



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
Exp. Nro. 2018-0382

Mediante Oficio Nro. 2018/060 de fecha 15 de febrero de 2018, recibido el 9 de abril del mismo año, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente Nro. AF45-U-2003-000173 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 24 de septiembre de 2012 por el abogado Víctor García, con INPREABOGADO Nro. 76.667, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia del documento poder cursante a los folios 333 al 336 de la pieza Nro. 2 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. 1961 dictada por el Juzgado remitente el 31 de julio de 2012**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 28 de febrero de 2003 por los abogados Luis Homes Jiménez y Jesús Aranaga, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 22.891 y 6.954, respectivamente, en su condición de apoderados judiciales de la **SUCESIÓN DE ANTONIO KRISTOFF FEIFER**, tal como se desprende de los instrumentos poderes insertos en autos a los folios 26, 30, 34, 35, 36, 37 y 38 de la pieza Nro. 1.

Dicho medio de impugnación fue incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002 (notificada el 28 del mismo mes y año), suscrita conjuntamente por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la indicada Gerencia Regional, en la cual se resolvió “(...) *confirmar totalmente el Acta de Reparación, signada bajo el N° RZ-DFC-ABV-2001-000033 de fecha 13-11-2001 (...) y orden[ar] liquidar planillas de impuesto [sobre sucesiones donaciones y demás ramos conexos] y [sanción de] multa [de conformidad con los artículos 97 y 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, en concordancia con los artículos 71 eiusdem y 37 del Código Penal] (...)*”, al no haber cumplido “(...) *con el deber de presentar la Declaración Sucesoral de acuerdo a lo establecido en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de fecha 31/08/82 (...)*” (sic), por las cantidades actuales de Cuarenta y Tres Mil Setecientos Diecinueve Bolívares con Ochenta y Nueve Céntimos (Bs. 43.719,89) y Cuarenta y Cinco Mil Novecientos Treinta y Un Bolívares con Treinta y Nueve Céntimos (Bs.

45.931,39), respectivamente, para un monto total de Ochenta y Nueve Mil Seiscientos Cincuenta y Un Bolívares con Veintisiete Céntimos (89.651,27). (Corchetes de esta Sala).

Por auto del 15 de febrero de 2018, el Tribunal de la causa oyó en ambos efectos la apelación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

El 18 de abril de 2018 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta fue designado Ponente. Igualmente, se fijaron ocho (8) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 22 de mayo del mismo año el abogado William Martín Ferrer, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 100.460, en su condición de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se constata del documento poder cursante al folio 387 de la pieza Nro. 2 de las actas procesales. No hubo contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia en fecha 19 de junio de 2018, a tenor de lo preceptuado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Realizado el estudio del expediente, pasa este Alto Juzgado a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

El 13 de noviembre de 2001 se notificó a la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer del Acta de Reparación Nro. RZ-DFC-ABV-2001-000033 levantada en esa misma fecha por la funcionaria Melixa Ortega, titular de la cédula de identidad Nro. 9.739.068, con el cargo de “Fiscal Nacional de Hacienda”, adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), “(...) *debidamente autorizada según Providencia Administrativa N°. RZ-DFC-ABV-029 de fecha 12/02/2001 (...)*”, mediante la cual se estableció lo siguiente:

“(...) Que la sucesión no cumplió con el deber de presentar la Declaración Sucesoral de acuerdo a lo establecido en el Artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de fecha 31/08/82, la cual fue requerida mediante Acta N° RZ-DFC-ABV-530 de fecha 07/06/2001 y mediante Acta de Recepción N° RZ-DFC-ABV-538 de fecha 15/06/2001, se dejó constancia del incumplimiento al requerimiento antes mencionado, motivo por el cual la actuación fiscal procedió, de conformidad con lo dispuesto en el Numeral 1° (sic) de los Artículos 118 y 119 del Código Orgánico Tributario de fecha 25/05/94, publicado en [la] Gaceta Oficial [de la República de Venezuela] N° 4.727 Extraordinaria (sic) de fecha 27/05/94, aplicable por razones de validez y vigencia temporal en concordancia con el Artículo 49 de la Ley antes mencionada, a determinar de oficio sobre base cierta el impuesto correspondiente (...)”. (Agregados de esta Máxima Instancia).

En orden a lo anteriormente expresado, en dicha Acta se dejó sentado que “(...) *el Patrimonio Neto Gravable de la Sucesión queda determinado en la cantidad de Bs. 188.456.659,49 [hoy expresada en Ciento Ochenta y Ocho Mil Cuatrocientos Cincuenta y Seis Bolívares con Sesenta y Seis Céntimos (Bs. 188.456,66),]*

que se repara de conformidad [con el] Artículo 48 de la Ley de Impuesto Sobre [S]ucesiones, [D]onaciones y Demás Ramos Conexos (...)", (añadidos de esta Superioridad) monto que proviene del siguiente detalle:

“(...)

ACTIVOS	VALOR TOTAL	% A GRAVAR	MONTO A DECLARAR
<i>Inmueble</i>	30.848,72	25	7.712,18
<i>Inmueble</i>	19.234,60	25	4.808,65
<i>Acciones</i>	224.519,41	50	112.259,70
<i>Acciones</i>	127.352,25	50	63.676,13
TOTAL ACTIVO	401.954,98		188.456,66

(...)”. (Cantidades expresadas en valores actuales).

El 28 de noviembre de 2002 la mencionada Sucesión fue notificada de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002, suscrita conjuntamente por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la indicada Gerencia Regional, en la cual se confirmó el contenido de la referida Acta de Reparación y se determinó a cargo de la contribuyente la obligación de pagar diferencia de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos por la cantidad actual de Cuarenta y Tres Mil Setecientos Diecinueve Bolívares con Ochenta y Nueve Céntimos (Bs. 43.719,89) y sanción de multa según lo establecido en los artículos 97 y 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*, en concordancia con los artículos 71 *eiusdem* y 37 del Código Penal, por el monto equivalente en la actualidad a Cuarenta y Cinco Mil Novecientos Treinta y Un Bolívares con Treinta y Nueve Céntimos (Bs. 45.931,39).

Por disconformidad con el mencionado acto administrativo, en fecha 28 de febrero de 2003 los abogados Luis Homes Jiménez y Jesús Aranaga, antes identificados, en su condición de apoderados judiciales de la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer, ejercieron el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en los términos señalados de seguidas:

Denunciaron que la Resolución impugnada “(...) *incurr[ió] en una tergiversación de los argumentos que soportan los descargos (sic), configurando un error de juzgamiento censurable por incongruencia entre lo planteado a título de defensa y lo decidido por la Administración Tributaria (...)*”. (Agregado de esta Sala).

En este sentido, pusieron de relieve que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo “(...) *afirma que el procedimiento de determinación carece de lapso alguno de caducidad entre la fase inicial de la fiscalización y la notificación del acta de reparo, confundiendo la caducidad con el decaimiento del proceso (...)*”. Al respecto, advirtieron que incurrió “(...) *la Administración Tributaria en una falsa apreciación cuando afirma que no hay disposición alguna que limite en el tiempo la facultad que tiene para fiscalizar (...)*. Con este argumento se vulneran en los procedimientos de fiscalización, los más elementales principios del proceso: *celeridad, eficacia, economía, etc. (...)*”. (Sic).

Aunado a lo anterior, alegaron que en el presente caso se está en presencia de la figura del “(...) *decaimiento del proceso, puesto que al consumarse el lapso de 4 meses contados a partir de la fecha en que se inició la fiscalización, el proceso sufre los efectos de la perención, vale decir, el procedimiento se extingue de pleno derecho decayendo, pero sin perder el derecho a iniciarlo nuevamente. De manera, pues, que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo confunde la institución de la caducidad de derecho sustantivo con la perención o decaimiento del proceso de manera adjetiva (...)*”.

En vista de lo expresado, concluyeron que “(...) *habiéndose excedido la actuación fiscal para culminar con la notificación del acta de reparo después de más de cuatro meses, el proceso ha decaído con arreglo a la aplicación del Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...)*”.

Seguidamente, arguyeron que el órgano exactor “(...) *no tiene facultades para desconocer las operaciones realizadas por un contribuyente alegando ‘Abuso de las formas’ ni aplicar la técnica de interpretación sobre el ‘levantamiento de velo corporativo’ en materia de sucesiones. Al hacerlo sin fundamento legal, infringió la disposición del artículo 191 del COT (sic), usurpó una potestad que es de los órganos jurisdiccionales y lo hizo con prescindencia total y absoluta de un procedimiento legal, constituyéndose la Resolución en un acto administrativo absolutamente nulo de conformidad con lo previsto en el artículo 19, ordinal 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) (...)*”.

Refirieron además que “(...) *una buena parte de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, está dedicada a desconocer las legítimas operaciones de venta que el causante Antonio Kristoff Feifer hizo, sobre su participación accionaria en las Sociedades Mercantiles INPLAZA C.A. y HOTEL KRISTOFF C.A. (...)*”.

Al respecto, adujeron que reiteraban lo argüido en el “*escrito de descargos (sic)*” presentado ante el órgano tributario, en cuanto a que “(...) *no forman (sic) parte del patrimonio dejado por el causante y en consecuencia, del activo de la herencia, el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA[,]* [motivado a que] (...) *para la fecha de su fallecimiento y antes de los dos [2] años que ocurriera su fallecimiento, el ciudadano Antonio Kristoff, había vendido estas acciones. [En ese sentido, afirmaron que en el presente caso], se demostró en el proceso de sumario administrativo, que tales traspasos constaban en el libro de accionistas de la sociedad mercantil INPLAZA C.A., mediante la exhibición del libro correspondiente que se llevó a cabo en la instancia administrativa, así como mediante la consignación en las actas del expediente, de las copias debidamente certificadas del asiento de los libros (...)*”. (Corchetes de esta Sala).

En refuerzo de lo que antecede, “(...) *en el caso de las acciones de la Sociedad Mercantil HOTEL KRISTOFF C.A., [arguyeron que ratificaban que], (...)* *no formaban parte del activo de la herencia dejada por el causante (...)* *el 50% de (sic) del valor total de las 25.000 acciones que integran el capital de la sociedad, por cuanto dichas acciones fueron vendidas según consta de documento autenticado [inserto] en las actas del expediente administrativo (...)*”. (Interpolados de esta Máxima Instancia).

Vinculado a lo mencionado, subrayaron que “(...) *la Administración Tributaria, sin ningún fundamento jurídico ni económico, ‘abusa’ de la teoría del ‘abuso de las formas’ para desconocer el traspaso de las acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA, por el sólo [hecho] de haberse realizado mediante documento*

poder que legítimamente otorgara el vendedor de las acciones (...)”, agregando que “(...) *la Administración [Tributaria] considera que una venta de acciones realizada mediante un documento poder, constituye un abuso de [las] formas jurídicas (...)*”. (Añadidos de esta Alzada).

También recalcaron que el “(...) *‘análisis’ que hace la [A]dministración [Tributaria] es por demás simplista y sui generis, pues en ningún momento precisa cual (sic) es el beneficio que obtuvo, o pretendió obtener el vendedor o el comprador de las acciones, con la operación realizada (...). Tampoco mencionó (...) los fundamentos legales de su decisión, y esto es mucho es (sic) mas grave que las consideraciones anteriores (...)*”. (Agregados de esta Sala).

Para finalizar el presente planteamiento, solicitaron al Juzgador de la causa “(...) *que declare la ilegalidad de la Resolución [impugnada] (...) por no cumplir con el requisito esencial de indicar las razones de hecho y de derecho en que fundamenta su pretensión (...). De manera especial, por no precisar ni profundizar, las razones del desconocimiento del traspaso de las acciones que le pertenecían al causante Antonio Kristoff, en la Sociedad Mercantil INPLAZA y hacerlo sin fundamento legal alguno. Asimismo, por extralimitarse en el uso de las facultades y atribuciones que le confieren las disposiciones de los artículos 121 y 127 del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón del tiempo] (...)*” y, por ende, que se declare la legalidad del traspaso efectuado por el causante de las acciones “(...) *que tenía en el capital social de las sociedades mercantiles INPLAZA C.A. y HOTEL KRISTOFF C.A. (...)*”. (Interpolados de esta Máxima Instancia).

A continuación alegaron que la Administración Tributaria partió de un falso supuesto al haberle atribuido “(...) *a las sociedades INPLAZA, C.A. y HOTEL KRISTOF, C.A. la cualidad de grupo económico (...)[,] [siendo que] se trata de un procedimiento iniciado para conocer el alcance de una carga tributaria derivada del fallecimiento de una persona que genera una sucesión, cuya situación jurídica se encuentra muy distante de los asuntos negociables de contribuyentes en situación de personas jurídicas asociadas que, por sus peculiares características, conforman un grupo económico (...)*”.

Enfatizaron que “(...) *la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo incurrió en un exceso al operar inadecuadamente la teoría del velo corporativo y sus alcances, ya que ésta no tiene lugar en las relaciones sucesorales, por lo menos en las que tienen sustento legal en el nexo creado por el parentesco (derecho de familia) (...)*”, resultando inaplicable al presente caso el “*abuso de las formas*” al que alude el órgano fiscal. (Sic).

En otro orden de ideas, alegaron que la Resolución impugnada “(...) *omite en su análisis elementales normas contenidas en el Código de Comercio, incurriendo en falta de aplicación y falsa aplicación de las normas jurídicas y acarreando además el vicio de inmotivación y de falso supuesto (...)*”.

Al respecto, resaltaron que las formalidades exigidas por el artículo 260 del Código de Comercio “(...) *han sido cubiertas en el libro de accionistas de INPLAZA, C.A.[,] cuya copia consta en el expediente sustanciado por la autoridad administrativas (sic) (...)*”; adicionalmente, que la “(...) *verdad, que consta en acta, es que la titularidad de las 11.999 acciones en dicha compañía NO PERTENECIÓ AL CAUSANTE en los dos último[s] años anteriores a la fecha de su muerte, dada la transferencia válidamente efectuada en el libro de accionistas en la oportunidad allí señalada (...)*”. (Mayúsculas de la fuente y añadido de esta Superioridad).

Igualmente, arguyeron que en “(...) *el caso de INPLAZA, C.A. la cesión de la propiedad de las acciones está suficientemente probada con su válida inscripción efectuada por declaración en el libro de accionistas, firmada por el apoderado del cedente y por el cesionario. Es de hacer constar que el poder del cedente consta en documento público debidamente protocolizado y suficientemente citado en el otorgamiento de la cesión de acciones (...)*”.

De igual manera, aseveraron que el acto administrativo impugnado “(...) *incurrió en inmotivación y en una petición de principio, esto es, pretende motivar lo que debe motivar con lo que está por motivarse (...)*”, al referir que la prueba de exhibición del libro de accionistas no tiene la fuerza probatoria para desvirtuar el acta de reparo (sic). (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Por último, requirieron al Tribunal de instancia decretar la suspensión de efectos de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo objeto de impugnación, de conformidad con lo establecido en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

En otro orden de ideas, consta en autos que el Tribunal de mérito en fecha 6 de octubre de 2003, mediante sentencia interlocutoria sin número “*EXPTE 2071*” declaró improcedente la solicitud de suspensión de efectos del acto administrativo recurrido.

Contra la mencionada decisión en fecha 14 de octubre de 2003, la abogada Soraya Valiñas, con INPREABOGADO Nro. 74.575, en su carácter de apoderada judicial de la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer, tal como se desprende de los instrumentos poderes insertos en los folios 26, 30, 34, 35, 36, 37 y 38 de la pieza Nro. 1 de las actas procesales, interpuso el recurso de apelación.

El 11 de mayo de 2006 esta Sala Político-Administrativa dictó el fallo Nro. 01200, en el cual declaró “(...) **DESISTIDA** la apelación propuesta por la abogada Soraya Valiñas García[,] [antes identificada], actuando con el carácter de apoderada judicial de la **SUCESIÓN DE ANTONIO KRISTOFF FEIFER**, contra la sentencia de fecha 6 de octubre de 2003, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (...). En consecuencia, queda firme la sentencia recurrida en apelación (...)”. (Negritas y mayúsculas del fallo; interpolados de esta Superioridad).

II DEL FALLO APELADO

Mediante la sentencia definitiva Nro. 1961 del 31 de julio de 2012, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial de la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer, bajo la motivación que se refleja seguidamente:

“(...) *este Tribunal observa que [la controversia] se circunscribe a determinar la legalidad de la Resolución Culminatoria del Sumario [Administrativo] No. RZ-SA-2002-00618 de [fecha] 25 de noviembre de 2002, emanada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y*

Tributaria (SENIAT), en virtud de los reparos formulados por la Administración [Tributaria] a consecuencia por (sic) la omisión de la Declaración Sucesoral de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.

*I. Observa esta Juzgadora que en el escrito recursivo en su Capítulo IV, el (sic) recurrente de marras alega el vicio de inmotivación y el vicio de falso supuesto en forma simultánea, es criterio reiterado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que existe una contradicción en la denuncia simultanea de ambos vicios, por considerarse ambos conceptos excluyentes entre sí, por cuanto la Inmotivación implica la omisión de los fundamentos de hecho y de derecho que dieron lugar al acto, y el falso supuesto alude a la inexistencia de los hechos, a la apreciación errada de las circunstancias presentes, o bien a la fundamentación en una norma que no resulta aplicable al caso concreto, no pudiendo afirmarse en consecuencia que en un mismo acto, por una parte, no tenga motivación, y por otra, tenga una motivación errada en cuanto a los hechos o el derecho. Por tales motivos y en virtud de lo antes expuesto quien aquí decide considera improcedente el vicio de inmotivación. **Y ASÍ SE DECLARA.***

II. En relación al vicio de falso supuesto, en la resolución (sic) recurrida, este tribunal (sic) es del criterio que el vicio de falso supuesto puede configurarse tanto desde el punto de vista de los hechos como del derecho (...).

Las modalidades del vicio de falso supuesto de acuerdo a la doctrina son las siguientes:

(...omissis...)

-Ahora bien, en el caso de autos el (sic) recurrente en el Capítulo I del escrito recursivo, adujo que la Administración Tributaria incurrió en una falsa apreciación, cuando afirmó que no hay disposición alguna que limite en el tiempo la facultad que tiene para fiscalizar basándose para ello en decisión de la Corte Suprema de Justicia, y que sólo la prescripción limita las facultades de fiscalización. Que con ese argumento se vulneraban en los procedimientos de fiscalización, los más elementales principios del proceso: celeridad, eficacia, economía, etc. Que habiéndose excedido la actuación fiscal para culminar con la notificación del acta de reparo (sic) después de más de cuatro meses, el proceso había decaído con arreglo a la aplicación del artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Con relación al alegato relativo al decaimiento del procedimiento de fiscalización, observa quien aquí decide, que las disposiciones del Código Orgánico Tributario contempla[n] los lineamientos básicos en virtud de los cuales se debe desarrollar el procedimiento de verificación y fiscalización, cuya finalidad es establecer la existencia de la obligación tributaria.

En dicha primera fase [de] fiscalización no se evidencia normativa que regule en lapso o término de la notificación del dictamen de la resolución conclusiva de ese procedimiento, con ocasión de esta ausencia normativa, es preciso traer a colación Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, de fecha 17 de enero de 1996, caso 'Banco Consolidado, C.A.', la cual expuso lo siguiente:

(...omissis...)

Dicha decisión fue ratificada mediante sentencia No. 00123 de fecha 29 de enero de 2009, de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso: Zaramella & Pavan Construction Company, S.A, que asentó lo siguiente:

(...omissis...)

*Se evidencia de lo expuesto que el procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria posee sus particularidades propias, además de ser un procedimiento administrativo contenido en una ley especial, previsto expresamente en el Código Orgánico Tributario, por lo que no pueden resultarle aplicables las reglas del procedimiento ordinario previstas en dicha ley (LOPA), incluyendo, por supuesto, el lapso dispuesto en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimiento[s] Administrativo[s], como tampoco se puede considerar procedente la aplicación del artículo 151 del Código Orgánico Tributario de 1994 o el artículo 192 del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente racione temporis] del Código (sic) vigente relativo a la caducidad, por cuanto la misma sólo es aplicable a la resolución (sic) culminatoria (sic) del sumario (sic), razón por la cual y en virtud del criterio precedente no resulta aplicable ni el decaimiento ni la caducidad del procedimiento de fiscalización. **Y ASÍ SE DECIDE.***

-Por otra parte los recurrentes alegaron en los puntos II, III, IV de su escrito recursivo, relativo al rechazo de la cesión de las acciones realizadas por el causante Antonio Kristoff Feifer, en vida, sobre su participación accionaria en las Sociedades Mercantiles INPLAZA C.A. y HOTEL KRISTOFF C.A., de las cuales manifestaron que no forman parte del activo hereditario el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A., a lo que consideraron que la Administración Tributaria, no estaba facultada para desconocer las operaciones realizadas por un contribuyente alegando el abuso de las formas e igualmente señalaron que incurrió en falso supuesto [de hecho] al darle tratamiento al grupo económico a los compradores y vendedores de las acciones argumentando que existía un vínculo (sic) entre ellos como sujetos interesados y por ultimo (sic) manifestaron la errónea aplicación del artículo 260 del Código de Comercio.

Al respecto evidencia esta Juzgadora, que se desprende de la Resolución Culminatoria del Sumario [Administrativo], que la Administración Tributaria, rechazó la cesión de las acciones realizada en vida por el causante Antonio Kristoff Feifer, sobre su participación accionaria en las Sociedades Mercantiles INPLAZA C.A. y HOTEL KRISTOFF C.A., por cuanto adujo: ‘...esta Instancia Administrativa considera oportuno reseñar que la prueba de Exhibición de documentos solicitada por los representantes de la Sucesión Antonio Kristoff Feifer, no tiene la fuerza probatoria necesaria para desvirtuar la plena fe de que gozan las Actas de Reparación impugnadas, por cuanto presentan el libro de accionistas de las sociedades mercantiles INPLAZA C.A. y HOTEL KRISTOFF C.A., para referir que las acciones, objeto de reparación no forman parte del patrimonio del causante’.

En relación a la titularidad de las acciones de las Sociedades Mercantiles INPLAZA C.A. y HOTEL KRISTOFF C.A., es preciso traer a [los] autos lo dispuesto en el artículo 296 del Código de Comercio el cual establece lo siguiente:

(...omissis...)

Al respecto el artículo 260 ejusdem (sic) establece:

(...omissis...)

Resulta preciso traerá (sic) a colación pronunciamiento de la Sala de Casación Civil, contenida en sentencia de 3 de mayo de 1967:

(...omissis...)

La anterior doctrina se aprecia que la propiedad de las acciones nominativas se transfieren mediante su inscripción en los libros de la compañía, es decir, que el simple convenio entre las partes no es suficiente para adquirir la condición de accionista frente a la sociedad, corroborando así, la necesidad de inscripción de la cesión de acciones en el

libro de accionistas para la demostración de la condición de accionista, por lo cual el adquirente por cualquier título (sic) válido no puede ser considerado como accionista frente a terceros, hasta que ocurra la inscripción en el libro de accionistas, en consecuencia, la propiedad de las acciones nominativas no puede probarse en otra forma diferente a la que establece para estos casos el artículo 296 del Código de Comercio, según el cual la 'propiedad de las acciones nominativas se prueba con su inscripción en los libros de la compañía, y la cesión de ellas se hace por declaración en los mismos libros', constituyendo tal inscripción en los libros una demostración de la titularidad, tanto entre el accionista y la propia sociedad como frente a terceros.

Así bien, dicho criterio fue corroborado mediante decisión de fecha 6 de marzo de 2003 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, cuando afirmó que la doctrina venezolana, al interpretar el artículo 296 del Código de Comercio, 'se ha inclinado mayoritariamente por la tesis según la cual la condición de accionista frente a la sociedad y los terceros se adquiere mediante la respectiva inscripción en el libro de accionistas' [.]

Igualmente[,] en sentencia (...) de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, la sentencia (sic) dictada el 5 de abril de 1989, Caso: Banco Unión C.A.[.] contra Banque Worms S.A., la cual destaca que: 'la inscripción en el libro de accionistas de la cesión de acciones nominativas, es un requisito que debe ser cumplido para que el acto tenga efectos frente a la sociedad y a los terceros'.

*De modo que, de lo precedentemente expuesto, se evidencia que las operaciones de compraventa que cedente y cesionario pacten mediante documentos o acuerdos privados surtirán efectos frente a la sociedad y frente a los terceros desde el momento en que fueren hechas las notificaciones sustitutivas de las respectivas inscripciones en el Libro de Accionistas. Ahora bien, se evidencia en autos que aunque inicialmente una de las pruebas de la cesión de las acciones de de (sic) la compañía anónima Hotel Kristoff C.A., fue un documento auténtico, se observa que en el folio 164 de la Segunda pieza del presente expediente, del Libro de accionistas de dicha compañía, quedó asentada dicha cesión de acciones en fecha 30 de septiembre de 1992 a la Compañía Anónima Inversiones Cantabria, e igualmente también se desprende de los folios 96 y 97 del presente expediente en su Segunda pieza, que del Libro de Accionista[s] de la compañía anónima INPLAZA C.A., se encuentra en ella registrada la venta de las acciones realizada por el causante a la ciudadana Mónica Natalia Kristoff en fecha 31 de mayo de 1993, todo de conformidad con lo previsto en el artículo 296 del Código de Comercio. Como se observa dichas cesiones de las acciones fueron realizadas por el causante Antonio Kristoff Feifer antes de su muerte (19 de octubre de 1995). Por todo lo antes expuesto y contraria (sic) a la opinión de la Administración Tributaria que no acepta como prueba de la cesión de las acciones, los Libros de Accionistas y en virtud que es esa y no es otra el medio para demostrar la cesión de las acciones, resulta procedente el alegato de los recurrentes en cuanto a que no forman parte del activo hereditario el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A. **Y ASÍ SE DECLARA**[.]*

DISPOSITIVA

*Por todo lo antes expuesto, este **TRIBUNAL SUPERIOR QUINTO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CIRCUNSCRIPCIÓN JUDICIAL DEL ÁREA** (sic) **METROPOLITANA DE CARACAS**, en nombre de la República (sic) Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley Declara **PARCIALMENTE CON LUGAR EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO** interpuesto por los ciudadanos **LUIS HOMES JÍMENEZ** y **JESÚS ARANAGA**, venezolanos, mayores de edad, inscrito (sic) en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los números 22891 y 6954,*

[respectivamente][,] *actuando en representación de los ciudadanos Maria (sic) Margarita Kristoff Hernández, Anthony Charles Kristoff, Marlene Kristoff, Mónica Natalia Kristoff Hernández, Ken David Kristoff y María Milagros de Kristoff, integrantes de la **SUCESIÓN DE ANTONIO KRISTOFF FEIFER**, procediendo de conformidad con lo establecido en los artículos 259 y siguientes del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón del tiempo], **contra** la Resolución Culminatoria del Sumario [Administrativo] No. RZ-SA-2002-00618 de 25 de noviembre de 2002, emanada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que impuso la cantidad de **ochenta y nueve millones seiscientos cincuenta y un mil doscientos sesenta y seis bolívares (Bs. 89.651.266,00)**[,] [actualmente] **ochenta y nueve mil seiscientos cincuenta y un bolívares con veintisiete céntimos (Bs. F. (sic) 89.651,27)** por concepto de impuesto, multa en materia de Impuesto Sobre Sucesiones y Demás Ramos Conexos. En consecuencia:*

1- Se **DECLARA** la Nulidad Parcial de la Resolución Culminatoria del Sumario [Administrativo] No. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002, emanada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de conformidad con el artículo 21 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, conforme a lo expuesto en el presente fallo.

2- Se **CONFIRMA**[N] (sic) los reparos por la cantidad Bs, (sic) 7.712.179,16 (Bs. F. (sic) 7.712,18) correspondiente al 25% del valor total de un terreno ubicado en el lugar denominado 'La macadota' y la cantidad de Bs. 4.808.651,08, (Bs. F. (sic) 4.808,65) correspondiente al 25% del valor total de un apartamento identificado con el No. 10-A del Edificio Tejaima, por cuanto la contribuyente nada objeto en relación a dichos reparos.

3- Se **ORDENA** emitir un nuevo proveimiento administrativo conforme a lo expuesto en la presente decisión.

4- Se **ORDENA** la notificación a la ciudadana Procuradora General de la República, del ciudadano Fiscal del Ministerio Público con competencia en Materia Tributaria y a las partes del presente juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 277 del Código Orgánico Tributario. Librese las correspondientes boletas. (...)" (Mayúsculas y negrillas del fallo apelado; agregados de esta Alzada).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 22 de mayo de 2018 el abogado William Martín Ferrer, antes identificado, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, consignó ante esta Sala Político-Administrativa el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva Nro. 1961 dictada por el Juzgado remitente el 31 de julio de 2012 (folios 383 al 386 de la pieza Nro. 2 del expediente judicial), en los términos siguientes:

Como primer planteamiento, alude que esa representación fiscal ratifica "(...) en todas y cada [una] de sus partes los contenidos tanto del Acta de Reparación N° RZ-DFC-ABV-2001-000033, de fecha 13 de noviembre de 2001, como de la Resolución (Sumario Administrativo) No. RZ-SA-2002-00618 de 25 de noviembre de 2002, actos administrativos emanados de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del SENIAT (...)" (Corchetes de esta Superioridad).

Seguidamente, afirma que “(...) la [J]uez[a] de instancia incurrió en el **vicio de falso supuesto de hecho**, al afirmar que la Administración Tributaria había incurrido en una falsa suposición, al haber considerado que forman parte del patrimonio dejado por el causante y por ende del activo de la herencia el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A. (...).” (Negrillas de la fuente).

Al respecto, discrepa del criterio asumido por el Juzgado de la causa, puesto que la Administración Tributaria consideró que las acciones no declaradas, es decir, “(...) el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A., que eran propiedad del de cuius, [presuntamente vendidas] (...) en fechas 30 de septiembre de 1992 y 31 de mayo de 1993, respectivamente (...)”, debían formar parte del activo hereditario del causante, aun cuando reconoce expresamente esa representación fiscal que “(...) dichas transmisiones de acciones fueron inscritas en los libros de accionistas, tal y como lo establece el artículo 296 del Código de Comercio, según consta en el expediente de la causa (...)”.

Sostiene que el órgano exactor “(...) no aceptó como prueba de la transmisión de las acciones, únicamente el registro de estas operaciones en el libro de accionistas (...)” como consecuencia del “(...) exceso o abuso de las formas jurídicas, en virtud que (...) es evidente la vinculación que tienen las personas compradoras o adquirientes de las referidas acciones con el causante ya que constituyen un mismo grupo económico (...)”.

Afirma que el reparo fiscal se fundamenta en que “(...) si bien es cierto que el artículo 296 del Código de Comercio establece que la inscripción en el libro de accionistas puede probar la propiedad de las acciones, no es menos cierto que, tal requerimiento es *ad-probationem* y no *ad-substantiam* (...)”, es decir, que “(...) si bien la inscripción en el libro de accionistas es -por mandato legal- la forma de probar la propiedad de las acciones, no quiere decir esto que no admita prueba en contra, ni que sea la única forma de hacerlo (...)”, y que los asientos registrados de las transmisiones de las acciones en el libro de accionistas nunca se insertaron en las respectivas oficinas del Registro Mercantil y que las operaciones se efectuaron al mismo precio en libros que tenían las acciones.

En tal sentido, refiere lo que señala la “doctrina” y la decisión de esta Máxima Instancia “(...) de fecha 24 de marzo de 2009, caso: *SENIAT vs. Agropecuaria Flora C.A.-Agroflora* (...)”, criterios que a entender de ese apoderado judicial no se verifican en el presente caso, toda vez que en la sentencia de mérito “(...) hubo una falta de análisis de los hechos, lo que se tradujo en una falsa apreciación de la real ocurrencia de los hechos por parte de la sentenciadora (...) al afirmar que es el libro de accionistas el único medio para demostrar la cesión de las acciones de una sociedad, pues no hubo la promoción de alguna otra prueba -distinta al libro de accionistas- por parte de la recurrente (...) que desvirtuara lo sostenido por la Administración Tributaria (...)”. (Sic).

También denuncia que no comparte la posición asumida por la Jueza de la causa, en el sentido de que “(...) la inscripción de la cesión en el libro de accionistas es el medio idóneo para probar la propiedad de las acciones frente a la sociedad (...)”, razón por la cual asevera que “(...) la actuación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del SENIAT (...) al no aceptar la transmisión de las acciones efectuadas

en registros en el libro de accionistas y estimarlas como parte del activo hereditario del causante, está apegada a derecho (...)”.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 1961 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 31 de julio de 2012, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los abogados Luis Homes Jiménez y Jesús Aranaga, antes identificados, en su condición de apoderados judiciales de la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002 (notificada el 28 del mismo mes y año), suscrita conjuntamente por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la indicada Gerencia Regional.

No obstante, con carácter previo este Alto Tribunal debe declarar **firmes** los pronunciamientos del Juzgado de instancia que no fueron apelados por la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer y que no desfavorecen los intereses del Fisco Nacional, relativos a: **i)** la improcedencia del “(...) *vicio de inmotivación (...)*”; **ii)** que “(...) *no resulta aplicable (...) el decaimiento ni la caducidad del procedimiento de fiscalización (...)*”; y **iii)** la procedencia de “(...) *los reparos por la cantidad Bs, (sic) 7.712.179,16 (Bs. F. (sic) 7.712,18) correspondiente al 25% del valor total de un terreno ubicado en el lugar denominado ‘La macadota’ y la cantidad de Bs. 4.808.651,08, (Bs. F. (sic) 4.808,65) correspondiente al 25% del valor total de un apartamento identificado con el No. 10-A del Edificio Tejaima, por cuanto la contribuyente nada objeto (sic) en (sic) relación a dichos reparos (...)*”. **Así se decide.**

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por la representación fiscal, se observa en el caso concreto, que la controversia planteada ha quedado circunscrita a verificar si la decisión proferida por el Tribunal de mérito adolece del vicio de falso supuesto de hecho, “(...) *al afirmar que la Administración Tributaria había incurrido en una falsa suposición, al haber considerado que forman parte del patrimonio dejado por el causante y por ende del activo de la herencia el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A. (...)*”.

Planteada así la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a conocer y decidir el recurso de apelación interpuesto, para lo cual observa:

El apoderado en juicio del Fisco Nacional asevera que la Juzgadora de la causa al momento de emitir su decisión incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, como consecuencia de estimar que el órgano exactor incurrió en una suposición falsa, “(...) *al haber considerado que forman parte del patrimonio dejado por el causante y por ende del activo de la herencia (...)*” el Cincuenta por Ciento (50%) de las acciones *supra* descritas, manifestando por consiguiente su desacuerdo con el criterio establecido por la Sentenciadora de

instancia, reiterando que a juicio de la Administración Tributaria tales acciones sí debían formar parte del activo hereditario del fallecido Antonio Kristoff Feifer.

La representación fiscal reforzó su argumentación aseverando que ciertamente la inscripción que se desprende del libro de accionistas constituye una forma de probar la propiedad de las acciones y es posible la admisión de prueba en contrario, ya que en su criterio “(...) *si bien es cierto que el artículo 296 del Código de Comercio establece que la inscripción en el libro de accionistas puede probar la propiedad de las acciones, no es menos cierto que, tal requerimiento es ad-probationem y no ad-substantiam* (...)”.

Con miras a lo antes expuesto, esta Sala Político-Administrativa considera necesario señalar que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el Juez al dictar su decisión la fundamenta en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la sentencia existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Juzgador al dictar el fallo los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para sustentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos de las partes; situación en la cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho. (*Vid.*, entre otras, las sentencias Nros. 00183, 00039, 00618, 00278 y 01243, de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012 y 16 de noviembre de 2017, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela; Automóviles El Marqués III, C.A.; y Padizuli Tienda, C.A.*, respectivamente).

A fin de iniciar el análisis de la denuncia planteada por la representación fiscal, este Alto Tribunal estima oportuno traer a colación lo expresado por el órgano exactor mediante la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002 (notificada el 28 del mismo mes y año) -acto administrativo impugnado-, en la cual consideró como parte integrante de los activos que conforman el patrimonio dejado por el causante Antonio Kristoff Feifer, el “(...) *50% del valor total de 11.999 acciones nominativas de las doce mil (12.000) que integran el capital de la sociedad mercantil ‘INPLAZA, C.A.’* (...)” y el “(...) *50% del valor total de 25.000 acciones nominativas de las 40.000 que integran el capital social de la empresa ‘HOTEL KRISTOFF, C.A.’* (...)” (folios 43 y 50 de la pieza Nro. 1 del expediente judicial).

Relacionado con lo anterior, se observa que la Administración Tributaria señaló en la mencionada Resolución respecto a la sociedad de comercio Inplaza, C.A., que de la “(...) *investigación practicada al expediente inserto en el Registro Mercantil Primero de la mencionada empresa, se pudo constatar que para la fecha de fallecimiento del causante (19/10/95), Antonio Kristoff Feifer aparece como titular de 11.999 acciones* (...)”, resaltando además que la actuación fiscal requirió a la parte actora el Libro de Actas de Asamblea, el cual fue presentado en “*blanco*” y el Libro de Accionistas que “(...) *no cumple con lo exigido en el artículo 260 del Código de Comercio, además de no presentar sello alguno ni de la oficina del Registro Mercantil* (...)”, razón por la cual, la Administración Tributaria desestimó la “*validez del mismo*”.

De igual manera, en lo atinente a la sociedad mercantil Hotel Kristoff, C.A., afirma el acto impugnado que la actuación fiscal “(...) *procedió a requerir a la sucesión* (...) *el libro de Accionistas de la empresa* (...) *el cual no fue presentado, alegando no llevarlo* (...) *siendo presentado un documento autenticado* (...) *con el que pretende alegar la venta de las acciones por parte del causante* (...). [Aún cuando] *por sí solo este documento*

no es suficiente para comprobar la transmisión de las acciones, ya que la venta de las acciones se comprueba por el registro de la operación en el libro de accionistas de la compañía (...)”.

Sobre dicho particular, la representación en juicio de la Sucesión alegó al momento de interponer el recurso contencioso tributario que durante el procedimiento sumario administrativo llevado a cabo por el órgano exactor, se demostró que el traspaso de las acciones correspondientes a la sociedad de comercio Inplaza, C.A., constaba en el Libro de Accionistas de dicha sociedad mercantil y, en cuanto a la cesión efectuada de las acciones de la empresa Hotel Kristoff, C.A., la misma se puede verificar del documento autenticado consignado ante la instancia administrativa.

Ahora bien, esta Sala aprecia que el Tribunal de la causa determinó la improcedencia del reparo fiscal como consecuencia de la inclusión del valor correspondiente al “(...) 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A. (...)”, en los siguientes términos:

“(...) se evidencia que las operaciones de compraventa que cedente y cesionario pacten mediante documentos o acuerdos privados surtirán efectos frente a la sociedad y frente a los terceros desde el momento en que fueren hechas las notificaciones sustitutivas de las respectivas inscripciones en el Libro de Accionistas. Ahora bien, se evidencia en autos que aunque inicialmente una de las pruebas de la cesión de las acciones de de (sic) la compañía anónima Hotel Kristoff C.A., fue un documento auténtico, se observa que en el folio 164 de la Segunda pieza del presente expediente, del Libro de accionistas de dicha compañía, quedó asentada dicha cesión de acciones en fecha 30 de septiembre de 1992 a la Compañía Anónima Inversiones Cantabria, e igualmente también se desprende de los folios 96 y 97 del presente expediente en su Segunda pieza, que del Libro de Accionista (sic) de la compañía anónima INPLAZA C.A., se encuentra en ella registrada la venta de las acciones realizada por el causante a la ciudadana Mónica Natalia Kristoff en fecha 31 de mayo de 1993, todo de conformidad con lo previsto en el artículo 296 del Código de Comercio. Como se observa dichas cesiones de las acciones fueron realizadas por el causante Antonio Kristoff Feifer antes de su muerte (19 de octubre de 1995). Por todo lo antes expuesto y contraria (sic) a la opinión de la Administración Tributaria que no acepta como prueba de la cesión de las acciones, los Libros de Accionistas y en virtud que es esa y no es otra el medio para demostrar la cesión de las acciones, resulta procedente el alegato de los recurrentes en cuanto a que no forman parte del activo hereditario el 50% de las 11.999 acciones de la Sociedad Mercantil INPLAZA y el 50% del valor total de las 25.000 acciones de la Sociedad Mercantil Hotel Kristoff C.A. (...)”. (Destacados del texto).

En este sentido, resulta oportuno citar el artículo 296 del Código de Comercio venezolano, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 296. *La propiedad de las acciones nominativas se prueba con su inscripción en los libros de la compañía, y la cesión de ellas se hace por declaración en los mismos libros, firmada por el cedente y por el cesionario o por sus apoderados. (...)”.*

Acerca de la indicada disposición normativa, esta Superioridad ha sostenido en cuanto a la cesión o traspaso de la propiedad de las acciones, que para que ella pueda considerarse realmente efectuada, debe contener la aceptación del cedente y del cesionario, la cual se manifiesta con la rúbrica que aquéllos estampen en el Libro de Accionistas. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00796 del 28 de julio de 2010, caso: *Inelectra S.A.*).

En sintonía con lo mencionado, esta Alzada considera oportuno traer a colación lo sostenido por la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia Nro. RC.000134 del 4 de abril de 2013 caso: *Inversiones 30-11-98, C.A.*, por la cual expresó:

“(...) Ahora bien, la formalizante delata la infracción por falta de aplicación de los artículos 217 y 221 del Código de Comercio, que textualmente disponen:

(...omissis...)

Las normas transcritas se refieren a la formalidades esenciales que requieren: a) del régimen de inscripción y fijación ante el registro mercantil; y b) el cumplimiento de la publicidad, cuyo propósito es lograr el conocimiento general y obtener eficacia jurídica frente a terceros y la inoponibilidad de ciertos actos que involucren modificaciones o innovaciones de las escrituras constitutivas y de los estatutos, entre ellos, la exclusión y admisión de miembros accionistas de una sociedad.

*Cabe destacar que estas formalidades deben ser examinadas y aplicadas por el jurisdicente, a los efectos de garantizar la protección de los intereses generales de los accionistas o socios y de los terceros. (Vid. sentencia N° 77, del 20 de mayo de 1976, caso: *Compañía Agrícola Panapo S.A. contra Promotora Balneario Panapo Sociedad de Responsabilidad Limitada*).*

*No obstante lo anterior, la Sala advierte que la inscripción de la cesión de las acciones en el libro de accionistas de la compañía no se subsume en las hipótesis previstas en el artículo 25 en concordancia con el ordinal 9° del artículo 19 del Código de Comercio, cuyo contenido ordena insertar en el registro ‘un extracto de las escrituras en que se forman, se prorrogan y se hacen alteraciones que interese a terceros,’ pues, el adquirente de acciones nominativas se convierte en propietario legítimo de los títulos y alcanza su condición de socio cuando el acto traslativo de dominio, haya sido inscrito en el libro de accionistas. En tanto que, ‘...el acto de venta o cesión será pues perfectamente válido entre las partes por el acuerdo de las voluntades contratantes, aunque no se haya inscrito en el libro de accionistas...’. (Vid. sentencia del 3 de mayo de 1967, reiterada en sentencia N° 311 de fecha 3 de junio de 2009, caso: *Pietro Greco Marino contra Alfredo Sánchez Camacho y Otro*).*

En opinión de Alfredo Morles Hernández, el libro de accionistas representa ‘...el instrumento de un sistema de publicidad registral...’, en la cual se asientan todos aquellos actos ‘...de transcendencia real para producir cognoscibilidad general erga omnes...’, en consecuencia, dependerá exclusivamente de la inserción o anotación en el libro de accionistas para que produzca efecto entre la sociedad y frente a terceros. Cuestiones de derecho societario. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2006, pp.41.

Aclarado lo anterior, la Sala procede a examinar la procedencia o no de la denuncia, y a tal efecto reproduce la sentencia de alzada en los siguientes términos:

(...omissis...)

De la transcripción parcial de la sentencia de alzada, la Sala observa que en el caso particular se pretende la nulidad de la asamblea celebrada en fecha 27 de marzo de 1998 y registrada en fecha 29 de abril de 1999, respecto a la cesión de veinticinco (25) acciones propiedad de la ciudadana Alexandra Martínez Rengifo que hiciera la mandataria Evenia Mercedes Rengifo con el ciudadano Yván Alejandro Martínez (...)

En este sentido, resulta oportuno aclarar a la formalizante que el régimen registral y la publicidad establecidos en los artículos 217 y 221 del Código de Comercio, no se aplican a la cesión de acciones de una compañía, sino que dicho acto traslativo se hace por declaración en los libros de la compañía, siendo con (sic) ello, la prueba por excelencia para que produzca efectos jurídicos erga omnes.

De allí que, la Sala aprecia que el juez de alzada no incurrió en la falta de aplicación de los artículos 217 y 221 del Código de Comercio y por tanto no fue errado haber declarado la falta de legitimación de la sociedad mercantil Inversiones 30-11-98 C.A., en virtud de la cesión de derechos litigiosos que le hiciera la ciudadana Alexandra Martínez Rengifo en fecha 7 de enero de 2000 -posterior a la reforma de la demanda-, a la sociedad mercantil Inversiones 30-11-98, C.A., por cuanto aquella quedó desprovista de su condición de socio de la empresa Constructora 888, C.A., al momento en que se insertó en el libro de accionistas la cesión de sus veinticinco (25) acciones en fecha 27 de marzo de 1998, pues con dicho acto traslativo se transmitió al ciudadano Iván Alejandro Martínez Rengifo las participaciones societarias, conjuntamente con los derechos, obligaciones y responsabilidades correspondientes al estado de socio.

Además, la Sala considera necesario señalar, que este aspecto sobre la materialización del acto traslativo de dominio de las veinticinco (25) acciones objeto de litigio ya fue decidido por este Máximo Tribunal, en sentencia Nro. 428 de fecha 30 de julio de 2009, dictada en este mismo caso y expediente, en la que anteriormente señaló acertada la fundamentación del juzgador ad quem con respecto al ‘...análisis del libro de accionistas y de la inspección judicial practicada... lo cual permitió a la Sala concluir... que ordenar el reenvío del expediente a los fines de que el juez superior se pronuncie sobre la inexistencia de la ratificación del traspaso efectuado, carecería de fin útil pues con tal determinación la dispositiva del fallo no se vería afectada...’.

En dicha decisión, que la Sala hoy reitera, dictada con anterioridad en este mismo caso y expediente, quedó explicado en forma clara que en fecha 27 de marzo de 1998, la actora cedente Alexandra Evenia Martínez Rengifo, a través de su apoderada, traspasó las acciones objeto de litigio al ciudadano Yván Alejandro Martínez y cumplió con ello las exigencias establecidas en el artículo 296 del Código de Comercio.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se declara improcedente la denuncia de infracción por falta de aplicación de los artículos 217 y 221 del Código de Comercio. Así se establece. (...).” (Subrayados de esta Sala Político-Administrativa).

Cabe resaltar que el fallo parcialmente transcrito fue objeto de una solicitud de revisión constitucional, la cual fue declarada no ha lugar por la Sala Constitucional del Máximo Juzgado en la decisión Nro. 114 del 25 de febrero de 2014, al haber advertido que:

“(...) esta Sala Constitucional en casos similares al de autos, ha realizado el análisis de los artículos 296, 217 y 221 de Código de Comercio, entre los cuales destaca el fallo No. 287 del 5 de marzo de 2004, caso: Giovanni Maray, en el cual se señaló que ‘...en el caso en concreto, se trata de una acta de asamblea que da cuenta de dos hechos: i) la venta de doscientas cincuenta (250) acciones y ii) la modificación de cláusulas del documento constitutivo estatutario, tales hechos, a juicio de la Sala, no requieren registrarse para que surtan efectos frente a la sociedad o a terceros. En efecto, en las sociedades de capital la identidad de los socios es irrelevante para el crédito de la compañía (artículo 201, ordinal 3° del Código de Comercio), por lo tanto, al no ser la venta de acciones una modificación que interese a terceros, no se requiere de su inscripción en el Registro Mercantil, tal y como lo preceptúa el artículo 19, ordinal 9° eiusdem. Además, con la sola inscripción en el libro de accionistas de la

venta se acredita al comprador como socio frente a la sociedad y a terceros (cfr: Goldschmidt, Morles, Núñez, Acedo Mendoza, Sansó).

En cuanto a las modificaciones de los estatutos derivadas de la enajenación voluntaria de las acciones, específicamente del nombre de los socios y del número de acciones que cada uno suscribió, se regulan por lo dispuesto en el artículo 296 del Código de Comercio, el cual establece lo siguiente:

(...omissis...)

El anterior criterio fue ratificado por esta Sala Constitucional mediante el fallo No. 1577 del 21 de octubre de 2008, caso: Iván Gómez Millán, en el cual estableció lo siguiente:

‘En efecto, el artículo 296 del Código de Comercio dispone que ‘(l)a propiedad de las acciones nominativas se prueba con su inscripción en los libros de la compañía, y la cesión de ellas se hace por declaración en los mismos libros, firmada por el cedente y por el cesionario o por sus apoderados’, es decir que, en principio, con el libro de accionistas sólo puede demostrarse la celebración de la cesión de las acciones y, por ende, la titularidad sobre las mismas, y no el pago del precio ni su oportunidad, a menos que se hubiese hecho una declaración expresa en ese sentido. De igual forma, tampoco puede deducirse el pago del precio de la cesión en la asamblea del 16 de noviembre de 2004, por el sólo hecho de que allí se dejó constancia de que la demandada tenía la titularidad de la totalidad de las acciones, pues, en esa misma oportunidad, se había celebrado una cesión pura y simple; por tanto, como en cualquiera traslación de propiedad hecha de esa forma, se trasladó la propiedad con el sólo (sic) consentimiento legítimamente manifestado (ex artículo 1161 C.C.)’.

En atención a las anteriores consideraciones, esta Sala estima que el criterio sostenido por la Sala de Casación Civil fue ajustado a derecho, en virtud de que no existió violación del principio de legalidad previsto en el artículo 137 de la Constitución, por cuanto en el fallo sometido a revisión, al resolver el asunto sometido a su consideración, atendió lo establecido en el artículo 296 del Código de Comercio, luego de haberse constatado que, en el presente caso, la venta de las acciones de la sociedad anónima Constructora 888, C.A., se realizó conforme a las normas establecidas en el Código de Comercio (...).’ (Subrayados de esta Superioridad).

En observancia de la doctrina judicial parcialmente transcrita, la cual se reitera en el presente caso, debe enfatizarse que el régimen registral y la publicidad estatuidos en los artículos 217 y 221 del Código de Comercio, no es trasladable a la cesión de acciones que realice una determinada sociedad mercantil, ya que el acto traslativo de la propiedad se entiende efectuado solamente con la declaración en los Libros de la compañía, esto es, con el asiento en el Libro de Accionistas, el cual constituye la prueba por excelencia para que produzca efectos jurídicos *erga omnes*, por cuanto con el simple registro de la venta en éste se acredita al comprador como socio frente a la sociedad y frente a terceros, salvo disposición expresa en contrario.

Sobre esa base, esta Alzada -contrariamente a lo aducido por la representación judicial del Fisco Nacional- evidencia de las actas procesales, concretamente de los asientos contenidos en los Libros de Accionistas [cursantes en las copias certificadas del expediente administrativo consignado por el órgano exactor el 24 de noviembre de 2003 (folio 2 de la pieza Nro. 2)], que en fechas 30 de septiembre de 1992 y 31 de mayo de 1993, para el caso de las sociedades mercantiles Hotel Kristoff, C.A. e Inplaza, C.A., respectivamente (folios 97 y 164 de la pieza Nro. 2), se verificó la transferencia de la propiedad de las acciones que le pertenecían al

causante Antonio Kristoff Feifer (fallecido el 19 de octubre de 1995), transmisión que se inscribió en los mencionados Libros de conformidad con lo preceptuado en el artículo 296 del Código de Comercio -sin que para ello se exija su previa inscripción en la Oficina de Registro Mercantil-, razón por la cual [a la luz de las consideraciones efectuadas con anterioridad] las cesiones llevadas a cabo deben entenderse como válidas y con plenos efectos jurídicos frente a terceros, al haberse realizado de acuerdo a lo establecido en la aludida disposición normativa. **Así se declara.**

Por otra parte, el representante fiscal afirma que la Administración Tributaria “(...) *no aceptó como prueba de la transmisión de las acciones, únicamente el registro de estas operaciones en el libro de accionistas (...)*”, como consecuencia del “(...) *exceso o abuso de las formas jurídicas, en virtud que (...) es evidente la vinculación que tienen las personas compradoras o adquirientes de las referidas acciones con el causante, ya que constituyen un mismo grupo económico (...)*”.

Al respecto, esta Superioridad estima prudente recalcar, en cuanto a la figura invocada por el representante fiscal atinente al “*abuso de las formas*”, que la misma constituye un mecanismo mediante el cual la Administración Tributaria puede llevar a cabo la protección de los intereses fiscales, contra aquellos contribuyentes que en uso y abuso de formas jurídicas de derecho privado, pretendan evadir la carga tributaria.

En tal sentido, se faculta al órgano tributario para investigar la verdadera situación patrimonial o el fondo y hasta desconocer la adopción de determinadas figuras jurídicas empleadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria que son contrarias a la realidad económica del sujeto pasivo, con el fin de evitar la evasión fraudulenta en el cumplimiento de dicha obligación, a los solos efectos de la relación jurídico-tributaria, destacándose adicionalmente que el abuso de las formas se trata de un mecanismo a ser aplicado no sobre la base de presunciones, sino que requiere de la existencia de pruebas que demuestren fehacientemente que la contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, manifiestamente inadecuada frente a la situación financiera subyacente. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00180 del 10 de febrero de 2011, caso: *Corporación LR-9, C.A.*).

En refuerzo de lo que antecede, ha sido criterio de este Máximo Tribunal en torno a dicha institución jurídica, lo siguiente:

“(...) Ciertamente es que existen algunos casos en que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de eludir la carga tributaria que, bajo un escenario normal, tendrían que enfrentar, y que en estas situaciones es posible que la administración (sic) tributaria (sic) aplique figuras como el denominado ‘abuso de las formas’, y el desconocimiento del uso de formas atípicas a fin de proteger los intereses del Fisco Nacional y cuidar la efectiva y correcta aplicación de las normas tributarias, pero es importante destacar que estas herramientas deben ser utilizadas con sumo cuidado por las autoridades fiscales, a objeto de que no degeneren en arbitrariedades que vulneren el denominado principio de ‘economía de opción’, que en materia tributaria se traduce en que ningún individuo puede ser obligado a estructurar sus negocios de la forma que le sea más gravosa desde el punto de vista fiscal (...)”. (*Vid.*, decisión Nro. 00957 de fecha 16 de julio de 2002, caso: *Organización Sarela, C.A.*, ratificado entre otros en los fallos Nros. 01486 del 14 de agosto de 2007, 00919 del 6 de agosto de 2008 y 01539 del 28 de octubre de 2009, casos: *Publitoral 994 Servicios de Publicidad, S.A.*, *Policlínica La Arboleda, C.A.* y *Agencia Operadora La Ceiba, S.A.*, respectivamente).

En consideración a lo previamente reseñado, esta Máxima Instancia advierte que de la revisión tanto del acto administrativo impugnado como de las actas que conforman el expediente judicial, no se desprenden elementos de juicio que hagan presumir a esta Alzada la materialización de actos que permitan concluir en la existencia del abuso de formas jurídicas, puesto que si bien es cierto que la transmisión de la propiedad de las acciones del causante se efectuó mediante un apoderado (cuyo mandato no fue desconocido por el órgano exactor) a la ciudadana “*Mónica Natalia Kristof (sic) Hernández*” y a la sociedad mercantil “*Inversiones Cantabria, C.A.*”, la Administración Tributaria no estableció la vinculación alegada, así como tampoco que dicha operación mercantil formara parte de relaciones derivadas de un grupo económico o complejo de empresas vinculadas, ni que hubiere sido realizada por un monto que invalide la operación (esto último no fue objeto de controversia en el caso bajo estudio), siendo lo relevante en el presente análisis que al momento de la apertura de la sucesión las referidas acciones no se encontraban ya en el patrimonio del causante.

Bajo la óptica de lo indicado, al no haberse constatado en la causa objeto de estudio la existencia de medios probatorios que permitan evidenciar la intención manifiesta de la Sucesión de eludir la carga tributaria a través del abuso de formas jurídicas; siendo imperativo a la representación del órgano exactor aportar elementos de convicción en sustento de su alegato, resulta forzoso desechar la pretensión invocada. (*Vid.*, decisión de esta Superioridad Nro. 00848 del 16 de julio de 2015, caso: *Nalco de Venezuela, C.A.*).

Por consiguiente, se desestima el vicio de falso supuesto de hecho delatado por la representación judicial del Fisco Nacional sobre este particular. **Así se dispone.**

Con fundamento en los razonamientos efectuados, este Alto Tribunal declara **sin lugar** el recurso de apelación incoado por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 1961 de fecha 31 de julio de 2012, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma** en los términos precedentemente expuestos. **Así se decide.**

Igualmente, esta Alzada declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002 (notificada a la contribuyente el 28 del mismo mes y año), suscrita conjuntamente por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la indicada Gerencia Regional, la cual queda **firme**, salvo en lo atinente a la inclusión en el patrimonio hereditario del Cincuenta por Ciento (50%) de las 11.999 acciones de la sociedad mercantil Inplaza y el Cincuenta por Ciento (50%) del valor total de las 25.000 acciones de la sociedad de comercio Hotel Kristoff, C.A., lo cual se **anula**. **Así se establece.**

En conexión con lo indicado, se **ordena** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las penas pecuniarias de conformidad con los artículos 97 y 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, en concordancia con los artículos 71 *eiusdem* y 37 del Código Penal, en consideración a lo expresado en esta decisión judicial y, en caso de no haber efectuado el pago de las sanciones de multa, proceder a realizar el ajuste al que alude el Parágrafo Segundo del artículo 94 del referido Código de la especialidad y a **emitir** las Planillas de Liquidación Sustitutivas correspondientes. **Así se dispone.**

No procede la condenatoria en costas a las partes, en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se determina.**

V DECISIÓN

Sobre la base de las consideraciones realizadas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES los pronunciamientos del Juzgado de instancia que no fueron apelados por la **SUCESIÓN DE ANTONIO KRISTOFF FEIFER** y no desfavorecen los intereses del Fisco Nacional, relativos a: **i)** la improcedencia del “(...) *vicio de inmotivación* (...)”; **ii)** que “(...) *no resulta aplicable* (...) *el decaimiento ni la caducidad del procedimiento de fiscalización* (...)”; y **iii)** la procedencia de “(...) *los reparos por la cantidad Bs,* (sic) 7.712.179,16 (Bs. F. (sic) 7.712,18) *correspondiente al 25% del valor total de un terreno ubicado en el lugar denominado ‘La macadota’ y la cantidad de Bs. 4.808.651,08, (Bs. F. (sic) 4.808,65) correspondiente al 25% del valor total de un apartamento identificado con el No. 10-A del Edificio Tejaima, por cuanto la contribuyente nada objeto* (sic) *en* (sic) *relación a dichos reparos* (...)”.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación incoado por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 1961 de fecha 31 de julio de 2012, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA** en los términos precedentemente expuestos.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la Sucesión de Antonio Kristoff Feifer, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. RZ-SA-2002-00618 de fecha 25 de noviembre de 2002 (notificada el 28 del mismo mes y año), suscrita conjuntamente por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la indicada Gerencia Regional, la cual queda **FIRME**, salvo en lo atinente a la inclusión en el patrimonio hereditario del Cincuenta por Ciento (50%) de las 11.999 acciones de la sociedad mercantil Inplaza y el Cincuenta por Ciento (50%) del valor total de las 25.000 acciones de la empresa Hotel Kristoff, C.A., lo cual se **ANULA**.

4.- Se ORDENA a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las penas pecuniarias de conformidad con los artículos 97 y 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, en concordancia con los artículos 71 *eiusdem* y 37 del Código Penal, en consideración a lo expresado en esta decisión judicial y, en caso de no haber efectuado el pago de las sanciones de multa, proceder a realizar el ajuste dispuesto en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del referido Código de la especialidad y a **EMITIR** las Planillas de Liquidación Sustitutivas correspondientes.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a las partes, conforme a lo indicado en este fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los siete (7) días del mes de agosto del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha ocho (8) de agosto del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00951.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado -
Ponente
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**