esquina Las Madrices. Tel. 818685, apartado 1821. Caracas, Venezuela.

Dr. Pedro Guerrero Galavís.—Abogado. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles. Escritorio Jurídico Tributario: Edif. Lilue, piso 6º, Oficina 63, Esquina Las Madrices. Telf. 818685. Caracas.

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. Magin F. Briceño P.—Abogado. Impuesto sobre la Renta. Asesoramiento Técnico-Jurídico: Recursos, Apelaciones, Consultas, Declaraciones, etc. Edif. General Páez. Ofc. 704. Esquina de La Marrón. Teléfono 82.57.30. Apartado 3571. Caracas.

Contreras, Sánchez y Asociados.—Contadores Públicos. Auditoría, Impuestos, Sistemas. Avenida Urdaneta, Edificio Iberia, 2º Piso. Teléfonos: 51.85.55 y 51.86.64. Apartado Postal 3727 Caracas.