

COMENTARIOS EN MATERIA DE TRASPASOS DE PERDIDAS FISCALES, INSPECCION DE EJERCICIOS PRESCRITOS Y DETERMINACION DE OFICIO DEL TRIBUTO

Luciano Lupini Bianchi
*Profesor de Derecho Civil en la
Universidad Central de Venezuela*

Gabriel Ruan Santos
*Profesor de Derecho Administrativo
y de Derecho Tributario en la
Universidad Central de Venezuela*

I. INTRODUCCION

El día 9 de febrero de 1989 la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, dictó sentencia (caso: Distribuidora Vilica, C.A.) mediante la cual confirmó un fallo dictado el 3 de noviembre de 1986 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso-Tributario. Al propio tiempo que declara sin lugar la apelación interpuesta por la contribuyente, la decisión de la Corte establece novedosa doctrina sobre tres aspectos de suma relevancia dentro del ámbito del derecho tributario. Ellos son:

A) El período de duración de la obligación de conservar los libros y registros contables que tienen los contribuyentes, a tenor del artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968.

B) La incidencia de la prescripción del tributo y sus accesorios sobre tal obligación y, en general, el efecto de dicha prescripción en conexión con los traspasos de pérdidas determinadas en ejercicios prescritos, a ejercicios fiscales no prescritos.

C) El alcance y contenido de la determinación de oficio del tributo por parte de la Administración Tributaria, en los casos en que el contribuyente no logre comprobar satisfactoriamente los elementos fácticos que tomó en consideración para elaborar su declaración de rentas.

En vista de que los criterios que acoge la Corte sobre los temas señalados parecen contrastar, en nuestra opinión, con la interpretación que debía dársele a la normativa aplicable al caso concreto, según la doctrina y anterior jurisprudencia, nos proponemos de seguidas comentar el señalado fallo, situándonos en el plano de objetividad que semejante tarea requiere.

Advertimos al lector que nos mueve una finalidad puramente científica, convencidos como estamos de que el contraste de ideas y la sana crítica jurisprudencial constituyen elementos básicos para el desarrollo de la ciencia jurídica. Por lo demás, cabe señalar que si bien en el caso decidido por la Corte se trataba de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966 y del artículo 189 del Reglamento de la misma, en estas notas procuraremos también señalar el contraste que existe entre la doctrina del fallo comentado y los principios recogidos por el Código Orgánico Tributario sobre la materia. Semejante señalamiento reviste interés porque aun cuando se considerase que los criterios consagrados en el fallo congruyen con la normativa aplicable *ratione temporis* al caso, no podría predicarse su aplicación bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario.

II. ASPECTOS FACTICOS

Previo levantamiento de acta de iniciación del 20 de julio de 1981, la Contraloría General de la República comenzó un procedimiento de fiscalización y de determinación de oficio del tributo causado durante los ejercicios económicos de la contribuyente comprendidos entre el 1-10-74 y el 30-9-75; 1-10-75 y el 30-9-76; 1-10-76 y el 30-9-77.

Mediante acta de requerimiento levantada el 7 de agosto de 1981, la Contraloría General solicitó a la empresa fiscalizara los libros y soportes contables empleados para determinar el resultado por ella declarado con relación a su ejercicio económico comprendido entre el 1-10-74 y el 30-9-75, vale decir, una pérdida de Bs. 2.008.295,56. Para el momento en que se inició la fiscalización, este ejercicio se encontraba prescrito, de acuerdo al artículo 147 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *ratione temporis*.

El mismo día, en un acta de fiscalización, se hicieron constar los resultados de la determinación de oficio del ejercicio comprendido entre el 1-10-75 y el 30-9-76, limitándose la Contraloría a indicar que la contribuyente no suministró los comprobantes que amparaban la totalidad de los gastos deducidos por ella en el aludido ejercicio, por un monto de Bs. 2.106.810,45.

Mediante Resolución del 21 de mayo de 1982 la Contraloría formuló un reparo de impuesto sobre la renta a la contribuyente, con relación a su ejercicio 1975-1976 por los siguientes conceptos:

A) Rechazo del traslado de la pérdida de Bs. 2.008.295,56 determinada en el ejercicio 1974-1975 por la contribuyente, *por no haber ésta suministrado los libros y comprobantes del ejercicio prescrito*, según se solicitó en la antes citada acta de requerimiento.

B) Rechazo de la cantidad de Bs. 2.106.810,45 *representativa de la totalidad de las deducciones solicitadas por la contribuyente* en el ejercicio 1975-1976, por falta de comprobación.

Similar reparo fue formulado por la Contraloría al ejercicio económico de la contribuyente, comprendido entre el 1-10-76 y el 30-9-77, mediante Resolución del 19 de mayo de 1982.

Previo agotamiento de la vía administrativa, estos reparos fueron impugnados judicialmente por la contribuyente. Acumulados como fueron los expedientes, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso-Tributario confirmó los reparos señalados, mediante sentencia del 3 de noviembre de 1986. Contra el fallo de instancia, interpuso la contribuyente la apelación declarada sin lugar por la Corte Suprema de Justicia el 9 de febrero de 1989, en la sentencia que origina estos comentarios.

III. FONDO DE LA CONTROVERSIA

De todas las cuestiones sometidas por la contribuyente al análisis y a la revisión jurisdiccional interesa destacar aquí, en forma resumida, las siguientes:

A) Ilegalidad e improcedencia del requerimiento de documentos y comprobantes, relativos al ejercicio 1974-75, por encontrarse éste prescrito y no sujeto, por ende, a fiscalización o revisión alguna.

B) Ilegalidad del rechazo del traslado de la pérdida experimentada en el ejercicio 1974-75, al ejercicio 1975-76 por no haberse presentado los libros y comprobantes del ejercicio 1974-75, en vista de que ya había prescrito este período y fenecido la potestad de revisión de la Administración Tributaria con relación al resultado económico allí determinado.

C) Ilegalidad del proceso de determinación de oficio empleado por la Contraloría para rechazar la totalidad de los gastos incurridos por la contribuyente en el ejercicio 1975-76, equiparando su renta bruta a su enriquecimiento neto, sin admitir gasto alguno, por falta de comprobación.

IV. LA DECISION DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En su fallo del 9 de enero de 1989 la Corte desestima las denuncias formuladas por la contribuyente, sentando los siguientes principios:

1. *Sobre el período de duración de la obligación de conservar los libros y documentos por parte de los contribuyentes (interpretación del artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta) y el efecto de la prescripción de la obligación tributaria.*

Estima la Corte ajustada a derecho la interpretación del sentenciador de primera instancia del artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable *ratione temporis*, con base en los criterios que a continuación se reproducen:

“La contribuyente realizó un traspaso de pérdidas sufridas en el ejercicio 1974-1975 a los ejercicios 1975-1976 y 1976-1977, que fue objetado por la Contraloría al no existir prueba fehaciente de tales pérdidas que se pretendieron traspasar. El órgano contralor, mediante Acta de Requerimiento N° DGCA-3-1-2-11, de fecha 7 de agosto de 1981, solicitó a la contribuyente los libros y comprobantes de contabilidad que justificaron la pérdida sufrida objeto del traspaso, obligación que no cumplió, alegando al respecto que tales pérdidas se produjeron en un ejercicio que para la fecha del Acta de Requerimiento estaba prescrito, razón por la cual, no tenía la obligación de conservar los libros y comprobantes respectivos. . . (omissis). . . La recurrente se limitó a presentar el original de la declaración de rentas correspondiente al ejercicio cuyas pérdidas se alegan, documento éste que no constituye prueba alguna que contradiga las actuaciones fiscales, ni demuestra el origen de las pérdidas, como bien lo apreció el *a quo*. En virtud de lo precedente, la actuación de la recurrida está ajustada a derecho, y así se declara.

Por otra parte, denuncia la contribuyente la pretermisión por parte del sentenciador de primera instancia en cuanto a la prescripción consumada del ejercicio fiscal 1974-1975.

Al respecto observa la Corte, y como consecuencia de lo anterior, que el *a quo* se pronunció de una manera expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida, pues en el presente caso no se trataba de investigar un ejercicio prescrito, sino del traspaso de las pérdidas sufridas en el ejercicio fiscal 1974-1975, por lo que la actuación del *a quo* bajo este aspecto, también se encuentra ajustada a derecho, y así se declara.

Asimismo alega la contribuyente una errada interpretación del artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta por parte del *a quo*. . . (omissis) . . . En este contexto se observa que el artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que:

“Los libros de registros que conforme a la ley y al propio reglamento deben llevar los contribuyentes, así como los comprobantes deberán ser conservados por 7 años a contar del último día en que debió ser presentada la declaración y en

todo caso, mientras no se hayan extinguido las correspondientes obligaciones fiscales”.

A juicio del sentenciador de primera instancia, se extiende hasta 7 años la facultad de revisión de tales libros o comprobantes. Sin embargo, en el presente caso se observó que desde la fecha en la cual debió presentarse la respectiva declaración de rentas (30-12-75) del ejercicio cuya prescripción se alega, hasta el día en que se levantó el acta de requerimiento (7-8-81), no había transcurrido el lapso fijado en la citada disposición reglamentaria. Más aún, señala la recurrida “que la contribuyente posiblemente se beneficiaba con dicha disposición... para demostrar la posibilidad de la compensación de pérdidas solicitadas”.

En efecto, por un lado, para el día en que se levantó el acta de requerimiento solamente habían transcurrido 5 años, 7 meses y 7 días y, por otra parte, con la presentación de tales documentos se pretendía comprobar el origen de las deducciones solicitadas y las pérdidas sufridas objeto del traspaso, como bien observó el *a quo*.

Asimismo, como ya se señaló con anterioridad, la contribuyente se limitó a cuestionar la actuación fiscal y a declarar que no estaba en la obligación de presentar los libros y comprobantes del ejercicio 1974-1975 por hallarse éste prescrito”.

De modo que al acoger el criterio de la recurrida, estableció la Corte que la norma reglamentaria extiende hasta 7 años la facultad de inspección y revisión de los libros y comprobantes de los contribuyentes. Consideró, además, que en el caso concreto no habían transcurrido sino 5 años, 7 meses y 7 días para la fecha en que se levantó el acta de requerimiento relativa al ejercicio 1974-75, razón por la cual, aun cuando el ejercicio se encontraba prescrito, no había transcurrido el término septenal previsto en el artículo 189 del Reglamento.

2. *Sobre la posibilidad de fiscalizar un ejercicio prescrito y rechazar el aprovechamiento de una pérdida determinada en el mismo, en el siguiente ejercicio.*

La Corte asienta en su fallo lo siguiente:

“Al respecto observa la Corte, que el traspaso de pérdidas de un ejercicio fiscal a otro, puede realizarse hasta por 3 años siguientes al ejercicio en que se hubiera sufrido las pérdidas (artículo 64 Ley de Impuesto sobre la Renta), pero el contribuyente está en la obligación de demostrar fehacientemente tales pérdidas mediante los documentos, libros o comprobantes idóneos para gozar del derecho de compensar pérdidas por un período mayor... (*omissis*)... A juicio de la Corte, independientemente de que el ejercicio cuyas pérdidas se pretende traspasar se hallase o no prescrito, la contribuyente estaba en la obligación de demostrar tales pérdidas para que las mismas fueran consideradas en los ejercicios fiscales posteriores”.

3. *Sobre la posibilidad de rechazar, indiscriminadamente, a través de un proceso de determinación de oficio, la totalidad de los gastos deducidos por un contribuyente.*

En vista de que la Contraloría rechazó la totalidad de los gastos deducidos por la contribuyente en su ejercicio 1975-76 (en el transcurso de un procedimiento de estimación de oficio), por supuesta falta de comprobación, la contribuyente alegó infrac-

ción del artículo 100 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable, y señaló que no se procedió a una adecuada determinación de oficio del Tributo.

La Corte analiza este alegato y lo desestima en los términos siguientes:

“Por último, consideró la contribuyente como infracción por parte de la Contraloría, el no haber procedido ésta a estimar de oficio el enriquecimiento neto de la recurrente violando así el artículo 100 de la Ley de Impuesto sobre la Renta con el rechazo sin fundamento de las deducciones correspondientes a su declaración de rentas N° 27147 relativa al ejercicio 1° de octubre de 1975 al 30 de setiembre de 1976.

Al respecto señala la contribuyente que “aun en el supuesto de que nuestra representada hubiese dejado de compensar satisfactoriamente el enriquecimiento neto por ella obtenido en el ejercicio 1975-1976, no podía proceder la Contraloría del modo que lo hizo, a rechazar inmotivadamente la totalidad de los gastos incurridos por nuestra representada durante dicho ejercicio fijando así una equivalencia arbitraria entre renta bruta y enriquecimiento neto. Ante una falta total de comprobación debía la Contraloría proceder a una estimación de oficio... mas nunca rechazarlas en su totalidad. Establece el artículo 100 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que “cuando un contribuyente no declare o no compruebe satisfactoriamente sus enriquecimientos, o no lo haga en la oportunidad o en la forma reglamentaria o cuando se presuma con fundados indicios que la declaración en cualquiera de sus partes, no sea fiel exponente de la capacidad contributiva de aquél, podrán los funcionarios fiscales calificar, determinar o estimar de oficio dichos enriquecimientos”.

Observa la Corte que la norma transcrita no obliga a los funcionarios fiscales a estimar de oficio dichos enriquecimientos de los contribuyentes, toda vez que dice la ley que ellos “podrán”, es decir, están facultados para hacerlo en los casos que se considere conveniente.

No estando obligados los funcionarios fiscales a estimar de oficio los enriquecimientos netos de la contribuyente, mal puede pretenderse la violación de la norma, y así se declara”.

V. COMENTARIOS DE LOS PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN EL FALLO

1. *Sobre la obligación de conservar libros y documentos contables y la facultad de investigar ejercicios prescritos.*

El criterio que se plasma en esta materia en el fallo que comentamos, parece ser contrario al espíritu y propósito de las normas y principios del derecho tributario aplicables al caso.

Admite la Corte que a tenor del artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968 puede la Administración Tributaria requerir la presentación de documentos a contribuyentes, a través de una fiscalización, hasta por un período de 7 años, aun cuando el ejercicio del que se trate esté prescrito, en aplicación de la prescripción extintiva quinquenal.

Empero, la disposición reglamentaria en cuestión debe necesariamente ser interpretada con sujeción a la ley reglamentada, porque a tenor de lo establecido en el numeral 10 del artículo 190 de la Constitución, los reglamentos deben acatar “el espíritu, propósito y razón de la ley”. Esta norma constitucional se impone por igual a la

autoridad titular de la potestad reglamentaria y a las autoridades administrativas y judiciales encargadas de aplicar las normas reglamentarias dictadas.

La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966 (aplicable *ratione temporis* al caso), establecía en sus artículos 147 y 150 la prescripción extintiva quinquenal de la facultad de determinar el tributo y cobrar el impuesto liquidado, así como de la potestad sancionatoria de la Administración, cuando se hubiera presentado la declaración de rentas del ejercicio correspondiente. En cambio, establecía un término de prescripción de siete años, para aquellas hipótesis en que no se hubiera presentado la declaración correspondiente.

La *ratio iuris* de esta diferencia de tratamiento jurídico, según lo ha afirmado la jurisprudencia, se basa en la mayor o menor posibilidad de ejercer la potestad de fiscalización que proporciona el contribuyente a la Administración Tributaria. Con respecto al contribuyente que cumple con el deber de presentar su declaración de rentas, el legislador estableció un lapso de prescripción más corto, de cinco años, suficiente para que la Administración revise su situación fiscal y practique la determinación de oficio correspondiente. En cambio, frente al contribuyente que no cumple con los deberes inherentes a la declaración procurando ocultar el acaccimiento del hecho imponible, el legislador fue más riguroso y estableció un lapso de prescripción mayor, porque en este supuesto la conducta omisiva del contribuyente, a más de perseguir la evasión de impuestos, obstaculiza la labor revisora de los órganos competentes de la Administración.

El distinto tratamiento de los lapsos de prescripción, para la determinación y recaudación de los impuestos (según se haya declarado o no) compagina con la obligación del contribuyente de conservar los libros, documentos y registros contables necesarios para la determinación del tributo causado. En efecto, la obligación de mantener a disposición de la Administración los libros y documentos de referencias está subordinada a la posibilidad o viabilidad jurídica de examinar o verificar la ocurrencia de los elementos de la obligación tributaria (hecho generador, base imponible, cuantía, etc.) y de poder exigir, en consecuencia, el pago del impuesto y de sus accesorios.

En cambio, según la interpretación funcional y teleológica, carece de sentido el deber de mantener dicha documentación, si no existe ya la posibilidad jurídica de adoptar medidas destinadas a asegurar la determinación y cobro del tributo en cuestión.

Por esta razón, la premisa fundamental para la aplicación y correcta interpretación del artículo 189 del Reglamento es el deber de conservar los libros y registros contables *mientras no se hayan extinguido las correspondientes obligaciones fiscales*, porque si ellas se han extinguido, carece de base tal deber, como sería en el supuesto de la prescripción. De allí que en dicha disposición se afirme categóricamente que *en todo caso*, mientras no se hayan extinguido tales obligaciones, subsiste el deber de conservación aludido.

Esta premisa es de carácter neutro, vale decir, operaría tanto en el supuesto de que se haya consumado la prescripción por el transcurso del lapso mínimo exigido en la ley, como en el supuesto de que tal prescripción no haya podido consumarse en dicho lapso, por haber sido interrumpido el transcurso del mismo. De modo que la indicada norma ni es favorable al contribuyente, ni a la Administración, dado que se limita a establecer un justo equilibrio entre los intereses contrapuestos de ambos.

En forma subordinada a lo anterior debe ser interpretada la frase del citado artículo 189 según la cual los mencionados comprobantes "deben ser conservados por siete (7) años a contar del último día en que debió ser presentada la respectiva declaración". Resulta claro que esta premisa es secundaria y se refiere tan sólo al supuesto en que el contribuyente no haya presentado declaración en el ejercicio en que debió ser presentada", lo cual es perfectamente coherente con el régimen legal.

En este contexto, luce contraria a la ley la interpretación que de esta norma reglamentaria hizo el sentenciador de la primera instancia y parece acoger la Corte, pues al afirmar que el Reglamento "alarga" hasta siete años la facultad de revisar tales libros y comprobantes, lo que se persigue sostener es que la Administración puede exigir no sólo la conservación de los comprobantes por un lapso superior al de la extinción de las obligaciones fiscales, sino que además puede hacer objeciones y reparos a ejercicios pasados, aun después de haberse extinguido por prescripción las obligaciones derivadas de tales períodos.

En otros términos, según la tesis criticada, el Reglamento puede llevar a siete años lo que la ley dispuso que fuera en cinco años, cuando haya habido declaración de rentas.

Nótese además que el criterio sentado a este respecto en el fallo que comentamos, contrasta con el que estableciera la propia Corte Suprema de Justicia en sentencia del 17 de abril de 1967 (caso: Rafael Wittmer Jung), sin que el cambio haya sido advertido.

En aquella oportunidad estableció la Corte lo siguiente:

"Pues bien, en cuanto a las deducciones rechazadas por la Administración, el contribuyente se limitó a oponer la prescripción de cinco años a su obligación de conservar y exhibir a los funcionarios fiscales los comprobantes de las mejoras efectuadas por él por Bs. 5.100,00 a uno de los inmuebles vendidos en 1953; y a producir un título supletorio, con el cual ha pretendido demostrar que el valor de las mejoras efectuadas por él a otro de los inmuebles vendidos en 1954 es de Bs. 420.000,00 y no Bs. 180.000,00, como lo estableció la Administración. En verdad, entre el 31 de marzo de 1954, fecha de presentación de las rentas obtenidas por el contribuyente en el ejercicio de 1953, y el 8 de julio de 1959, fecha en que fue levantada el Acta Fiscal N° 476, *habían transcurrido más de cinco años; por lo cual, transcurrido ese término, así como debía considerarse prescrita la obligación —principal— de pagar el impuesto causado por dichas rentas, así también debía considerarse prescrita la obligación —accessoria— de conservar y exhibir los comprobantes relacionados con tales rentas*" (Subrayado nuestro).

Finalmente, para aclarar la intención del Reglamento respecto a este problema y corroborar el verdadero sentido de esta norma, en una perspectiva histórica, basta compararla con la que la derogó. Evitando la confusa redacción de la norma derogada, el numeral 2° del artículo 117 del Código Orgánico Tributario, establece que los contribuyentes deberán:

"...Conservar en forma ordenada, *mientras el tributo no esté prescrito*, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados". (Subrayado nuestro).

De modo que ni antes, si se interpretaba correctamente el artículo 189 del Reglamento, ni ahora, bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario, puede fiscalizarse o requerirse documentación alguna a un contribuyente, respecto a un ejercicio prescrito.

2. *Sobre la fiscalización de un ejercicio prescrito y el rechazo del traslado de la pérdida en él determinada.*

La Corte Suprema acoge el criterio del sentenciador de primera instancia, admitiendo que puede ser revisado y modificado el resultado económico de un ejercicio

prescrito, ya consolidado por efecto de la prescripción extintiva de la obligación tributaria y la caducidad de la potestad de inspección y determinación de oficio de la Administración.

Esta tesis conduce a situaciones inequitativas, a más de contradecir las normas sobre la prescripción extintiva de la obligación tributaria y la caducidad o fenecimiento de la potestad de determinación de oficio del tributo. Representa, además, un cambio de la jurisprudencia tradicional sobre la materia. Veamos.

En el caso concreto, se objetó el aprovechamiento de una pérdida incurrida y determinada por el contribuyente en un ejercicio prescrito, para el momento del reparo, bajo el presupuesto de que la misma no fue comprobada. Al aceptar este razonamiento se olvida que una vez prescrita la obligación tributaria quedan consolidados los resultados del ejercicio económico prescrito, no siendo ya revisable el producto de la determinación efectuada. Se produce un efecto similar al que la doctrina del derecho tributario le asigna a la determinación de oficio que resulte conforme con la del contribuyente; la "cosa determinada" (i.e. cosa juzgada en lo tributario).

Desde el punto de vista teórico es preciso resaltar que la intangibilidad de los resultados determinados en un ejercicio prescrito proviene principalmente de la caducidad de la potestad fiscalizadora o de determinación de oficio subsidiaria del tributo, más que de la prescripción de la obligación tributaria.

Sin que pretendamos tomar posición en estas breves notas, sobre la *vexata quaestio* de la distinción entre la *caducidad* de la facultad de determinación de oficio y sancionatoria del Fisco y la *prescripción* de la obligación tributaria (liquidada) y de las multas impuestas, es preciso recordar lo que escribe sobre el tema el conocido tributarista Dino Jarach:

"Una cuestión preliminar ampliamente debatida por la doctrina nacional y extranjera se origina en que la ley 11.683, en su artículo 53, reúne en un solo concepto la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos.

Es evidente que la acción de exigir el pago del impuesto se refiere al ejercicio del derecho creditorio y su prescripción implica la extinción de la deuda. Por el contrario, la acción para determinar la existencia de la obligación tributaria no se refiere al derecho creditorio y a la deuda del contribuyente o responsable, sino al ejercicio por parte de la administración pública de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones. *La exactitud de este concepto se demuestra en cuanto los poderes y atribuciones del fisco no dependen necesariamente de la existencia de la obligación tributaria y pueden concluir con el pronunciamiento de la propia autoridad administrativa, negando la existencia de la obligación, no obstante a este distingo la naturaleza y eficacia meramente declarativa de la determinación.* En mi opinión, los poderes y facultades del fisco están limitados en el tiempo y terminan cuando el período establecido por la ley se halla cumplido, sin que ello tenga influencia alguna sobre la extinción de la obligación tributaria sustantiva".

"He sostenido en otras oportunidades que con respecto a las acciones y poderes del fisco según la doctrina de autores alemanes y suizos podría hablarse más que de una prescripción, de una caducidad. La razón de ello se encuentra en la circunstancia de que los poderes del fisco no dependen de la existencia de una vinculación obligacional y su limitación en el tiempo responde a un principio de orden público, es decir, limitar la acción de la administración y la situación de obediencia que el poder público impone a los ciudadanos. Por esta razón la existencia de los poderes del fisco se opera de pleno derecho.

Si se han extinguido las acciones y facultades del fisco tendientes a la determinación del impuesto también prescribe la deuda tributaria y el derecho creditorio del Estado. Si, en cambio, antes del vencimiento del término, dichos poderes y facultades desembocan en un acto de determinación, la obligación tributaria sustantiva no se extingue y, por lo tanto, el fisco podrá exigir el pago de la deuda hasta tanto se cumpla el período de prescripción correspondiente". (Subrayados nuestros). (Cfr. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Edición Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, pp. 249 y 250).

En Venezuela las leyes tributarias no han recogido, tradicionalmente, la diferencia entre estos institutos, sino que se han referido indistintamente a la prescripción de las acciones y poderes del fisco y a la prescripción de la obligación tributaria y de las multas liquidadas (de créditos individualizados).

Tan sólo el proyecto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966 recogía la distinción anotada y se refería de manera técnica a ambos institutos.

La razón por la cual quizás haya persistido la confusión, consiste en la falsa percepción de que sobre esta materia influye la posición que se adopte sobre la naturaleza declarativa o constitutiva de la determinación de la obligación tributaria. Así, se ha afirmado que tan sólo para quienes consideran a la determinación impositiva como un elemento constitutivo de la obligación tributaria, tiene sentido distinguir entre caducidad y prescripción. Ello, por cuanto efectivamente empezaría a correr el término de prescripción a partir del momento de la determinación y nacimiento del crédito; antes, tan sólo tendría el Fisco el poder o derecho de determinar el tributo, respecto del cual no puede hablarse de prescripción sino de caducidad. En cambio, se ha afirmado que para quienes le atribuyen carácter declarativo a la determinación impositiva, no tiene sentido semejante distinción dado que al surgir la obligación *ex lege*, comenzaría a correr de una vez un término de prescripción, tanto de las facultades del Fisco para verificar y determinar la obligación tributaria como del crédito en sí (respecto a esta forma de plantear el asunto, véanse: Giuliani Fonrouge C. y Navarrine S., *Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1989, pp. 332-334).

Empero, la doctrina italiana moderna ha demostrado la necesidad de desembarazarse del lastre que representa semejante concepción para dedicarse al análisis técnico del fenómeno. Así, al propio tiempo que se señala la realidad de la existencia de tributos en los cuales es siempre necesaria la fase de la determinación para que pueda configurarse un crédito de impuesto individualizado, líquido y exigible, distinto de la genérica obligación tributaria, se admite, al igual que lo hace Jarach, que aun asignándole carácter declarativo a la determinación, puede y debe efectuarse el distingo entre la caducidad de los poderes del Fisco para efectuar la determinación y la prescripción de la obligación tributaria concreta, individualizada. En efecto, tan sólo frente a esta última obligación podemos afirmar que estamos en presencia de un crédito líquido y exigible, contra el cual puede concebirse el decurso de la prescripción extintiva (Cfr.: Micheli, G. A.: *Corso di Diritto tributario*, Turín, Utet, 1976, pp. 281-282; Giannini, A. D., *Instituzioni di Diritto tributario*, Milán, Giuffrè, 1974, pp. 293-294). Nótese que a pesar de que las leyes impositivas actualmente vigentes en Venezuela no establecen claramente la distinción terminológica y sustantiva entre la caducidad de la facultad sancionatoria y de determinación del tributo por parte del Fisco y la prescripción de la obligación tributaria, la doctrina nacional más reciente ha predicado *de iure condendo* su racionalidad y necesidad (véase: Araujo, F., "Notas relativas a la prescripción y a la caducidad en la determinación de la obligación tributaria y de las sanciones tributarias contenidas en el vigente Código Orgánico Tributario", en el libro que recoge las *Ponencias de las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, 1985, p. 170 y ss.).

Lo cierto es que aun cuando se considere que la diferencia es terminológica y no esencial (como lo hacen Giuliani Fonrouge y Navarrine, *op. cit.*, p. 332), la jurisprudencia nacional ha distinguido claramente entre la prescripción de la obligación tributaria y la prescripción (*rectius*: caducidad) de la potestad del Fisco de determinar el tributo e imponer sanciones. Y ello, precisamente en la ocasión de resolver un caso similar al decidido en el fallo de la Corte que origina estos comentarios.

Mediante sentencia del 22-2-78 el Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (caso: "Ferretería del Lago, C.A.") se pronunció sobre un reparo de la Contraloría en el cual se pretendió rechazar el traslado de pérdidas provenientes de un ejercicio prescrito, a un ejercicio no prescrito.

El Tribunal, al revocar el reparo, asentó los siguientes principios:

"El fundamento de la prescripción es necesario buscarlo en razones de necesidad social y colectiva, como son la de crear la seguridad jurídica que deriva de la extinción de derechos y acciones que no se han ejercido durante un determinado lapso.

Concretamente, respecto a la prescripción de la obligación tributaria en materia de impuestos sobre la renta, ésta ha sido consagrada en nuestra legislación desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, en la cual se redactó en los términos siguientes:

"Artículo 59. Los derechos del Fisco por las contribuciones y multas establecidas en la presente Ley, prescriben a los cinco (5) años contados a partir del último día del lapso en que deba hacerse la declaración, o desde la fecha en que se imponga la multa".

Posteriormente cambió la forma de su regulación legal y, así, en la Ley promulgada en 1961, aplicable al caso de autos, en su artículo 94, disponía:

"Prescriben por cinco años:

1. La obligación de pagar los impuestos establecidos en esta Ley, a contar del último día del lapso en que deba hacerse la declaración.
2. La acción administrativa para la aplicación de las penas a partir del día en que cometió la infracción.
3. Las penas a contar del día en que se impongan; y
4. Los reintegros a que pudieren tener derecho los contribuyentes con motivo de la aplicación de esta Ley a contar de la fecha del pago que los causó".

Así pues, está clara y expresamente establecido que la obligación tributaria prescribe, por el transcurso de cinco (5) años contados a partir del último día del lapso que tiene el contribuyente para presentar la correspondiente declaración; sin embargo, no se ha establecido en forma expresa cuál sea el tiempo durante el cual el Fisco está en capacidad de determinar las obligaciones tributarias; es decir, que no se ha establecido en forma expresa, una prescripción de las facultades y poderes del Fisco para investigar, verificar y determinar cuál sea la verdadera obligación tributaria de un contribuyente cualquiera, como sucede en otras legislaciones, tal como en la Argentina. Sin embargo, ello no obsta para considerar resuelta esta cuestión implícitamente en las normas relativas a la prescripción ya consagradas y así ha quedado, ya, jurisprudencialmente, establecido. Cabe en tal sentido citar la Sentencia Nº 195 de la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, dictada el 29 de octubre de 1947:

"Cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que prescribe por cinco (5) años la obligación de pagar los impuestos establecidos en dicha Ley, a contar del último día del lapso en que deba hacerse la declaración, hace virtualmente la afirmación de que sólo dentro de tal lapso, o período, podrá el Fisco, a

través del respectivo organismo administrativo, verificar el cumplimiento de las disposiciones de la Ley, determinando, si tal fuere el caso, el verdadero monto y alcance de las obligaciones tributarias”.

Y ello está ínsito en la prescripción de la obligación de pago del crédito impositivo por la sencilla razón de que el legislador no ha podido querer que las facultades de verificación y control de la Administración fiscal con respecto a los contribuyentes, y la consiguiente dilucidación de si éstos han cumplido con sus obligaciones y deberes para con el Fisco, se prolonguen más allá del período, pasado el cual, la obligación de pagar los impuestos ha desaparecido por la prescripción extintiva”.

De manera que la diferencia entre la prescripción de la potestad revisora o de determinación del tributo y la prescripción de la obligación tributaria había sido percibida y acogida por nuestra jurisprudencia, aun antes de que se estableciera la discriminación pertinentes en las leyes tributarias subsiguientes.

Lo que interesa destacar, a los efectos de nuestro análisis, es que el efecto más importante del fenecimiento de la potestad determinativa se traduce en la intangibilidad de los resultados económicos experimentados por el contribuyente en el ejercicio respecto al cual haya operado la prescripción. Acaecida la consolidación definitiva de dichos resultados, se produce la denominada *cosa determinada* por la doctrina argentina, equivalente a la cosa juzgada del derecho administrativo (respecto al alcance y efectos de la cosa determinada, consúltese: Villegas, H., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1980, T.I., pp. 296-297). A la luz de lo anterior se comprende que cuando un contribuyente traslada un resultado económico negativo, determinado en un ejercicio prescrito y definitivamente consolidado (por el no ejercicio de la potestad revisora en tiempo útil por parte de la Administración Tributaria), a un ejercicio no prescrito, mal puede entenderse reabierta o “resuscitada” la potestad revisora respecto a dicho resultado. En efecto, el traslado y compensación aparecen autorizados por una norma autonómica que estatuye un verdadero derecho potestativo, en favor del contribuyente, de compensar las pérdidas experimentadas, hasta los tres ejercicios subsiguientes. Funcionalmente, es obvio que el ejercicio de este derecho en un ejercicio no prescrito, no puede revivir o reabrir algo que ya ha fenecido, como lo es la potestad de revisar la declaración del ejercicio prescrito y el resultado en él determinado.

A poco que se reflexione, se comprenderá que constituye un espejismo creer que el ejercicio de dicho derecho en un ejercicio no prescrito, produce una especie de resurrección o “renovación” de la pérdida determinada, que permite entonces tratarla como un resultado operacional o un gasto del ejercicio en el cual se compensa, con el resultado práctico de burlar el efecto del fenecimiento o caducidad de la potestad revisora del Fisco y de la prescripción de la obligación tributaria.

Por ello, en la doctrina se ha afirmado que “aunque el quebranto pueda deducirse en ejercicios futuros, no altera el hecho de que prescrito el período por el cual el quebranto fue determinado, perimió el derecho del fisco para modificar esa determinación” (*Cfr.* Chapoville, “Prescripción de los poderes del fisco para determinar y exigir impuesto. Caso de quebrantos provenientes de años prescritos deducidos en períodos prescritos”, *Revista de Derecho Fiscal*, Buenos Aires, N^o XV, p. 56).

En contraste con los principios señalados, la Corte afirma que “independientemente de que el ejercicio cuyas pérdidas se pretenden traspasar se hallase o no prescrito, la contribuyente estaba en la obligación de demostrar tales pérdidas para que las mismas fueran consideradas en los ejercicios fiscales posteriores”.

Si se admite esta doctrina, se desconocen el instituto de la caducidad (o si se quiere prescripción) de la potestad fiscalizadora, el de la prescripción de la obligación

tributaria y la consolidación de los efectos de la determinación, al propio tiempo que se asimila el aprovechamiento de una pérdida de ejercicios anteriores a una deducción del ejercicio en curso.

Al respecto es preciso insistir en que no puede —en rigor lógico— separarse el hecho de la inobjetabilidad del resultado de un ejercicio prescrito y las consecuencias que de tal hecho se derivan, como son, precisamente, el derecho a compensar la pérdida sufrida en el mismo ejercicio y a trasladar el saldo no compensado hasta los tres años siguientes, como lo establecían los artículos 63 y 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966. El hecho de la prescripción de un ejercicio es uno solo y la preclusión de la posibilidad de revisarlo se extiende a toda consecuencia o derivado que se fundamente en el resultado del cierre del ejercicio prescrito. Este es el caso, precisamente, del traslado de una pérdida obtenida en un ejercicio prescrito. Si la determinación que origina la pérdida en el mismo ejercicio no es ya reparable, tampoco lo es el traslado de esta pérdida a los ejercicios siguientes, máxime cuando tal objeción pretende basarse en la revisión de los hechos que dieron lugar al resultado negativo.

En el caso decidido por la sentencia que comentamos, la Contraloría General de la República quiso revisar los hechos que dieron lugar a la pérdida en el ejercicio prescrito, para basar en ello el rechazo del traslado de la misma. Ante semejante proceder, la Corte consideró que la Contraloría no pretendía reparar un ejercicio prescrito, sino que trataba de investigar los hechos que originaron las pérdidas que pretendían aprovecharse en un ejercicio no prescrito. Al razonar de esta forma, se olvida que una vez consolidado el resultado negativo (pérdida) de un ejercicio, por el efecto combinado de la caducidad de la potestad de inspección y determinación de oficio y el de la prescripción extintiva de la obligación tributaria, el contribuyente tiene un derecho autónomo y concreto a aprovechar dicho resultado negativo en los tres ejercicios subsiguientes, *sin que pueda confundirse tal traspaso con un gasto o deducción del ejercicio siguiente, susceptible de revisión ulterior.*

Desde el punto de vista técnico y legal, resulta claro que la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, mal puede asimilarse o confundirse con un gasto operacional o deducción experimentado en el ejercicio al cual tales pérdidas son trasladadas.

Finalmente, cabe advertir que no es éste el primer caso en que el Fisco pretende burlar la prescripción consumada, negando en ejercicios subsiguientes, la consideración de los resultados obtenidos en un ejercicio prescrito y así definitivamente consolidados.

Sobre un caso similar al decidido por la Corte, un Tribunal de instancia tuvo ocasión de pronunciarse, mediante sentencia del 23-2-78, en el sentido siguiente:

“Pero lo más significativo es la propia aseveración fiscal hecha en el acta matriz... al sostener que el incremento del patrimonio del contribuyente parte de los años 1966 y 1967, no tomados en cuenta a los efectos impositivos, pero sí para acoger estos ingresos como requisitos fundamentales del prorrateo en los ejercicios siguientes 1968, 1969, 1970 y 1971.

Esto, a todas luces, refleja una base falsa, puesto que al hacer un simple cómputo desde la terminación de los ejercicios 1966 y 1967 a la fecha de levantamiento del acta matriz hecha el 14-2-74, habían transcurrido sobradamente más de los cinco (5) años previstos en la ley para que se consumara la prescripción extintiva de los derechos del Fisco Nacional.

La “estimación de oficio” por ser un procedimiento de excepción, para la determinación de las rentas de los contribuyentes, exige rigurosos requisitos tanto de forma como de fondo que son de obligatorio cumplimiento por parte de los funcionarios de la Administración Fiscal; sin embargo, el procedimiento aquí cues-

tionado, adolece de dichos defectos, puesto que la base, origen del punto de partida de la actuación fiscal es totalmente falsa, y ello es así puesto que los ejercicios 1966 y 1967 tomados como columna vertebral en el acta matriz estaban totalmente prescritos para el momento del levantamiento del acta". (Sentencia del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta. *Cfr.: Jurisprudencia Ramírez y Garay*, tomo 59, p. 338).

Un pronunciamiento todavía más claro en la materia es el contenido en el fallo de fecha 22-2-78 citado anteriormente, del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta.

Dicha sentencia contiene la siguiente conclusión:

"Es así como doctrinariamente se ha afirmado, con certeza, que poco o ningún interés puede tener una facultad de verificar o determinar la cuantía de una obligación que se ha extinguido por prescripción.

A mayor abundamiento cabe observar que esta posición, en el presente caso, es plenamente adoptada por el órgano contralor al decidir mediante Oficio N° E-5-1101, de fecha 26 de diciembre de 1968, la procedencia de la prescripción opuesta por la contribuyente en ocasión de los reparos formulados a su declaración de rentas presentada por el antes mencionado ejercicio; en efecto, en ella, acertada y claramente expresa:

"En virtud de haberse consumado la prescripción de los derechos del Fisco, correspondientes al referido ejercicio se declara sin lugar (sic) el susodicho reparo N° E-5-1669 de fecha 21-8-67".

Así pues, que en virtud de esta decisión quedó sin efecto el mencionado reparo. Claramente se colige de tal decisión que los efectos de la prescripción no han sido limitados a la sola obligación del pago del impuesto correspondiente sino que abarcan, en general, a los derechos del Fisco Nacional dentro de los cuales está, indudablemente, comprendida su facultad de revisión o verificación de obligaciones fiscales a cargo de la contribuyente... *(omissis)*... *Consecuencialmente, al haber quedado firme la declaración de rentas que la contribuyente presentó por su ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1961, al no haber determinación administrativa válida que la modificara, el traspaso de pérdida por ella efectuado para su ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1962, de conformidad a la disposición contenida en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable ratione temporis a dicho ejercicio, resulta procedente y así se declara".* (Subrayados nuestros).

3. *Sobre el alcance y contenido de la determinación de oficio subsidiaria del tributo por la administración tributaria.*

En el caso decidido por la Corte, la Contraloría General de la República, previo el procedimiento de inspección del ejercicio 1975-76 de la contribuyente, rechazó el total de los gastos y deducciones solicitadas por ella en la declaración de dicho ejercicio, por insatisfactoria comprobación.

La contribuyente se opuso a este reparo alegando no ser posible, dentro de un procedimiento de determinación de oficio subsidiaria, que la Administración *se limite a rechazar la totalidad de los gastos incurridos en un ejercicio*, por falta de exhibición de los libros de contabilidad pertinentes, sin cumplir con la otra fase de dicho procedimiento, que consiste en la estimación presuntiva de tales gastos, para llegar a la determinación oficiosa del enriquecimiento neto y del tributo.

Adviértase que en el caso concreto no se trataba del rechazo de una partida de las deducciones o de un gasto no comprobado en la contabilidad presentada, sino del desconocimiento total de los gastos y deducciones acusados por la contribuyente en su ejercicio 1975-76, por no haber podido ésta exhibir sus libros contables.

Ante la denuncia de la infracción del procedimiento de determinación de oficio del tributo y del artículo 100 de la ley aplicable, la Corte consideró, como se destacó anteriormente, que al emplear esta norma el verbo "podrán", no obliga a los funcionarios fiscales a estimar de oficio los enriquecimientos netos de los contribuyentes, razón por la cual mal podía pretenderse la violación de esta norma, cuando no efectuaron tal determinación dichos funcionarios.

Este pronunciamiento parece fundarse sobre una confusión en cuanto a la naturaleza y alcance del procedimiento de estimación de oficio.

En primer lugar, la interpretación del verbo "podrán" empleado por la norma, conduce a la Corte a afirmar que es potestativo para los funcionarios determinar de oficio los enriquecimientos de los contribuyentes.

Cabe señalar que en el contexto de la norma se utiliza el verbo "podrán" en sentido *autorizativo* más que para señalar el uso discrecional de una potestad, supuesto que el proceso de determinación de oficio subsidiaria del tributo es excepcional, se encuentra estrictamente reglado y es de obligatoria aplicación en ciertos supuestos contemplados en la ley.

Tal como lo han venido sosteniendo la doctrina y la jurisprudencia, una vez iniciado dicho procedimiento, se trata de una actividad reglada que debe llevarse a cabo conforme a los parámetros limitativos establecidos en la ley y de acuerdo a criterios prefigurados para medir la capacidad contributiva del administrado.

Pues bien, la Corte parte de la base de que en el caso decidido los funcionarios "podían" calificar o determinar de oficio los enriquecimientos, pero no estando obligados a ello, no hubo infracción del artículo 100 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por no haberlo hecho.

Se soslaya en el fallo comentado la circunstancia de que la Contraloría había principiado precisamente un procedimiento de calificación y determinación de oficio del enriquecimiento de la contribuyente, en su ejercicio 75-76, previo levantamiento de las actas de iniciación y fiscalización correspondientes.

Más aún, según la ley y la doctrina, precisamente cuando el contribuyente no exhibe los libros y documentos pertinentes, la Administración *puede y debe* culminar la determinación de oficio subsidiaria, sobre base presuntiva del enriquecimiento neto.

Respecto a la determinación de oficio subsidiaria del enriquecimiento, en los casos en que el contribuyente no puede o no quiere exhibir los libros o documentos pertinentes, escribe el conocido tributarista argentino Héctor Villegas, al comentar la legislación venezolana:

"La ley se refiere a situaciones en las que se presentó la correspondiente declaración, y la misma es aparentemente correcta, ya que no da lugar a dudas sobre su verosimilitud. No obstante, en las tareas de fiscalización el Fisco se encuentra con que los libros y la documentación no existen o no son exhibidos por el contribuyente, lo cual impide constatar si las declaraciones aun aparentemente correctas, están respaldadas por los respectivos comprobantes. Por consiguiente, esto también da lugar a la determinación de oficio". (Cfr. "La determinación impositiva en el Código Tributario de Venezuela", en Ponencias de las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas, 1985, p. 337).

A tenor de los principios mencionados, hoy corroborados en forma clara por el Código Orgánico Tributario, es preciso concluir que una vez iniciado el procedimiento de determinación de oficio del tributo, ante la ausencia de libros y documentos conta-

bles que soporten los resultados declarados *bona fide* por el contribuyente, no puede la Administración Tributaria proceder, a su libre arbitrio y discreción, a aceptar algunos elementos aislados (*ingresos brutos declarados*) y desechar otros (*gastos*), cuando de lo que se trata es de establecer el enriquecimiento neto real y la capacidad contributiva de un sujeto, proceso complejo que conlleva a una revisión integral del hecho imponible.

En el caso decidido por la Corte, se desestima la denuncia de la infracción del artículo 100 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, asumiendo que la Administración Tributaria podía proceder a la estimación de oficio pero no estaba obligada a ello.

No se repara en el hecho de que en el caso concreto se había iniciado un proceso de calificación y determinación de oficio, en el transcurso del cual el contribuyente no exhibió ningún libro o comprobante requerido y la fiscalización, en lugar de proceder a culminar la estimación de oficio del enriquecimiento neto del contribuyente sobre base presunta, de acuerdo a las normas aplicables, equiparó la renta bruta de la contribuyente a su enriquecimiento neto, rechazando inmotivadamente la consideración de gasto alguno.

Vale decir, a los efectos de la determinación de oficio del enriquecimiento neto de la contribuyente, se estimó que la empresa sí había obtenido los ingresos por ella declarados, pero no incurrió en gasto alguno por concepto de sueldos, amortizaciones, intereses, arrendamiento, contribuciones de patente e INCE, primas de seguros, etc., de los declarados. Tal proceder no resulta conforme con los principios que rigen la materia, dado que el caso concreto de ausencia total de comprobación, tanto de ingresos como de costos y gastos, equivale, según la ley y la doctrina, al caso en que el contribuyente extravía todos sus libros, soportes y documentos contables.

Según se ha afirmado, ésta es una de las hipótesis típicas en las cuales, iniciado el procedimiento de determinación de oficio y verificada la total ausencia de elementos contables y documentos que soporten los extremos declarados, la Administración debe proceder a estimar no sólo los ingresos sino también los costos y gastos razonablemente imputables a aquéllos, dado que el fin de la actuación fiscal es el establecimiento del enriquecimiento neto gravable del contribuyente fiscalizado. Para comprender lo anterior, es menester advertir que distinta es la situación en la cual un contribuyente que ha declarado exhibe sus libros y comprobantes, pero los mismos no son reputados idóneos o suficientes por la Administración para justificar un determinado costo o categoría de deducciones. En este caso, no cabe dudar que la Administración Tributaria está autorizada para rechazar tal costo por "inadecuada comprobación del mismo", sin necesidad de recurrir a la determinación presuntiva de los otros elementos, positivos y negativos, que encuentran respaldo en los libros y documentos existentes.

Adviértase, además, que cuanto hemos venido afirmando respecto al alcance de la determinación de oficio del tributo sobre base presuntiva, había sido acogido en forma pacífica por los tribunales de la materia y que el fallo de la Corte Suprema no señala los motivos o fundamentos por los cuales pretende apartarse de la interpretación existente.

Sin que pretendamos en modo alguno que nuestro máximo Tribunal se someta o acoja la jurisprudencia de instancia, es menester, sin embargo, recordar algunos pronunciamientos de la extinta Junta de Apelaciones sobre esta materia, tribunal a quien en primer lugar le correspondió interpretar y aplicar la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1943.

En sentencia del 28-3-1946 estableció la Junta aludida la siguiente doctrina:

"La Junta observa previamente que el contribuyente A.A., por el solo hecho de no haber presentado su declaración de rentas ni el registro y comprobantes de los gastos ocurridos en su actividad deportiva, como consta en autos, dio lugar

a que la Administración aplicara la disposición del artículo 37 de la Ley vigente, igual al artículo 35 de la Ley que regía para 1943, que ordena, en casos como éstos, estimar de oficio la renta del contribuyente; y así que, en principio, la Administración actuó correctamente. Pero, en cuanto al procedimiento empleado para obtener el gravamen, se observa que el impuesto fue calculado sobre la misma suma que el Fiscal anotó en el acta como renta bruta, esto es, sobre la cantidad de Bs. 27.248,25 que la Administración aprecia como renta neta, de donde se hace evidente que en la liquidación apelada se está gravando la renta bruta y no la renta neta, lo cual conviene precisar.

El artículo 85 del Reglamento vigente da la norma a seguir en aquellos casos en que es procedente la estimación de oficio, y del *acta levantada por el Fiscal lo único que aparece al respecto, concretamente determinado, son los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en su actividad deportiva como propietario de caballos de carrera, sin que el funcionario investigador, o la Administración con posterioridad al acta, valiéndose de los medios y elementos que señala el Reglamento, calculara la deducción adecuada que, a su juicio, pudiera permitirse al contribuyente como gastos, ya que a tal deducción tiene derecho, y la falta de registro y comprobantes no puede acarrearle más que la sanción prevista en el artículo 42 de la Ley reformada, igual al artículo 44 de la vigente, que le fue impuesta y, por tanto, de acuerdo con disposiciones expresas de la Ley y del Reglamento, la renta neta gravable debe determinarse, pues es de lógica suponer que un negocio de caballos de carrera, necesariamente ha tenido gastos deducibles.*

Por las razones expuestas, la Junta acuerda que la Administración proceda a fijar la renta gravable del contribuyente A.A., tomando para ello en consideración las deducciones que fueren procedentes". (Subrayado nuestro. Esta sentencia aparece citada con el Nº 110 en la publicación titulada *Jurisprudencia del Impuesto sobre la Renta 1943-1965*, Ministerio de Hacienda, Caracas, 1966, Tomo I, pp. 99-100. En similar sentido pueden verse las sentencias Nos. 129, 136 y 148, citadas en la mencionada publicación).

Nótese finalmente que la diferencia que señalamos anteriormente entre la estimación de oficio en el caso de que el contribuyente no lleve o no exhiba su contabilidad al serle ésta requerida (por no querer o no poder hacerlo) y el rechazo de algunos gastos soportados por comprobantes de contabilidad efectivamente exhibidos, pero que no merecen fe o carecen de poder probatorio, también tiene un claro soporte doctrinal y jurisprudencial. La misma Junta de Apelaciones estableció en forma diáfana en sentencia del 14-7-78 la diferencia aludida, en los términos siguientes:

"La Junta considera que en ausencia de una contabilidad legalmente llevada, el procedimiento de estimación de oficio, no obstante las bases aproximativas en que necesariamente ha de apoyarse, lleva implícitos más elementos de justicia tributaria y encuentra más sustentación en los textos positivos que el procedimiento consistente en rechazar todas las partidas no respaldadas por comprobantes y que fue el que puso en práctica el funcionario actuante en el caso concreto. Situación distinta es aquella en que existe una contabilidad regularmente llevada pero algunos de sus registros no están respaldados por comprobantes de ninguna especie, ya que en estas condiciones el funcionario fiscal sí debe proceder a la impugnación de aquellas partidas que carezcan de suficiente comprobación". (*Jurisprudencia cit.*, p. 299, sentencia Nº 236).

Actualmente estos principios aparecen recogidos en el Código Orgánico Tributario, según el cual tampoco podría admitirse el proceder empleado por la Administra-

ción Tributaria en el caso en análisis. De formularse similar reparo bajo su imperio, se violarían las normas que regulan la determinación de oficio del tributo sobre base presuntiva, para el caso de no exhibición de libros o comprobantes. (Véanse los artículos 112, 113 y 114 del Código Orgánico Tributario).

Por lo demás, resultaría incomprensible la inclusión de la norma contenida en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario que regula el alcance y efectos de la determinación de oficio sobre base presuntiva del tributo, para el caso de ausencia de elementos contables y documentales, en los siguientes términos:

“La determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta y a la administración tributaria le fuere imposible obtener por sí misma dichos elementos. *En tal caso, subsiste la responsabilidad por las diferencias que pudieren corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno*”.

La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente hubiere ocultado a la administración tributaria, o no los hubiere exhibido al ser requerido poro ello por la respectiva administración, dentro del plazo que al efecto fije la ley especial correspondiente” (subrayado nuestro).

Esta norma impide a los contribuyentes que no hayan exhibido sus libros y contabilidad, al serle éstos requeridos, desvirtuar posteriormente el resultado de la determinación de oficio sobre base presuntiva efectuada por la Administración, mediante una tardía exhibición de los mismos.

Al igual que las vigentes para el caso decidido, estas normas señalan claramente cuál es la conducta que ha de seguir la Administración Tributaria en los casos de determinación de oficio, ante la ausencia total de libros y documentos que permitan determinar el enriquecimiento neto sobre base cierta. Antes que proceder al rechazo inmotivado de todos los gastos, por supuesta comprobación insatisfactoria, debe procederse a su estimación racional, tal como acontece con los costos e ingresos brutos.

Para desvirtuar la afirmación de que no hubo una ilegal determinación de oficio, en el caso decidido por la Corte, baste pensar en la flagrante contradicción en la cual incurrió la fiscalización.

Por una parte rechaza la totalidad de los gastos y deducciones declarados por la contribuyente, por ausencia de libros y documentos contables, pero por la otra acepta tanto la cifra de ingresos brutos como la de los costos, declaradas por la contribuyente. En vista de que los costos tampoco fueron comprobados, por la ausencia de libros y documentación contable del ejercicio reparado, tal aceptación sólo se explica si se admite que proviene de una estimación presuntiva de la fiscalización, coincidente con la determinación efectuada por la contribuyente, la cual no se extendió al rubro de las deducciones.

Finalmente, debe resistirse a la tentación de justificar una incompleta e ilegal estimación presuntiva de oficio, como la llevada a cabo en el caso en análisis, asimilando el rechazo de la totalidad de los costos y deducciones de un contribuyente a una sanción por no llevar la contabilidad, por haberla extraviado, por no exhibirla, etc.

Dentro del ámbito del derecho penal tributario existen sanciones específicas que reprimen tales conductas, que consisten en la imposición de la multa contemplada al efecto.

Ninguna norma, en cambio, contempla el rechazo de la totalidad de los costos y deducciones de un contribuyente o la posibilidad de cumplir de manera arbitraria o fraccionada el procedimiento de determinación de oficio del tributo, por no haber éste exhibido los libros y comprobantes contables de un determinado ejercicio.

Vigente el artículo 115 del Código Orgánico Tributario, además de la sanción o multa por no llevar la contabilidad, el contribuyente se vería obligado a aceptar los resultados de la determinación presuntiva efectuada por el Fisco, cuando ocultara o no quisiera exhibir sus libros contables, sin poder recurrir a ellos para desvirtuar dichos resultados, en un momento posterior.