

*Revista de*

**36**

**DERECHO  
TRIBUTA-  
RIO-1.970**

*mayo  
junio*

## SUMARIO

### I.—ESTUDIOS

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

Dres. Freddy Orlando S. y César J. Hernández

### II.—JURISPRUDENCIA.—Sentencias

- 1) N° 404.—Tribunal Primero Accidental de Impuesto sobre la Renta (Casas Rincón). De 30-7-69. Sin lugar.
- 2) N° 407.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Protinal C.A.). De 6-8-69. Sin lugar.
- 3) N° 409.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Monte Elena).—De 7-8-69. Parcialmente con lugar.

III.—INDICE DE MATERIAS (Nos. 31 al 36, ambos inclusive).

IV.—INDICE DE AUTORES (Nos. 31 al 36, ambos inclusive).

# Aviso a los Suscriptores

SE RECUERDA A LOS SUSCRIPTORES DE LA REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO QUE CON ESTE EJEMPLAR CONCLUYE LA SEXTA COLECCION DE LA REVISTA Y POR LO TANTO LA SUSCRIPCION QUE HAN TOMADO DURANTE ESTE AÑO.

LES ROGAMOS REMITIR CUANTO ANTES UN CHEQUE POR BS. 35,00 PARA RENOVAR LA SUSCRIPCION, A FIN DE QUE NO SUFRAN DEMORAS EN LAS ENTREGAS DE LA MISMA.

REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO

Apartado 1821 - Telf. 81 86 85

Caracas

NUEVA DIRECCION

**Dr. MARCO RAMIREZ MURZI**

ABOGADO

Especializado en Derecho Tributario: Impuesto sobre la Renta (Consultas, Asesoramiento de Empresas, Recursos Administrativos y Jurisdiccionales), Sucesiones, Defensas en los Tribunales de Hacienda. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles

**Escritorio Jurídico - Tributario**

Edif. Lilue, piso 6°. Oficina 63. Esquina Las Madrices

Tel. 818685. Apartado 1821. Caracas

(Aprobado por el Colegio de Abogados del D. F.)

# 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

(CONTINUACION)

Es de señalar que todo lo que expusimos en el punto "B" de este trabajo, relacionado con el procedimiento a seguirse en el Tribunal de Hacienda con motivo de la apelación que interponga el reparado es aplicable en el presente caso.

Como sucede en los otros reparos (Artículo 419), quien resulta ser el *destinatario formal, inmediato y directo del reparo, es la Administración contratante y en segundo lugar el contratista, que a su vez es el destinatario material del acto reparado.*

Siendo así, el funcionario de la Administración contratante a quien fuera formulado en primer término el reparo, estará sujeto a la responsabilidad subsidiaria que señala el numeral 7 del Artículo arriba citado, cuya parte final asienta que en todo caso, *"esas oficinas o funcionarios responderán al Fisco subsidiariamente, por todos los reparos que, habiéndose tramitado administrativamente, no hubieren sido abonados"*.

Es importante destacar que la existencia de este procedimiento administrativo con motivo de los contratos celebrados por el Ejecutivo Nacional, constituye un valioso recurso de la Administración Activa para dirimir los conflictos que se suscitasen por tal motivo, enmarcando al efecto la eventual reclamación de la Nación contra los contratistas en caso de incumplimiento, dentro del campo del Derecho Administrativo.

Las prerrogativas que ofrece este procedimiento al Fisco Nacional no pueden ser más evidentes, entre otras, según se desprende del numeral 5 del Artículo 419, la exigencia de que para apelar de la resolución definitiva de la Sala de Examen *deberá pagarse o afianzarse previamente el reparo*.

El Fisco, como se puede apreciar, resulta resarcido en el primer caso, o garantizado en el segundo, por el daño causado por el incumplimiento del contratista, quedando así sometido éste al principio "Solvete et Repete". Paga y después reclama.

Es de suma importancia señalar que siempre que la Administración Activa se ha encontrado en casos de incumplimiento de contratos, ha recurrido de inmediato a la vía judicial, sin que se haya procedido la acción judicial pertinente del agotamiento del procedimiento administrativo que hemos venido refiriendo.

En esos casos, el Despacho contratante ha procedido en forma inmediata a pasar los documentos del caso al conocimiento del ciudadano Procurador General de la República, para que sea ésta quien proceda a intentar las acciones civiles a que hubiere lugar por ante los Tribunales competentes.

Sobre este particular cabe observar, que desde el momento de que existe en nuestra Ley de Hacienda un procedimiento administrativo al respecto, y cuyo fundamento jurídico está contemplado en el numeral 13 del Artículo 168 de la citada Ley, será ésta la vía a seguir en todos aquellos casos de reclamaciones de la Nación contra los "contratistas" que hayan incumplido el contrato.

En efecto señala el Artículo citado como atribución exclusiva de la Sala, que ésta 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 ellas*.

Como se desprende de todo lo anterior, el hecho de que en la mayoría de los casos las reclamaciones de la Nación contra los contratistas no hayan sido precedidas del procedimiento arriba descrito, sino que se ha procedido a pasar el caso respectivo a manos del ciudadano Procurador General de la República, en desmedro de la ventaja que significa proceder de acuerdo a los numerales del Artículo 419 antes citado, con el subsecuente beneficio del "Solvete et Repete", evidencia la importancia que tiene para el Fisco Nacional la aplicación efectiva del procedimiento previsto en nuestra Ley de Hacienda.

La existencia dentro del Organismo Contralor de una División

de Contratos dentro de la Sala de Examen, la cual tiene por objeto la aplicación de las previsiones legales contenidas en el numeral 13 del Artículo 168 *ejusdem*, constituye un pilar clave en la fiscalización de todos los contratos suscritos por el Ejecutivo Nacional.

Se establece en el Programa de Trabajo de la nombrada División, que la misma tiene por objeto *verificar el cumplimiento de los contratos celebrados por la Nación y de las demás obligaciones que se deriven de los mismos*, comprendiendo la verificación de los mismos tres aspectos fundamentales, a saber :A) Correspondencia efectiva entre el monto de las respectivas órdenes de pago giradas y el precio contenido en el contrato; B) Ejecución de la obra para la fecha señalada y C) *Ingreso definitivo al Tesoro de las garantías constituidas, llegado el caso de incumplimiento.*

Como conclusión al punto, cabe afirmar, que la formulación de reparos por incumplimiento de contratos, *resulta la vía más expedita, más garantizada y más idónea de la que se puede valer la Nación para resarcirse de los daños a que hubiere lugar.*

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.*

De conformidad con la disposición contenida en el Artículo 165, numeral 15 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, se asienta como atribución y deber de la Sala de Centralización, lo siguiente:

*“Avisar al Ministro de Hacienda y al Contralor de la Nación, para para que éste, a su vez, dé aviso a la Sala de Examen, de los pagos hechos ilegalmente por cuenta del Tesoro Nacional o por cualquier oficina de administración de bienes o materiales que lleguen a conocimiento de la Sala por el examen de cuentas o por cualquier otro medio, así como también de sumas que se deban al Tesoro, a fin de que proceda a hacer el reparo y reintegro correspondiente”.* (Destacado nuestro).

Por otra parte, el numeral 12 del Artículo 168 *ejusdem*, establece como atribución y deber de la Sala de Examen, *ejercer, por lo que a*

*ella respecta, la misma atribución de la Sala de Centralización contenida en el número 15, Artículo 166 de la Ley de Hacienda.*

Como podrá observarse, de la atribución conferida a la Sala de Examen, según lo destacado arriba, se desprenden dos tipos más de reparos, a saber: el reparo por *pago ilegal* y el *reparo por sumas que se adeuden al Tesoro*.

Sin entrar a analizar la naturaleza de los citados reparos, por cuanto no es éste el objeto del presente estudio, pasamos de inmediato a considerar la tramitación a seguirse en el caso de la formulación de los mismos.

En efecto, una vez que la Sala de Examen tiene conocimiento de *pago ilegal* hecho por cuenta del Tesoro, o bien de una *suma que se adeude al mismo*, procederá la formulación de sendos reparos que se tramitan de conformidad con el procedimiento previsto en el Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, pues si bien es cierto que en ambos casos el supuesto de hecho, cual es la ilegalidad del pago en uno y la suma adeudada al Tesoro en el otro, no encajan dentro de los supuestos legales del Artículo citado, debemos tener presente que esta misma disposición, en su parte *infine*, expresa que, en el caso de no existir un procedimiento especial establecido por la Ley, los susodichos reparos se tramitarán por el procedimiento establecido en los siete ordinales del Artículo antes citado.

Ahora bien, agotado el procedimiento previsto en los cinco ordinales, para el caso de que los reparos en cuestión fueran confirmados, podrá el recurrente apelar de los mismos pagando o afianzando previamente los reparos, para ante el Tribunal Superior de Hacienda (ordinal 5, Artículo 419.)

Será a partir de ese momento, o sea, una vez que los reparos en apelación lleguen al Tribunal de Hacienda, cuando *se pondrá de manifiesto nuevamente, la competencia del Abogado de la Contraloría para defender los reparos formulados por la Sala de Examen*.

En relación con el procedimiento a seguir con motivo de la apelación interpuesta por el reparado, una vez que el reparo quede firme por decisión del Tribunal Competentes, también se aplicará aquí, todo lo expuesto en el punto "B" de este trabajo.

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.*

Nuestra Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en su Artículo 172, numeral 5, establece que son atribuciones y deberes de la Sala de Control: "*Hacer efectivas las cauciones en favor de empleados públicos cuando haya lugar a ello*", y en el Artículo 132 *ejusdem*, establece que la caución deberá constituirse en la forma siguiente :

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 sobre bienes cuyo valor ha de alcanzar, por lo menos, al doble de la suma por la cual se otorga la caución.

3) Con la consignación en prenda de una Oficina del Servicio de Tesorería, de billetes de la deuda pública, cuyo valor, computado por el precio del último remate, equivalga a la suma garantizada.

4) Con fianza otorgada en documento auténtico, por persona que reúna las cualidades exigidas por el Código Civil. Además, se requiere que el fiador no sea empleado de Hacienda.

Ahora bien, ¿cuándo procede la actuación del Abogado de la Contraloría? Señala el citado texto, que esa posibilidad tendrá lugar "*cuando haya lugar a ello*". Tal supuesto se presentará, para el caso en que los funcionarios que hubieren prestado la caución respectiva, resultaren responsables del perjuicio ocasionado al Fisco Nacional, por infracción de leyes, ordenanzas, reglamentos e instrucciones y por abuso, falta, dolo, negligencia, impericia o imprudencia en el desempeño de sus funciones; todo esto de conformidad con el Artículo 139 *ejusdem*, el cual alude en especial, a la responsabilidad civil del funcionario público.

Incurso el funcionario en una de estas causales, comprometerá su responsabilidad civil para con el Fisco, por lo cual una vez agotadas las gestiones de cobro extrajudiciales habiendo sido infructuosas las mismas, se procederá judicialmente a la ejecución de la respectiva caución.

Es precisamente en esta fase, cual es la del cobro judicial en sí, cuando procede la intervención del Abogado de la Contraloría, de con-

formidad con lo establecido en el Artículo 172 de la citada Ley, numeral 1, el cual establece en su primera parte que son atribuciones y deberes del Abogado: *“Ejercer la personería jurídica de la Contraloría en los asuntos en que ella deba tener intervención, sin perjuicio de las atribuciones conferidas privativamente en esta Ley al Procurador de la Nación...”* (SIC).

En nuestro criterio, si bien es cierto que le está atribuida al ciudadano Procurador General de la República, la competencia sobre estos asuntos de conformidad con el ordinal 2 del Artículo 95 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, es ésta una *“competencia genérica”*, pero en ningún momento privativa ni especial, por lo cual podemos concluir afirmando con propiedad, que es esa una *“competencia compartida”* con el ciudadano Consultor Jurídico de la Contraloría, sin perjuicio de que el ciudadano Procurador General de la República se haga parte en cualquier estado del juicio, cuando lo crea conveniente a los intereses de la Nación.

En refuerzo de los argumentos arriba expresados, conviene transcribir el dictamen N° J-156 de fecha 31 de mayo de 1967, emanado del Departamento Jurídico de la Contraloría General de la República y el cual se copia en sus partes fundamentales a continuación:

*“La competencia para la ejecución de las mencionadas cauciones en aquellos casos en los cuales sobreviniera un perjuicio a la Nación del cual fuere responsable un empleado de aquellos que se encuentran obligados a prestarla, se encuentra atribuida específicamente a la Sala de Control de la Contraloría General de la República... De lo anteriormente expuesto se debe concluir que la Contraloría General de la República se encuentra dotada de facultades tanto para la gestión extrajudicial como para la gestión judicial, en la “ejecución” de las cauciones establecidas en favor de los empleados públicos”.* (Destacado nuestro).

Y, en cuanto a la competencia del Abogado de la Contraloría, concluye el referido dictamen:

*“...deberá el Abogado ejercer las acciones correspondientes a los efectos de que la Contraloría, en su condición de Organó del Estado, repare la lesión inferida al patrimonio del mismo”.* (Destacado nuestro).

Al criterio que se ha venido sustentando, pareciera oponérsele aparentemente otro y el cual está contenido en una decisión de la Corte Suprema de Justicia, dictada con fecha 21 de julio de 1966, por la cual se declara *que es atribución de la Procuraduría General de la República intentar la acción civil contra el fiador de un funcionario público*. En efecto, en escrito de fecha 21 de diciembre de 1965, el ciudadano Procurador General de la República y el Fiscal General de la República, acudieron a la Corte Suprema de Justicia, para que resolviera, a título de consulta y de conformidad con la facultad establecida en el último aparte de la Disposición Transitoria Décima Quinta de la Constitución, cuál de ellos era el funcionario a quien correspondía legalmente ejercer la acción civil de resarcimiento patrimonial, cuando debiera ser propuesta directamente contra el fiador que hubiere prestado caución conforme a los Artículos 128 y siguientes de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, para reparar el daño que causare un funcionario o empleado de la Administración Pública.

Recibida la consulta la Corte se avocó a su evacuación, y la decisión emanada, en lo fundamental expresa lo siguiente:

“Según el ordinal 1 del Artículo 202 de la Constitución, corresponde a la Procuraduría General de la República, representar y defender judicial o extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República.

El Artículo 220 *ejusdem*, en su número 5, contiene una excepción a esa facultad de la Procuraduría, cuando atribuye al Ministerio Público “Intentar las acciones a que hubiere lugar para hacer efectiva la responsabilidad civil, penal, administrativa o disciplinaria en que hubieren incurrido los funcionarios públicos con motivo del ejercicio de sus funciones”.

La Décimoquinta Disposición Transitoria de la Constitución de la República de Venezuela, establece que la Corte en Pleno, resolverá las dudas que se susciten respecto a las atribuciones del Fiscal General de la República y del Procurador General de la República.

Más adelante se continúa expresando en la sentencia:

“Por tanto, cuando haya duda respecto a cuál de los dos funcionarios nombrados corresponde ejercer determinadas funciones, se hace necesario atender a la naturaleza propia de cada institución.

Según ésta, mientras al Ministerio Público corresponde velar por la exacta observancia de la Constitución y de las Leyes, de defender la legalidad ante todos y su fuera necesario ante y frente a los Poderes Públicos, la Procuraduría General de la República, a la vez que le corresponde representar y defender los intereses patrimoniales de la República, está regulada en la Constitución en el Título VI que se refiere al Poder Ejecutivo Nacional, a quien corresponde ejercer la suprema dirección y administración de la Hacienda Pública, conforme lo establece el Artículo 76 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional. Consecuencialmente la atribución del Ministerio Público contenida en el numeral 5 del Artículo 220 de la Constitución Nacional, no puede interpretarse extensivamente para facultar a aquél a intentar acciones contra terceros que no tienen ni han tenido el carácter de funcionarios públicos ni pueden cometer hechos vinculados a la función pública”.

Finalmente, concluye la Corte en su parte dispositiva:

*“Por las razones expuestas, la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, y ejercicio de la facultad que le confiere la Disposición Transitoria Décimaquinta de la Constitución de la República de Venezuela, declara que está dentro de la atribución de la Procuraduría General de la República contemplada en el ordinal 1 del Artículo 202 de la citada Constitución, intentar la acción civil de resarcimiento patrimonial, cuando deba ser propuesta directamente contra el fiador que ha prestado caución conforme el Artículo 128 y siguientes de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional”.* (Destacado nuestro).

Sobre este particular creemos oportuno hacer varios comentarios:

En torno a los conceptos contenidos en los párrafos transcritos, si bien es cierto, que compete al ciudadano Procurador General de la República, representar y defender judicial o extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República por lo que se refiere a ciertas materias, cual es en nuestro caso la ejecución de cauciones a favor de empleados públicos, no constituye ésta una atribución privativa, excluyente por lo tanto, de la competencia que le pueda estar atribuida en forma especial a otro funcionario.

En apoyo de lo expuesto, encontramos que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en su Artículo 173, dispone que la Contraloría tendrá un Departamento Jurídico a cargo de un Abogado de la República, entre cuyas atribuciones y deberes está 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 esa Ley al Procurador.*

Cabe preguntarnos en consecuencia. ¿Si la ejecución de las Cauciones es una atribución privativa del ciudadano Procurador?

Respondemos negativamente, y esto lo avalamos con el propio texto de la Ley de Hacienda, que establece en el numeral 5 del Artículo 172, que son atribuciones de la Sala de Control, *hacer efectivas las cauciones en favor de empleados públicos cuando haya lugar a ello.*

Es por esto por lo que será al Abogado de la Contraloría a quien le está atribuida la representación jurídica del Organismo, el funcionario competente para intentar la acción civil cuando hubiere lugar a ello, contra el fiador de un empleado público que haya causado un perjuicio económico al Fisco Nacional, como resultado de su actuación en el cargo.

Todo esto sin perjuicio de la *atribución genérica* que le compete al Procurador General de la República para intervenir en el juicio cuando lo crea conveniente.

Todo lo anterior está expresamente señalado en el Artículo 24 del Reglamento Interno de la Contraloría, que en su Capítulo V, Sección Cuarta, asienta como competencia del Organismo Contralor, *hacer las reclamaciones* que se deduzcan por los siguientes conceptos: A) Cobro de Alcances sentenciados; B) Cobro administrativo o *judicial*, cuando las circunstancias así lo requieran *de los reparos hechos por la Sala de Examen*; y C) *Ejecución de las cauciones* dadas en favor de empleados públicos, *al ser necesario este procedimiento.*

Seguidamente se establece en el Artículo 25 del citado Reglamento, numeral 11, que es atribución del ciudadano Sub-Contralor, como Presidente de la Sala de Control, *pasar al Departamento Jurídico, los expedientes y piezas de los reparos y demás reclamaciones que tenga que hacer la Sala, a los fines previstos en el numeral 1 del Artículo 174 de la Ley de Hacienda.*

Resulta obvio concluir, que entre las demás reclamaciones está comprendida la ejecución de las cauciones por la vía judicial, cuando el cobro administrativo de las mismas resultara infructuoso; ejecución

ésta que le competará al Abogado de la Contraloría como Jefe del Departamento Jurídico.

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.*

De idéntica manera compete al Abogado de la Contraloría, la representación de ésta en el caso de las apelaciones que hagan los interesados como consecuencia de la declaratoria de culpabilidad en lo administrativo, dictada por el Departamento de Investigaciones del Organismo Contralor, de conformidad con el numeral 7 del Artículo 172 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Como es sabido por todos, entre los actos que realiza la Sala de Control, merece destacar, los de Declaratoria sobre Responsabilidad Administrativa de los funcionarios o empleados públicos, ya que el máximo Organismo Contralor juega un papel muy importante mediante la función investigadora que realiza a los fines de la determinación de la responsabilidad administrativa en que incurran los funcionarios públicos, por sus actos u omisiones en el desempeño de sus cargos.

En efecto, en el Artículo citado; la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, concede a la Contraloría y a sus funcionarios, la facultad de formar expediente administrativo en cualquier investigación relativa a asuntos de su competencia, que terminará indispensablemente por un acto de sobreseimiento, si se encontrare que no hay motivos fundados para proceder, o bien por una declaración de absolución o de culpabilidad. En este último caso la Sala dispondrá que se siga el procedimiento que corresponde al caso.

El procedimiento no es otro que el previsto en el antes señalado Artículo 159 de la citada Ley, o sea, que por tratarse de una decisión

de la Sala de Control, será apelable por ante el Contralor General de la República dentro de los quince (15) días siguientes, contados a partir de la notificación por oficio de la providencia recaída, para ante el Tribunal Superior de Hacienda. 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.

Obsérvese que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, da la posibilidad al indiciado (declarado culpable), de presentar pruebas que traten de desvirtuar los argumentos del auto de culpabilidad dictado por la Contraloría. Lógicamente las pruebas que puede promover el interesado son las mismas que prevé el Código de Procedimiento Civil; testigos, experticia, documentos públicos, etc. y ¿quién sino el Abogado de la Contraloría, deberá ejercer el derecho de repregunta sobre los testigos promovidos por el interesado o la oposición de cualquiera de las pruebas promovidas?

Igualmente en la oportunidad en que el Tribunal llame a Informes, será el representante de la Contraloría —su Abogado— quien deberá asistir a dicho acto.

De manera pues, que nuevamente se pone de manifiesto que el Abogado de la Contraloría es competente para representar al Organismo Contralor, y por ende al Fisco Nacional, ante los Tribunales Superiores de Hacienda, en un procedimiento contencioso que no es el Juicio de Cuentas, ni los Reparos que formula la Sala de Examen ya sean por concepto de Impuesto sobre la Renta, o por cualquier otro concepto.

- 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 incursas en tales delitos.*

Por último no encontramos con una competencia expresamente contemplada en nuestra Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional,

cual es la prevista en el numeral 6 del Artículo 174 *ejusdem*, y el cual se transcribe a continuación:

“6) *Intervenir como representante especial de la Contraloría en los juicios a que se refieren los Artículos 176 y 177 del Capítulo VI*” (Destacado nuestro).

Establecen a su vez los Artículos arriba nombrados lo que sigue a continuación:

“Artículo 176.—La persona que rinda declaraciones falsas al Contralor de la Nación o a cualquier otro funcionario del Departamento de Contraloría, incurrirá en las mismas responsabilidades que el que comete tales faltas ante los Tribunales de Justicia; y *la Contraloría deberá pedir el enjuiciamiento correspondiente*”. (SIC).

“Artículo 177.—Si resultare de cualquier investigación o del ejercicio de las funciones ordinarias de la Contraloría que se ha cometido soborno, cohecho u otro delito semejante, *se pasará todo lo relacionado con el asunto a la autoridad judicial competente, para que siga el juicio correspondiente*”. (SIC).

Como se observa, la representación a que alude el numeral 6 arriba transcrito, está prevista por disposición expresa de la Ley, para los casos señalados en los Artículos 176 y 177, correspondiendo en ambos casos al Abogado de la Contraloría, pedir el enjuiciamiento respectivo para cuando se incurriera en declaraciones falsas al Contralor, cohecho, soborno de funcionarios u otros delitos semejantes.

En refuerzo de lo expuesto interesa señalar que el numeral 2 del Artículo 174 antes citado, al establecer que son atribuciones y deberes del Abogado de la Contraloría, “*intervenir en la formación y sustanciación de expedientes por los servicios de la Contraloría, cuando sean de tal naturaleza que de ellos pueda surgir contención judicial; y especialmente de aquellos a que se refieren la atribución séptima de la Sala de Control y el Artículo 175 de la Ley de Hacienda*”; resulta evidente que se ha previsto precisamente *la posibilidad de contención judicial*, señalándose al efecto como representante de la Contraloría



al Abogado de la misma, a quien competirá pedir el enjuiciamiento correspondiente por ante la Autoridad Judicial respectiva.



El presente trabajo tiene por objeto, contribuir al esclarecimiento de ciertas dudas que se han presentado con ocasión de la eventual competencia del Abogado de la Contraloría para actuar en juicios, constituyendo así, un esfuerzo conjunto por parte de sus autores, para explicitar en una forma ordenada y razonada, toda la gama de problemas de interpretación que se derivan de las normas contenidas en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, por lo que respecta al punto en estudio.

No pretendemos que el presente trabajo sea una obra acabada y definitiva, sino por el contrario un preámbulo a la discusión jurídica, en cuanto a la correcta interpretación de las disposiciones jurídicas analizadas a lo largo de este estudio.

Quizás su lectura suscite polémica, puntos de vista encontrados, interpretaciones diferentes, en fin, toda una serie de manifestaciones al respecto, pero es precisamente esta situación la que queremos prohiar, en nuestro deseo porque el tema del presente trabajo sea abordado por los interesados, con miras a profundizar en la temática planteada.

Con tal propósito presentamos el “Estudio sobre la Competencia del Abogado de la Contraloría General de la República para actuar en Juicios”, a la consideración de los estudiosos y profesionales del Derecho.

POR LOS ABOGADOS:

*César J. Hernández B.*

y

*Freddy Orlando S.*

# Sentencias - 1 al 3

1.—Nº 404.—TRIBUNAL PRIMERO ACCIDENTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO.—SIN LUGAR.—CASO: CASAS RINCON.—DE 30-7-69.

## PARALIZACION Y NOTIFICACION

“Disponía el aparte del artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de 13 de febrero de 1961, bajo cuyo régimen fue interpuesto el recurso de apelación contra los actos impositivos y sancionatorios ya mencionados, que “por la apelación el recurrente queda a derecho sin necesidad de citación o notificación”; y el artículo 85 *ejusdem*, que “cuando se ejerza el recurso de apelación previsto en el artículo 82, la Administración podrá reconsiderar el acto sobre que versa el recurso, antes de la remisión al Tribunal”; y que “el término para la reconsideración administrativa será de sesenta (60) días”.

Mas, la jurisprudencia, tanto de la Corte Federal, en su día, como de la Corte Suprema de Justicia y de este mismo Tribunal, tiene establecido que, si “por la apelación, el recurrente queda a derecho sin necesidad de citación o notificación”, “ello debe entenderse racionalmente, de acuerdo con los principios que rigen la materia, pues la norma así

concebida parte del presupuesto de que la tramitación de la causa se ha desarrollado con toda regularidad... En relación con el (caso) que se ventila, cuando el Reglamento (entonces la Ley) dispone que no habrá necesidad de nueva citación o notificación una vez que las partes estén a derecho, es en el entendido de que el procedimiento se ha seguido con arreglo a sus preceptos, cumpliéndose cabalmente los trámites y lapsos establecidos... Si por este o aquel motivo, aun siendo imputable a negligencia de las mismas partes, la causa se ha paralizado, no puede el Juez, como rector del procedimiento mediante sujeción a la norma, poner en marcha el proceso, sin advertirlo previamente a los interesados mediante la fórmula que la Ley establece...” (Sentencia de la Corte Federal, de 5 de marzo de 1954) “...es obvio que estando como estaba paralizado el procedimiento por el largo período ya señalado, se hacía necesaria la notificación de las partes para ponerlo en marcha y con sobrada razón en este caso, ya que la paralización no era imputable a la parte apelante, que, como

ya se dijo, había intentado su recurso oportunamente, sino a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, que no envió el expediente al Tribunal sino después de aquel dilatado lapso” (Sentencia del Tribunal de Apelaciones Nº 333, de 7 de noviembre de 1966). “Estima la Corte que, habiendo tardado la Administración del Impuesto sobre la Renta casi dieciséis meses en remitir el expediente al Tribunal de la causa, y no habiéndose realizado entre tanto ningún acto de procedimiento, ésta se encontraba paralizada; por tanto, ha debido el Tribunal, al dar entrada al expediente, cumplir lo preceptuado en el artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, y notificar a la parte recurrente de la iniciación del procedimiento del recurso, del mismo modo que notificó de ello al Procurador y al Contralor”; por lo cual, ello omitido, la Corte “repuso la causa al estado de que se practique la notificación de la apelante y se inicie de nuevo el juicio conforme a la Ley” (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, de 11 de julio de 1966).

Como aparece, pues, de la jurisprudencia transcrita, parte de la cual ha invocado precisamente el apoderado del recurrente tanto en sus escritos de peticiones como de informes, la reposición de la causa se hace lugar en Derecho cuando, no obstante el vencimiento de los lapsos procesales de las instancias administrativas, el Tribunal ha dado entrada al recurso, pero ha omitido la “notificación” de ello al recurrente.

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

Según aparece del expediente, el recurso fue recibido en la Administración Seccional de la II Circunscripción del Impuesto sobre la Renta, en Maracaibo, el 31 de marzo de 1966; y ha podido permanecer en la Administración General durante los sesenta (60) días hábiles siguientes, para que aquélla, de acuerdo con sus facultades entonces discrecionales, efectuara la reconsideración de los actos recurridos; pero, vencido ese lapso sin haberla efectuado, ha debido remitir de inmediato al Tribunal el expediente respectivo. Sin embargo, éste fue sólo recibido en este Tribunal el 31 de mayo de 1968, es decir, cuando, obviamente, las partes no estaban a derecho.

Es cierto, pues, que la causa estaba paralizada; pero de allí no se sigue, como lo alega el apoderado del recurrente para fundar su pedimento de su reposición, que el Juzgado de Sustanciación haya contravenido lo dispuesto en el artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, porque, a juicio del mismo apoderado, “el Tribunal de Sustanciación dio impulso procesal *motu proprio* al expediente contentivo de los recursos interpuestos por (su) representado, cuando la causa se encontraba paralizada, sin que hubiera mediado gestión o solicitud previa de alguna de las partes interesadas”.

Juzgan, por el contrario, los sentenciadores, que el Juzgado de Sustanciación procedió en estricta conformidad con el Derecho. En efecto: dispone el artículo 139 de la Ley de la materia, que es Ley especial respecto del Código de Procedimiento Civil y, por tanto, de preferente aplicación en la materia de la

especialidad, que, “dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al recibo del expediente, *el Tribunal le dará entrada*, designará ponente y declarará la causa abierta a pruebas”, sin parar mientes sobre si se han observado o no los lapsos procesales de las instancias administrativas. Es una obligación legal del Tribunal el darle entrada, *ex officio*, al expediente, nombrar el ponente y abrir la causa a pruebas, sin esperar, desde luego, “gestión o solicitud previa de alguna de las partes interesadas”, como infundadamente lo pretende el apoderado del recurrente. Obsérvese, si no, la propia forma imperativa empleada por el texto legal: “el Tribunal le dará entrada, designará ponente y declarará la causa abierta a pruebas”. Más aún: porque el propio Juzgado de Sustanciación advirtió, sin duda alguna, que la causa estaba paralizada, puesto que se habían vencido con demasía los lapsos procesales de las instancias administrativas y, porque, además, él mismo tampoco le había dado entrada al expediente dentro del plazo legal (los tres días hábiles siguientes a su recibo), dispuso la notificación del contribuyente, y, observando que éste estaba domiciliado fuera de la localidad, comisionó suficientemente a un Juez de la suya para que practicara su notificación, como en efecto así se hizo, según aparece de los autos. Es decir, el Juez de Sustanciación ejerció el “impulso procesal” que la Ley expresamente la manda a ejercer, de manera muy cónsona, por lo demás, con su propio carácter de Juez del Contencioso del Impuesto, el cual, a diferencia del Juez

Civil, no es, en principio, un Juez rogado.

De otra parte, resulta jurídicamente intrascendente la denuncia del apoderado del apelante, en el sentido de que “las actuaciones cumplidas por el Sustanciador para avisar a las partes de la continuación del procedimiento... no fue de citación, como lo exige imperativamente el artículo 158 citado, sino de notificación”. En efecto: se trataba de poner a derecho al recurrente, procesalmente actor: en forma tradicional, la legislación especial del impuesto ha empleado como sinónimos los dos conceptos; el propio artículo denunciado contempla la posibilidad de que la “citación” allí prevista se efectúe “por medio de boleta dejada por la persona que autorice los actos del Tribunal, en la casa de la que haya de citarse”; y, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, arriba transcrita, que es el Órgano Jurisdiccional directamente superior en grado de este Tribunal, en casos como el de autos, debe “el Tribunal, al dar entrada al expediente, cumplir lo preceptuado en el artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, y *notificar a la parte recurrente*” (que este Tribunal subraya) de la iniciación del procedimiento del recurso—que fue, precisamente lo que hizo el Juzgado de Sustanciación—; por manera que, si dicho Juzgado hubiera omitido esa notificación, la reposición se habría hecho lugar en Derecho.

En virtud de las consideraciones anteriormente expuestas, este Tribunal Accidental Primero de Impuesto sobre la

Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la apelación interpuesta por el apoderado del recurrente Doctor César Casas Rincón contra la sentencia interlocutoria de su Juz-

gado de Sustanciación, de fecha 1º de julio de 1969, la cual queda confirmada en todas sus partes, ajustada a Derecho como está.

Se condena al apelante al pago de las costas procesales de la incidencia.

2.—Nº 407.—TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—SIN LUGAR.—CASO: PROTINAL C. A.—DE 6-8-69 (1).

### MOTIVACION DEL ACTO

Señala el ordinal antes mencionado un requisito especial de la liquidación complementaria: (ad substantiam actus) sin el cual no se configura como documento público y como acto administrativo. Del cumplimiento incompleto o irregular de las formalidades nace el derecho a solicitar la nulidad de la planilla de liquidación, pues la falta de motivación, cuando ésta ha sido impuesta con carácter obligatorio, la trae aparejada como tal. Ahora bien, es necesario analizar, si a ciencia cierta, el acto cuya impugnación se pide, carece de la motivación adecuada, que hace sentir a la recurrente "como conculcada en su derecho a la defensa".

La motivación del Acto Administrativo no es otra cosa que la exposición de los motivos que indujeron a la Administración a la emisión del acto o co-

mo 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 momentos 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

---

(1) Las sentencias Nos. 405 y 406 no se publican por ser casos de reinversión.

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.

La planilla objeto de este recurso es una de dos liquidaciones emitidas, conforme a resolución de la Administración General del Impuesto sobre la Renta N° HIR-300-00820 de fecha 31-5-66, según la cual, por vía de reconsideración administrativa, anuló la planilla de liquidación N° C-7010, del 15-1-65 por un monto de Bs. 2.442.480,63, correspondiente a la declaración definitiva de Protinal, C.A., relativa al ejercicio del 1-10-63 al 30-9-64 "en la cual no admitió la rebaja del impuesto complementario de acuerdo con el artículo 38 de la Ley", y ordenó, "la expedición de sendas planillas de liquidación sustitutivas; fraccionando el impuesto correspondiente en las siguientes cantidades: Bs. 2.106.241,87 y Bs. 336.238,76 —la primera dividida en tres partes iguales con plazos de 60, 120 y 180 días fecha—, y a los fines de la continuación del punto controvertido, la segunda".

Esta solución fue dada por la Ad-

ministración en virtud de la carta dirigida por la recurrente, con fecha 14 de marzo de 1966, constante al folio 16 del expediente que dice: "Ciudadano Administrador General del Impuesto sobre la Renta, División Técnica. *Su Despacho*. ... "nos dirigimos a usted en la oportunidad de manifestarle que no tenemos ninguna objeción a que la Administración a su cargo anule la Planilla N° C-70010, emitida a nuestro cargo con fecha 15 de enero de 1965, y con monto de Bs. 2.442.480,63. En sustitución de la referida Planilla se emitirían dos nuevas, una por la cantidad de Bs. 2.106.241,87, comprensiva de los impuestos correspondientes a nuestra Declaración bona fide del ejercicio comprendido entre el 1° de octubre de 1963 y el 30 de septiembre de 1964, y otra por la cantidad de Bs. 336.238,76, comprensiva del impuesto correspondiente al reparo que esa Administración nos formuló respecto del mismo ejercicio. Esta empresa, no tendría ningún inconveniente en proceder a la cancelación de la primera de las dos nuevas Planillas que se emitan, mediante el pago de tres cuotas iguales, a 60, 120 y 180 días fecha; pero ratifica su inconformidad con la segunda de ellas, debido a que no está de acuerdo con el reparo que le ha sido formulado. Respecto de esta última Planilla, mi representada se reserva el derecho de ejercer contra ella los recursos que le acuerda la Ley".

La planilla N° C-70010, del 15-1-65, fue emitida en virtud de la Resolución N° 00067 de la misma fecha, que en su

parte motiva dice lo siguiente: "Por cuanto según declaración definitiva N° C-13.964 presentada el 23-12-64 por el período arriba mencionado se observa que la renta neta al final del ejercicio es de Bs. 10.366.790,30 existiendo una diferencia a gravar con los impuestos celdular y complementario de bolívares 4.566.790,30".

"Por cuanto resulta improcedente la rebaja del 17% del impuesto complementario de acuerdo con el Art. 38 de la Ley, se hace el ajuste correspondiente; y"

"Por cuanto no se gravó en la planilla N° C-75014 del 14-4-64 la cantidad de Bs. 377.525,00 de acuerdo con el Art. 2° del Decreto 593 de fecha 15-7-61, se incluye en la presente".

Examinando pues los dos actos, el anulado y el sustitutivo, se evidencia que la recurrente estaba debidamente informada de las irregularidades de que adolecía su declaración, a juicio de la Administración General del Impuesto sobre la Renta y tanto es así que se dirigió a ella aceptando el fraccionamiento de la planilla de liquidación primitivamente expedida, para cancelar una parte, y discutir por inconformidad con el criterio administrativo acerca de la apli-

cación del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la otra.

Respecto a esta cuestión dice el tributarista Sayaguez Lazo, en su "Tratado de Derecho Administrativo", página 461, Tomo I, lo siguiente: "Hay que tener en cuenta que en muchos casos, aunque el acto no exprese los motivos, éstos surgen del expediente administrativo o de otros antecedentes". Hay pues que examinar los antecedentes del acto, pues muy bien puede encontrarse en ellos la prueba de su legalidad o el motivo que les da nacimiento. Por otra parte, la propia jurisprudencia admite que no hay vicio en aquellos casos en que se sobreentiende que una motivación ha sido ofrecida anteriormente al particular o este hubiera podido conocerla de manera cierta por otros medios idóneos, como es el caso presente, según se desprende de las resoluciones administrativas anteriormente mencionadas y debidamente notificadas a la recurrente y de los particulares de la carta de fecha 14 de marzo de 1966 ya citada.

No cree pues este Tribunal, que en el caso de autos, haya habido una ausencia de motivación en el acto recurrido capaz de conformar su inexistencia o su nulidad y así lo declara.

3.—Nº 409.—TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: EL PRESIDENTE DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—PARCIALMENTE CON LUGAR.—CASO: MONTE ELENA.—DE 7-8-69 (1).

COSTOS DE URBANISMO  
VALIDEZ DE DOCUMENTOS  
PUBLICOS Y PRIVADOS

“a) La contribuyente ha expresado que en el procedimiento efectuado por los fiscales para determinar el costo de la superficie de terreno vendible, no fueron tomadas en consideración algunas cláusulas consignadas en un documento de carácter privado, de una convención celebrada entre ella y el vendedor de los terrenos destinados a la urbanización respecto al precio acordado a cada metro cuadrado (m.2) de la superficie de 1.061.700 metros cuadrados de terreno adquirida para los fines de su objeto; observa el Tribunal que este alegato está en abierta oposición a lo convenido entre la recurrente y el vendedor de los terrenos según documento autenticado ante la Notaría Pública de El Recreo, el día 4 de febrero de 1957, bajo el Nº 90, Tomo III, de los libros de autenticaciones de esa Notaría y protocolizado ante la Oficina Subalterna de Registro del Distrito Sucre del Estado Miranda el día 18 de febrero de 1957, bajo el Nº 88, folio 224, Protocolo 1º, Tomo 2º, documento éste que según consta en actas ha sido la fuente utilizada por los funcionarios fiscales para extraer sus con-

clusiones respecto al precio de los terrenos adquiridos por la apelante.

El artículo 1.357 del Código Civil, previene: “Instrumento público o auténtico es el que ha sido autorizado con las solemnidades legales por un Registrador, por un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública, en el lugar donde el instrumento se haya autorizado”. De manera que los agentes del Fisco obtuvieron los elementos necesarios para conformar su criterio mediante la utilización de una fuente cuyo origen está revestido por la mayor certeza, en efecto, el documento que les sirvió de base cumple con los requisitos previstos en la transcrita disposición legal para atribuirle la condición de “instrumento público”.

De modo que la pretensión de la contribuyente de oponer a un documento otorgado por ella ante los órganos competentes, el contenido de una convención privada, no deja de pecar de temeraria, puesto que como se sabe, el instrumento público, además de producir efectos entre las partes, su fuerza probatoria se extiende de manera general, es decir, erga omnes; tal lo dispone el artículo 1.359 del Código Civil, al

---

(1) La sentencia No. 408 no se reproduce por ser un caso de reinversión.



expresar que el instrumento público hace plena fe así entre las partes como respecto de terceros, mientras no sea declarado falso, vale decir, que para destruir la fe que aquél merece sería menester tacharlo de falsedad y en consecuencia probar que el funcionario que lo ha autorizado ha faltado a la verdad al afirmar que el acto ha ocurrido en su presencia, que ha sido leído y firmado por las partes o que la entrega que se dice haber hecho de valores o cosas, realmente no se ha efectuado.

Cabe observar además que, tal como señala el artículo 1.362 del mencionado Código, los instrumentos privados, hechos para alterar o contrariar lo pactado en instrumentos públicos, no producen efecto sino entre los contratantes. No se les puede oponer a terceros; es decir, el documento privado que anuncia la contribuyente, no se le podría oponer válidamente al Fisco Nacional para que contra él surta efectos, puesto que éste es un tercero en el negocio jurídico de compra-venta objeto del reparo fiscal.

No habiendo, pues, la contribuyente utilizado la vía legal para impugnar el documento público que sirvió de base a la fiscalización para formular sus reparos, el Tribunal declara improcedente el alegato de la apelante, objeto de examen.

b) Asimismo, la contribuyente ha expresado en su escrito del 27 de mayo de 1960 a que ya se ha hecho mención, que entre ella y el señor Santaella Hurtado, se celebró una convención también

por documento privado el 31 de agosto de 1956, mediante la cual aquél se comprometía a ejecutar en terrenos de su propiedad, contiguos a los adquiridos por la recurrente, "determinadas obras" a objeto de darle a los terrenos de la Urbanizadora una mayor importancia, valorización y atracción, recibiendo como contraprestación una suma no mayor de Bs. 4.100.000,00 y que, por consiguiente, los pagos efectivos hechos (4.120.800 bolívares) conforme a dicha convención influyen directamente en los costos de los terrenos vendibles.

*A tal respecto el Tribunal observa:*

El anterior alegato de la contribuyente no es más que esto, un alegato, pues en ninguna de las fases de este proceso ha producido las evidencias conducentes a corroborar la verdad de dicha convención y su posterior cumplimiento, limitándose a afirmar que esas mejoras consistieron en la construcción del Club Sartenejas, ubicado en terrenos pertenecientes al Sr. Santaella Hurtado; en cuanto a la fotocopia que dice acompañar a su escrito, la cual no aparece en autos, ella carecería de autenticidad por su misma naturaleza y además por tratarse de un documento privado y como tal no idóneo en la esfera procesal para surtir el efecto probatorio perseguido por la sociedad apelante, así se declara.

c) En cuanto al costo estimado de las obras de urbanismo, nada ha sido traído a este proceso que pueda desvirtuar o contrariar en modo alguno el cómputo de ellas efectuado por los funcionarios

fiscales, fundamentado esencialmente, como consta en las actas, en los contratos de venta de parcelas y en las propias informaciones escritas suministradas por la recurrente en el curso de la intervención, la cual en esta materia está ajustada al contenido del ordinal 4º del artículo 48 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta dictado en 1956, conforme al cual el costo “de los terrenos urbanizados será igual a la suma del costo del inmueble adquirido y de los costos totales de urbanización. Para determinar el costo de las parcelas vendidas durante el ejercicio se dividirá el costo así determinado por el número de metros cuadrados correspondientes a la superficie total de las parcelas destinadas a la venta y el cociente se multiplicará por el número de metros vendidos”.

Por las razones que anteceden el Tribunal declara ajustada a derecho la actuación fiscal contenida en la referencia relativa a “costo de operación” y en consecuencia con lugar el reparo de Bs. 1.797.270,78 a que ella se contrae.

#### GASTOS NORMALES Y NECESARIOS

*A tal respecto el Tribunal observa:*

“Cuatro condiciones concurrentes exige el ordinal 8º del artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso bajo sentencia, para que proceda la deducción de los gastos generales, cuales son: a) que sean normales; b) que sean necesarios; c) que hayan sido hechos en el país; y d) que hayan

sido hechos con objeto de producir la renta. La fiscalización impugnó la procedencia de la partida en estudio porque no reúne las condiciones de normalidad y necesidad exigidas por la Ley para su deducción, posición que fue ratificada por la representación fiscal en la oportunidad de informes, en forma general para todos los ejercicios investigados, en la siguiente forma: “los funcionarios actuantes han considerado que los desembolsos efectuados por la Empresa en concepto de aguinaldos, contribuciones a grupos eventuales, cuotas a algunas asociaciones, tales como contribuciones a fiestas patronales, a la Comisión “Pro-Patriotas Húngaros”, Sociedad Bolivariana de Damas, Sociedad Coromotana del Estado Aragua, dádiva a la Casa Sucre y otros centros similares, a la Liga-Pro-Desvalidos, y en general liberalidades a diferentes personas y entidades por una u otra razón, mencionadas por la contribuyente en su tantas veces referido escrito del 27 de mayo de 1960, no constituyen gastos normales, ni necesarios para la producción de la renta, al tenor de lo dispuesto en el Ordinal 8º del Artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

En relación con la cuestión planteada, cabe señalar que tanto la jurisprudencia de este Tribunal como la de la Corte Suprema de Justicia, ha venido sosteniendo que son “gastos normales y necesarios” para la producción de la renta, aquellos desembolsos moderados que los contribuyentes realizan con el fin de hacer cordiales relaciones públicas, pues es una manera de atraer los clientes y efec-

ruar las operaciones que conducen a producir el enriquecimiento gravable, tal es el caso de la sentencia pronunciada por la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, el 21 de diciembre de 1960 (Gaceta Oficial N° 26.450 del 7-1-61). En ella se expresa: "La fiscalización rechazó la deducción montante a la cantidad de Bs. 4.345,64, como "no necesarios a la producción de la renta" y el Tribunal de Apelaciones en la Sentencia recurrida declaró sin lugar el mencionado reparo, en virtud de considerar que la expresada cantidad guardaba similitud con aquellos a que la reglamentación de la Ley (artículo 70 del Reglamento) se refiere cuando admite la deducción de los gastos de propaganda. Dice a tal respecto el Tribunal sentenciador: "Ya este Tribunal, en anteriores ocasiones, ha dictaminado positivamente en el mismo sentido, cuando ha admitido, por ejemplo, la deducibilidad de las pequeñas donaciones y limosnas que es costumbre hacer en los negocios; como consecuencia de esta jurisprudencia, el legislador ha aceptado la deducción de este tipo de gastos en forma expresa, cuando para el complementario permite deducir las donaciones superiores a Bs. 5.000,00 hechas a las instituciones benéficas o de asistencia social, oficiales o privadas, y siempre que conforme a esta Ley no sean deducibles para el impuesto cédular (artículo 40 de la Ley actualmente vigente). Si esto puede considerarse necesario y normal cuánto más lo serán aquellos otros gastos que como los analizados aquí, sin duda alguna, contribuyen más efectivamente y directamente a

producir la renta. Por todas las razones anteriormente expuestas, considera este Tribunal deducibles a los fines de la determinación de la renta, la suma de Bs. 4.345,64 atribuibles a gastos de propaganda y relaciones públicas, tales como pequeños obsequios y reuniones festivas, y así se declara".

"La Corte considera que al tratarse del concepto de gastos de propaganda, no es pertinente, ni la Ley misma lo ha hecho, establecer normas o criterios rígidos o abstractos, ya que esa actividad de las empresas, que se denomina propaganda, y cuya finalidad económica es suficientemente conocida en el mundo mercantil, como uno de los elementos que contribuyen a la producción de la renta, se presenta a menudo bajo numerosas y distintas formas, según la naturaleza y finalidad de las empresas mismas. En virtud de tales circunstancias, cree la Corte que la Administración Fiscal y especialmente la rama de la fiscalización han de apreciar los casos concretos con miras a establecer en cada uno de ellos el verdadero carácter del gasto cuya deducción ha sido solicitada a título de propaganda. En esa consideración y consiguiente apreciación, los órganos fiscalizadores habrán de verificar la realidad del gasto, su correspondencia con el carácter propagandístico alegado; las costumbres locales y las normas de técnica mercantil sobre la materia; su moralidad y su proporcionalidad cuantitativa con respecto al giro general de la empresa. En este último aspecto y con vista de las circunstancias específicas del gasto concreto cuya deducción se solicita, ha-

drá de tenerse en cuenta un criterio de moderación, así para la calificación del gasto como respecto de su comprobación”.

“Ahora bien, en el caso de autos se trata de la cantidad de Bs. 4.345,64, procedente, según expresa la compañía apelante, de la compra de licores y pasapalos para la fiesta que la compañía acostumbra obsequiar a su personal durante las Navidades, e incluye también ‘una partida correspondiente a la compra de varios regalos de Pascua para sus empleados y para ciertas personas con las cuales tiene relación’. Estos gastos aparecen debidamente comprobados y aprobados por funcionarios autorizados por la Administración de la empresa. La apelante califica estos gastos como de ‘propaganda y relaciones públicas’. La suma de Bs. 4.345,64 constituye una parte insignificante de la totalidad de los gastos generales de la empresa en el año económico considerado y una fracción aún más insignificante de la renta declarada en el mismo año, la cual fue de bolívares 8.527.788,64. La Corte considera los gastos en cuestión normales, pues así lo indican la enunciación de su cuantía y la finalidad de ellos, y necesarios, pues la propaganda y las relaciones públicas bien organizadas contribuyen sin duda a la producción de la renta, la cual es, por definición, el objeto mismo de la actividad económica. En consecuencia, la Corte declara procedente dicha deducción”.

Más aún, en sentencia N° 364, dictada por este Tribunal el 22-7-68, respecto a un caso semejante al de autos, se sostuvo: “En este orden de ideas, el

Tribunal, después de examinar en cada uno de los ejercicios investigados las diversas partidas reparadas bajo el concepto de ‘gastos no normales ni necesarios’, encuentra las siguientes cantidades:

1956 2.783,35, incluye Bs. 1.000,00 por

1957 5.455,00 contribución a Congreso

1958 7.460,00 Eucarístico.

1959 12.138,00

correspondientes a compras de licores en los meses de diciembre o en fecha muy próxima a este mes, destinados a los obsequios que la empresa hace a sus clientes y favorecedores con motivo de las fiestas pascales, tal como lo tiene probado en autos, con la deposición de testigos promovidos, los cuales están contestes en el sentido de haber recibido de Telares Los Andes, C.A., diversos regalos consistentes de bebidas y con ocasión de las festividades navideñas; el Tribunal declara que “considera los gastos en cuestión normales tanto por su cuantía como por su enunciación, y necesarios, pues la propaganda y las relaciones públicas contribuyen sin duda a la producción de la renta, la cual es por definición el objeto mismo de la actividad económica” y en consecuencia procedente la deducción de los mismos en los montos ya señalados de Bs. 2.783,35, Bs. 5.455,00, Bs. 7.460,00 y Bs. 12.138,00 para los años de 1956, 1957, 1958 y 1959, respectivamente”.

En consideración de las razones ex-

puestas y a las decisiones anteriores ya citadas, las cuales se ratifican en esta ocasión por tratarse de un caso semejante al en aquéllas ventilado, el Tribunal declara sin lugar el reparo de Bs. 500,00, formulado en el ejercicio bajo sentencia, en el renglón de gastos generales y en concepto de “donación a la Casa Sucre, para socorrer damnificados del Estado...”.

### 3º) *Cargos sin comprobantes.*

En concepto de gastos generales sin comprobantes, la fiscalización rechazó en este ejercicio la cantidad de 92.559,25 bolívares; los funcionarios actuantes fundamentan el reparo en la forma siguiente: “Por cuanto no fue posible verificar la exactitud de las partidas anteriores, motivado a la falta de comprobantes, se rechaza la deducción de las mismas, de acuerdo con el artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”. Por su parte, la contribuyente alega que diversas partidas que cita, con monto de Bs. 75.784,25, deben ser admitidas en razón de que existen los comprobantes que las respaldan.

### *El Tribunal observa:*

Es norma sustantiva de carácter general que las deducciones a que aspiren los contribuyentes deben estar respaldadas por los respectivos comprobantes que las justifiquen, en efecto, el artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al caso bajo sentencia, dispone que las anotaciones o asientos que se hagan en los libros y registros que los

contribuyentes están obligados a llevar y a exhibir a los funcionarios fiscales, deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes; todo ello: libros, registros y comprobantes, a tenor de lo previsto en el artículo 145 del Reglamento de dicha Ley, “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 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 y exhibir a los funcionarios fiscales 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, lo fueron, precisamente por “falta de comprobación” y el Tribunal encuentra que no existe en el expediente judicial comprobación alguna capaz de desvirtuar las aseveraciones de los funcionarios fiscales consignadas en el acta, la cual, además, conforme a jurisprudencia suficientemente reiterada y conocida, goza de una presunción *juris tantum* de veracidad de los hechos consignados en ella,

de ahí que necesariamente corresponde a los interesados producir la prueba idónea de su inexactitud, a fin de enervar sus efectos. En el caso de autos, como ya se expresó, ninguna prueba aportó la recurrente para demostrar la realidad de los gastos impugnados por la fiscalización, pues se limitó a hacer en su escrito del 27-5-60, una relación de partidas y a anunciar que acompañaba copia fotostática de los comprobantes, lo

cual carece en absoluto de todo valor probatorio en el proceso; conservando así el acta fiscal, en lo atinente al punto cuestionado, todo el mérito probatorio que le es propio. En virtud de las razones expuestas el Tribunal declara ajustada a derecho la actuación fiscal en cuanto concierne al reparo de 92.559,25 bolívares integrado bajo el concepto de gastos generales sin comprobantes”.

Indice de Materias Tratadas en esta Revista  
durante el sexto año, Nos. 31 al 36,  
ambos inclusive

ABOGADO DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA.—Véase competencia.

ACTIVOS FIJOS.—Véase depreciación de...

ACTO.—Véase motivación.

ADICIONAL.—Véase impuesto.

ADMINISTRACION: Véase competencia para denegar...

ADMISIBILIDAD DE INSPECCION OCULAR, TESTIMONIOS Y DOCUMENTOS PRIVADOS: N° 31, pág. 21.

AFIANZAR: N° 35, pág. 22.

ALQUILERES: Véase exenciones y exoneraciones.

APLICACION EXTENSIVA.— Véase interpretación.

COMPETENCIA DEL ABOGADO DE LA CONTRALORIA PARA ACTUAR EN JUICIO.—N° 36, pág. 1 y N° 35, pág. 1, para denegar contencioso-fiscal: N° 34, pág. 6.

COMPROBACION DE GASTOS.—N° 35, pág. 29.

CONCEPTO FISCAL DEL DIVIDENDO.—N° 33, pág. 1.

- COSTOS DE URBANISMO.—Nº 36, pág. 20.
- CREDITO PUBLICO.—Véase exenciones y exoneraciones.
- CUESTION DE HECHO.—Nº 33, pág. 27.
- DEDUCCION DE GASTOS.—Nº 35, pág. 29.
- DENEGACION DEL CONTENCIOSO.—Nº 34, pág. 6.
- DEPRECIACION DE ACTIVOS FIJOS.—Nº 35, pág. 31.
- DESGRAVAMEN.—Véase instituciones benéficas.
- DIVIDENDOS.—Por préstamos a los socios, Nº 33, pág. 9.—Por liquidación de sociedades y reducción de capital, Nº 33, pág. 8.—Concepto fiscal, Nº 33, pág. 1.
- DOCUMENTOS PRIVADOS.—Véase admisibilidad.
- EFICACIA DE NOTIFICACION.—Nº 34, pág. 1.
- EMPRESAS EXTRANJERAS.—Véase sucursales.
- EXENCIONES Y EXONERACIONES.—Nº 31, pág. 1 y Nº 32, pág. 1.
- FECHA DE NOTIFICACION.—Nº 34, pág. 1.
- FIANZA.—Véase afianzar.—y resultados del proceso, Nº 34, pág. 2, y Nº 34, pág. 11.
- FUNDAMENTO.—Véase razones de hecho y de derecho.
- GASTOS, COMPROBACION Y DEDUCCION.—Nº 35, pág. 29.  
Normales y necesarios, Nº 36, pág. 22.
- HECHOS.—Véase cuestión de hecho.
- IMPUESTO ADICIONAL.—Véase primas de emisión.



- IMPUESTOS CAUSADOS EN EL EJERCICIO.—Nº 33, pág. 27.
- INSPECCION OCULAR.—Véase admisibilidad.
- INSTITUCIONES BENEFICAS Y DE ASISTENCIA.—Nº 33, pág. 15.
- INSTITUTOS OFICIALES AUTONOMOS:—Véase exenciones y exoneraciones.
- INTERESES, SOBRE PRESTAMOS.—Nº 35, pág. 30.—Moratorios: véase prescripción de...
- INTERPRETACION EXTENSIVA.—Nº 33, pág. 15.
- INVERSION.—Véase rebaja por...
- LAPSO DE PRESCRIPCION.—Nº 31, pág. 27.
- MOTIVACION DEL ACTO.—Nº 36, pág. 17.
- NOTIFICACION, Y TERMINO PARA RECURRIR.—Nº 31, pág. 25.  
Importancia y a quién debe hacerse: Nº 31, pág. 8.—Véase eficacia.—Véase paralización y...
- ORGANISMOS INTERNACIONALES Y SUS FUNCIONES.—Véase exenciones y exoneraciones.
- PARALIZACION Y NOTIFICACION.—Nº 36, pág. 14.
- PRECLUSION.—Nº 34, pág. 6.
- PRESCRIPCION.—Nº 31, pág. 27.—De intereses moratorios: Nº 32, pág. 29.
- PRESTAMOS, A LOS SOCIOS.—Véase dividendos por... Véase intereses sobre...
- PRIMAS DE EMISION.—Nº 33, pág. 24.
- PROCESO.—Véase fianza y resultas.

- PRUEBA DE INTERESES SOBRE PRESTAMOS.—Nº 35, pág. 30.
- RAZONES DE HECHO Y DE DERECHO.—Nº 33, pág. 28.
- REBAJA POR INVERSIONES.—Nº 33, pág. 29.
- RENTA NETA.—Véase primas de emisión.
- RESULTAS DEL PROCESO.—Véase fianza.
- SOCIEDADES DE ECONOMIA MIXTA Y EMPRESAS DEL ESTADO.—Véase exenciones y exoneraciones.
- SUBSIDIO LECHERO.—Nº 35, pág. 29.
- SUCURSALES DE EMPRESAS EXTRANJERAS.—Nº 33, pág. 10.
- TERMINO PARA RECURRIR.—Véase notificación y . . .
- TESTIMONIO: Véase admisibilidad.
- VALIDEZ DE DOCUMENTOS PUBLICOS Y PRIVADOS:—Nº 36, pág. 20.

## Índice de Autores y Trabajos durante el sexto año de esta Revista, Nos. 31 al 36, ambos inclusive

CHUMACEIRO CH., Dr. Armando (Abogado).—“El Concepto Fiscal del Dividendo”, N° 33, pág. 1.

HERNANDEZ, Dr. César J. (Abogado).—“Estudio sobre la Competencia del Abogado de la Contraloría General de la República para Actuar en Juicios”, pág. 1, de los Nos. 35 y 36 (Co-autor con el Dr. Freddy Orlando S.).

MENESES CORONA, Dr. Jorge E. (Abogado y Contador Público).—“Exenciones y Exoneraciones de Impuesto sobre la Renta”, pág. 1, de los Nos. 31 y 32.

ORLANDO S., Dr. Freddy (Abogado).—Estudio sobre la Competencia del Abogado de la Contraloría General de la República para Actuar en Juicios”, pág. 1, de los Nos. 35 y 36 (Co-autor con el Dr. César J. Hernández).

# *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.