

16

Revista de

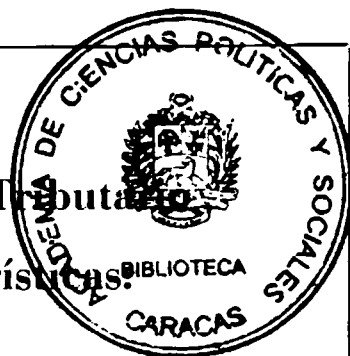
**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.967**

*enero
febrero*

Un Anuncio en la

Revista de Derecho Tributario

tiene estas Características:



- PRIMERA:** **Es serio, discreto e individualizante:** La índole de nuestra Revista excluye la propaganda indiscriminada. Esto garantiza que su aviso se FIJE en las personas que lo lean y, asimismo, se sobre-entienda la seriedad de usted, de su firma o de sus productos.
- SEGUNDA:** **Permanece:** Nuestra Revista no se vende por números sueltos, porque constituye una colección. Va a suscriptores que todos los días la consultan y ven su anuncio, al contrario de lo que ocurre con un aviso en los periódicos o en una revista cualquiera, cuya efectividad desaparece con la actualidad del periódico o la revista.
- TERCERA:** **Va al público que a usted le interesa:** A usted le interesa que su anuncio lo lean quienes pueden ser sus clientes y nuestra Revista llega en todo el país a quienes pueden significar una extensión de la clientela o de los negocios de usted.
- CUARTA:** **Se reproduce:** Porque día a día mayor número de personas lo lee en la medida en que un mayor número de ellas adquiere nuestras suscripciones.
- QUINTA:** **Económico:** Nuestra publicación no es de naturaleza comercial y por ello estamos seguros de que ninguna otra puede ofrecerle algo más económico, con tan alto rendimiento.

Dr. José Angel Navarro Palacio

ABOGADO

Ex-Funcionario de la Administración General del Impuesto Sobre la Renta durante 16 años. Ex-Administrador Seccional. 8 años en el ejercicio continuo de la especialidad.

ASUNTOS FISCALES. Asesoría en Impuesto sobre la Renta y Sucesiones.— Consultas.—Declaraciones.—Exoneraciones.—Reintegros.—Transacciones.— Gestiones ante la Administración General del Impuesto.—Recurso por ante el Tribunal de Apelaciones y la Corte Suprema de Justicia.

D
I
R
E
C
C
I
O
N

EN CARACAS: Conde a Principal. Edif. Ambos Mundos,
Of. 401. Teléfonos 81.43.14.

EN MARACAIBO: Av. 2 (El Milagro). Edif. Profesional.
Of. 3, Piso 1º. Teléfonos: 66 79 y 41 33.

SE AGRADECE A LOS SUSCRIPTORES DE LA *REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO* PARTICIPAR OPORTUNAMENTE A NUESTRO APARTADO 1821 CUALQUIER CAMBIO DE DIRECCION O CUALQUIER IRREGULARIDAD EN LA ENTREGA DE LOS EJEMPLARES POR EL CORREO, A FIN DE REPONERLES EL NUMERO EXTRAVIADO, PUES NOS SERA IMPOSIBLE HACER REPOSICIONES DE DOS O TRES NUMEROS, SIN QUE HAYA MEDIADO EL RESPECTIVO AVISO.

Estudios - 1

“Notas Acerca de la Interpretación de la Ley Tributaria”

Dr. Oswaldo Padrón Amaré

En recientes procesos fiscales de importancia se ha debatido el problema de la interpretación de la Ley Tributaria y de los métodos, sistemas o criterios que deben observarse para asegurar el cumplimiento de sus fines concretos. Tal circunstancia ha permitido conocer la postura de cierto sector de la doctrina, de los Organos consultivos de la Administración y de los Tribunales del Contencioso Fiscal en orden a la preeminencia de ciertos criterios de interpretación.

Esta nota tiene por objeto el comentario de dichas posiciones sobre la base de los casos concretos sometidos al conocimiento de los órganos jurisdiccionales, pero tratando al mismo tiempo, de formular observaciones generales.

I

El primer planteamiento concreto a considerar, emana de la Procuraduría General de la República.

En efecto, con motivo del acto de Informes en la Apelación interpuesta por el Fisco Nacional contra la sentencia N° 142 del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta (1), el alto Organismo antes citado planteó la

(1) Hoy Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. Es de señalar que la mención de un "primer señalamiento concreto" resulta arbitrario por cuanto con anterioridad los órganos jurisdiccionales nacionales habían aplicado criterios económicos para la interpretación de las normas. Así, en sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de fecha 22-10-59, en el caso de la gravabilidad del descuento de efectos de comercio, se sostuvo que "Las innumerables dificultades de orden práctico que se presentan al seguirse el desarrollo causal de los fenómenos económicos en todos sus variados momentos, para gravarlos en la opor-

siguiente disyuntiva: "en la interpretación de la Ley Tributaria pueden utilizarse dos métodos técnicos: el método jurídico y el método económico" (2), haciéndose eco de los aportes que, en tal sentido, ha recibido la Ciencia del Derecho de la doctrina y la legislación Alemana, Francesa, Italiana y, en América Latina, de la Argentina.

Planteado así, quizás erróneamente, el primer problema interpretativo, la representación del Fisco Nacional adujo, entre otras cosas, las siguientes:

El "método jurídico" se fundamenta en la idea de que, en el campo del Derecho Tributario habrán de aplicarse los criterios generales de interpretación jurídica (3), en tanto que el "método económico" "al tomar en consideración las dos notas definidoras del Derecho Tributario Moderno, como son su objetividad y su especialidad" permite un análisis más hondo de las realidades reguladas por sus normas, las cuales, por ser de indudable contenido económico, exigen mecanismos diversos de los necesariamente formales que integran a la llamada "interpretación jurídica". Así, la recta inter-

tunidad de cerrarse su ciclo evolutivo integral, sin distingo en las actividades de ninguna especie, traían consigo dilaciones en la determinación y cobro del tributo, posibilidades de fraude y un excesivo y minucioso trabajo por parte de los servicios fiscales, en desmedro de una de las principales fuentes de ingreso del erario público. Para eliminar todos estos inconvenientes y conseguir al propio tiempo una mayor seguridad y fijeza en los distintos momentos del proceso impositivo, el derecho fiscal se separa muchas veces de los principios, calificaciones y consecuencias jurídicas que se aplicarían o resultarían de enjuiciarse los fenómenos económicos con los criterios normativos que informan el derecho común" y más adelante, la sentencia expresaba: "De ahí que frente al sistema normativo general o común del Ordenamiento Jurídico Privado, el fiscal presente el particularísimo normativo propio de un derecho especial que dados los fines de interés público eminente que persigue el legislador con sus preceptos, se informa en criterios distintos y a veces contrarios de aquellos que inspiran al derecho común".

En igual sentido, con una riqueza conceptual sin precedentes en decisiones de este género, debe consultarse la sentencia N° 382 de la para entonces Junta de Apelaciones, dictada en fecha 23-5-52, en la cual se hace un análisis profundo de los mecanismos de ciertas empresas que operan en el País, de la fijación de precios en escala internacional y otros conceptos no menos importantes. Esta sentencia, a nuestro juicio, constituye un hito en el Derecho Fiscal venezolano.

(2) Doctrina de la Procuraduría General de la República. 1962, pág. 184.

(3) Véase "La Hermenéutica Jurídica, y la interpretación de la Ley Tributaria", Padrón Amaré, Carlos E. en Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal, año ..., N°

pretación de la Ley Tributaria exige prescindir de formalismos, frases hechas y aforismos caducos (in dubio pro fisco, in dubio contra fisco, etc.) que lejos de arrojar la problemática planteada, conducen a desvirtuar, en no pocos casos, la finalidad legal.

En apoyo de su tesis, el Organismo Fiscal dijo textualmente:

“En Venezuela, y en lo que específicamente se refiere a la interpretación de nuestra legislación de Impuesto sobre la Renta, el método generalmente empleado tanto por los Organismos Administrativos del Impuesto, como por sus organismos jurisdiccionales, bien de manera explícita, o bien de manera implícita ha sido precisamente el método Económico”... “y es hasta significativo que cuando los órganos, encargados de la interpretación y aplicación de la citada legislación han errado en ello, es cuando precisamente se han separado de dicho método...” (4).

Como se vé, pues, la tesis fiscal hacia del “Método económico”, no sólo un mecanismo autónomo y propio (y no un criterio válido) de interpretación legal, sino también la fuente de toda certeza, corrección y eficacia en la aplicación de la Ley Fiscal. (En efecto a más de lo transcrito, se declaraba enfáticamente que el “único método técnicamente idóneo para interpretar la normativa de (ese mismo impuesto adicional) es el método económico).

II

Por su parte, el contribuyente trajo a colación, en forma poco técnica pero con ánimo de impresionar al Organismo Jurisdiccional, una pretendida vinculación del llamado “método económico” con ciertas doctrinas políticas generalmente impugnadas por considerárselas como totalitarias, (Hacia referencia, sin duda, al fascismo, justicialismo, nacional socialismo, etc.) quizás porque dicho sistema tuvo su concreción legislativa originaria en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 y fue acogido en Italia y Argentina. (La Ordenanza Alemana decía: “Para la interpretación de las leyes de impuesto, se debe atender a su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias”. Con muy ligeras variantes aparece en la Ley de Procedimientos Fiscales de la República Argentina y en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires). Ello llevó al ánimo de un magistrado disidente en la sentencia N° 319 del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta, cuyo voto salvado analizaremos luego, a considerar, en un caso similar, que para la decisión del caso había que apartar las consideraciones de este orden pues ellas nada aportan al debate procesal, y, agregamos, más

(4) Doctrina de la Procuraduría General de la República. 1962, pág. 185.

bien tienden a desviar la atención de lo que es genuinamente admisible en la Ciencia del Derecho.

III

La corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, en sentencia de fecha 4 de abril de 1963, (5) expresó que constituye un equívoco pensar que en materia fiscal “las leyes deben interpretarse económicamente y no jurídicamente, pues las leyes, cualquiera que sea su contenido, como instrumento jurídico que son, sólo son susceptibles de interpretación jurídica” todo con arreglo a la norma del artículo 4º del Código Civil, si bien no desconoce que el factor o elemento económico debe considerarse como uno más entre los múltiples que “puedan conducir a evidenciar la genuina intención que tuvo el legislador”. Complementa la Corte su posición ecléctica con la siguiente declaratoria “En lo que al caso de autos respecta, procede destacar el contenido eminentemente económico del impuesto adicional sobre la renta.. más que su contenido Tributario propiamente dicho..”, declaratoria cuyo exacto sentido en orden al impuesto adicional-mecanismo estrictamente fiscal (tributario) resulta confuso, sobre todo si se tiene en cuenta que todo impuesto valora, para su incidencia, situaciones de contenido económico (6) y que es, precisamente, tal esencialidad de la base la que plantea la controversia, su puesta controversia, entre los “métodos de interpretación”. Esto merece ser aclarado porque podría interpretarse que no se trata de la aplicación de un propio y verdadero impuesto, sino de la interpretación de un contrato, acuerdo, convenio u otra figura similar, lo que no resulta correcto (7).

(5) Véase en “Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto sobre la Renta en Venezuela”. Lazo Oscar, Tomo II, págs. 919 y siguientes.

(6) Se dejan a salvo, por obedecer a situaciones de excepción, los llamados “impuestos a las personas” como la capitación que no pueden ni deben confundirse con los “impuestos personales”.

(7) Por lo demás, la corte al utilizar tal frase ambigua u oscura, pareció tomar partido más radical en la disputa sobre la interpretación, en evidente contradicción con lo aseverado anteriormente y dió lugar a que posteriormente el Dr. Lepervanche Parparcén, en representación de una contribuyente, afirmara:

“Puede reconocerse el contenido económico del impuesto adicional, y destacarse.—Puede apreciarse que con él persigue obtener para la Nación una ganancia no inferior a la de las compañías explotadoras de hidrocarburos.—Pero no se puede

IV

De esta decisión del máximo tribunal de la República ha pretendido derivarse una impugnación de todo lo que signifique valoración y fijación de las relaciones económicas incididas por el impuesto, a los fines de su aplicación concreta y la sustitución de tal postura por aquella otra, la que preferiría hacer uso de fórmulas, aforismos o vacuidades verbales (*flatus vocis*) siempre que la ciencia inmemorial del Derecho las hubiere sancionado para casos (y épocas) desprovistos de verdadero contenido fiscal.

V

La doctrina venezolana en el punto bajo comentario es escasa.

Conocemos, sin embargo, un trabajo (ya citado en la Nota 3), surgido a raíz de los procesos citados.

En dicho estudio se hace referencia con reticencia al "método económico", se lo analiza en sus posibles, aunque no demostrados, defectos y peligros, como mecanismo que, eventualmente, puede conducir a una ampliación inadmisibles de la fiscalidad y en alguna parte del mismo se observa que, aún sus partidarios, admiten tal situación como desventajosa para su admisibilidad plena y auténtica.

En el fondo, su autor, caro a mis sentimientos, parece impugnarlo en forma decidida, mostrándose más inclinado al mantenimiento del "Statu quo" interpretativo, es decir, al mantenimiento de los mecanismos jurídicos formales y tradicionales de la materia.

Así, el comentado autor sostiene que al decir de Amaya (La interpretación de las Leyes Tributarias" en Boletín de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Córdoba. L. 952), la aplicación de este método "puede significar..." una verdadera lesión de las mismas (reglas y normas del Derecho Privado)", no siendo valedera la afirmación de que "el Derecho Común rige exclusivamente relaciones de Derecho Privado".

afirmar que hay que destacar más el contenido económico de una norma tributaria que su propio contenido tributario, pues se desnaturalizaría éste, elegido por el legislador para dar mayores garantías al contribuyente en sus relaciones con el Fisco".

(Informes ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta de fecha 1-12-64).

No cabe duda a nuestro juicio, de que el autor argentino incurre en equívoco cuando sostiene que la legislación Tributaria no puede innovar en las nociones del Derecho Privado cuando grava actos y situaciones jurídicas reguladas por éste. Tal afirmación además de equívoca, es de las que pueden diluir en un formalismo sin contenido toda una construcción lógica del sistema fiscal.

Por vía de ejemplo citaremos sólo un caso, ya decidido en nuestra jurisprudencia, en el cual, de admitirse al criterio o la noción estricta del Derecho Privado, se hubiere consagrado, en aras del formalismo, una vía de evasión fiscal con desmedro de los principios del sistema.

A ese caso se refiere la sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 12-11-59, publicada en la Gaceta Forense N° 26, 2ª etapa, pág. 104 (8).

En efecto, se pretendió, con base al Código de Comercio, que la transformación de una Sociedad Anónima en una Sociedad de Responsabilidad Limitada no implicaba el estado de cesación de negocios; sin embargo, fiscalmente hablando, tal transformación en pleno ejercicio implicaba, para la sociedad transformada, un cambio fundamental en el régimen fiscal que pasaba a ser mucho más favorable por la ruptura de la progresividad de la Tarifa (9).

Se sostenía dicha tesis fundamentándola en el hecho de que el Código de Comercio no señalaba la transformación como causa de cesación, y al no existir la cesación, obviamente el contribuyente transformado no caía en las previsiones del artículo 9 del Reglamento de 1956, el cual establece:

“Cuando una empresa cesa en sus negocios por disolución, venta, permuta, traspaso, cesión, incorporación, liquidación o *cualquier otra causa*, se entenderá terminado su ejercicio el día de la cesación”.

Y consiguientemente, tampoco se encontraba en la obligación de declarar las rentas obtenidas para el momento de la transformación en un ente jurídico distinto, sino que lo haría al finalizar normalmente aquél y bajo la nueva forma societaria.

Pues bien, con muy buen sentido la corte admitió que la dicha transformación a fines fiscales constituía una causa de cesación para la firma transformada y señaló que “el artículo 9º del Reglamento de la Ley de Impuesto

(8) Puede verse en Lazo Oscar, Obra citada, Tomo IV, pág. 43 y sigs.

(9) En efecto, según el artículo 47 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1955 en el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, éstas sólo pagan el impuesto cédular, recayendo el complementario sobre los socios sus participaciones.

sobre la Renta debe ser aplicado principalmente en conexión con el ordenamiento fiscal mismo”, porque, como lo había señalado con carácter previo “el ordenamiento fiscal tiene sus fines y principios propios a menudo de carácter específico, que son de preferente aplicación en el ámbito fiscal...”.

Pero el fundamento del fallo estuvo en que una sociedad anónima “no es tal compañía y por tanto sujeto del impuesto cedular y del impuesto complementario sino mientras y cuando conserve la forma de Sociedad anónima”. Una vez transformada, llega a estar sujeta a un régimen esencialmente diverso (como que se trata de un nuevo contribuyente) y favorable, lo que se explica por la diversa estructura y significado jurídico-económico de las sociedades de responsabilidad limitada. Por tanto, a la luz de la ley fiscal había operado la cesación y procedía la aplicación del impuesto a la Sociedad Anónima por los enriquecimientos, obtenidos hasta el día de la transformación (10).

Esta ajustada decisión no habría podido pronunciarse de admitirse al criterio de la supuesta prevalencia del Derecho Privado sobre la Legislación fiscal en los casos en que ésta incida sobre hechos o situaciones reguladas por aquél, mas de admitirse tal postura se abriría un franco camino a la evasión fiscal, aunque no se dijo expresamente, ni requería decirse, tal decisión estuvo inspirada más que en formalismo, en el análisis de la realidad subyacente en la situación jurídica planteada y en la norma jurídico fiscal.

Por todo ello no podemos admitir que el “alterar el concepto de figuras e institutos jurídicos del Derecho Común... no sólo conduce a una dualidad conceptual contraria al principio del Derecho como unidad, sino que puede servir para la consecución de fines fiscales preconcebidos, en desmedro del principio de la legalidad, de la seguridad jurídica y del principio de certeza” (11), pues ninguno de esos principios es superior, ni subjetiva, ni objetivamente, al del impuesto como forma imperfecta, es cierto, pero forma al fin, para la distribución equitativa de las cargas públicas en función de la capacidad real del contribuyente, principio siempre susceptible de ser vulnerado, merced a la evasión en aras de la legalidad, la seguridad y la certeza.

Por último, el análisis de los hechos, relaciones o situaciones económicas reguladas por las normas fiscales no puede confundirse jamás con el principio “in dubio pro fisco” ni tiene que conducir a la ampliación indis-

(10) Sólo como dato curioso, resulta útil destacar que en el caso concreto el ejercicio de la contribuyente estaba comprendido entre el 1º de mayo de 1955 y el 30 de abril de 1956 y que la transformación fué realizada el 16 de abril de 1956.

(11) Padrón Amará Carlos E. Ob. Cit.

criminada de la fiscalidad "con prescindencia de las figuras o relaciones jurídicas establecidas en la Ley".

VI

En el mismo escrito de informes citado en la nota 7, el informante, a renglón seguido del párrafo transcrito en aquella oportunidad señalaba:

"Con el tributo puede haberse querido cumplir un fin económico, pero elegida la vía tributaria el juez tiene que atender a los principios que rigen esta institución jurídica para su interpretación. Tiene que llevar como guía de su interpretación los principios de *Justicia* y de *certeza* que se exigen a toda norma tributaria. Esos principios son desechados cuando el Juez atiende más al carácter económico de la norma que a su carácter tributario. . ."

En ésta sola frase hay varias contradicciones. Si con el tributo se ha querido *cumplir* un fin económico, porque se considera justo (pues de otra manera no puede concebirse). Como se pueden vulnerar los principios que cita el informante, (justicia, certeza, etc.), atendiendo al carácter económico de la norma que es, precisamente, lo que se quiere regular en atención al fin? o es quizás, que resulta lógico atender a la forma con lesión del fin perseguido? Porque no otra cosa puede inducirse de esa pretendida renuncia que debe hacer el Juez de analizar al fin económico perseguido, para atender a la vía tributaria (?) y a los "principios que rigen esta institución jurídica".

En suma, no puede admitirse que el juez prescinda de las finalidades legislativas (interpretación teleológica) para atenerse a principios jurídicos inexistentes, ya que, la justicia, en el orden Tributario, no es un principio jurídico, sino que al referirse a la idea de "igualdad en el sacrificio" se la ubica de lleno en el ámbito de la Ciencia Económica, de la realidad económica (12).

VII

Por último haremos mención de la doctrina sustentada por el Dr. Jaime Parra Pérez en su voto salvado a la sentencia N° 319 de 15 de febrero de 1966 del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en

(12) "Es así como la doctrina fiscal moderna partiendo de un concepto económico, "la equivalencia de sacrificio", procura alcanzar ese imperativo de la justicia Tributaria". Voto Salvado del Sr. Jaime Parra a sentencia N° 319 del Tribunal 1° de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta. Revista de Derecho Tributario N° 12, pág. 22.

el cual, fundamentado en criterios de naturaleza económica, llega a conclusiones diversas de las sostenidas en la sentencia.

En dicho voto se sostiene que las posiciones sustentadas en cuanto a la técnica de interpretación de la Ley (en el caso concreto citado en primer término) se deben “a esa denominación” interpretación económica de la Ley Tributaria. Como se puede intuir al principio de esta nota, compartimos esta posición. En efecto, no creemos que exista un “método económico de interpretación” como entidad autónoma, como conjunto de técnicas, mecanismos o medios que permitan aprehender un conocimiento, o como ocurre en estos casos, el sentido de una norma expresada por el legislador.

Sucede, si, que la norma es una fórmula de expresión y que, como forma, no puede identificarse, ni confundirse, con su contenido que puede ser diverso, o, como se expresó en el texto que comentamos “puede estar constituido, al menos en parte, por materia no jurídica o “meta jurídica”, por lo cual el desentrañar el sentido de una norma puede conducir, y de hecho en el Derecho Tributario conduce a, la aplicación de conocimientos y criterios extraños a la Ciencia Jurídica “*Stricto sensu*”.

Desde este punto de vista, podría decirse que cada rama especial del Derecho, presenta especialidades, no en cuanto a la técnica de interpretación en sí, sino en cuanto a los conocimientos que, aplicados, dan contenido a dichas técnicas, simples elementos estructurales del intérprete.

Por ello, cuando la Ley, incluida la fiscal, define un concepto, o utiliza una expresión jurídica, no existe para el intérprete otro medio que acoger el planteamiento legal, pero cuando “la ley omite definiciones, conceptos o principios al describir idiomáticamente el supuesto de hecho normativo y sólo emplea vocablos o términos que remiten al intérprete en forma directa a fuentes no jurídicas de interpretación” (13), no cabe la menor duda de que para la investigación de la voluntad legal hay que dar preeminencia a las “fuentes no jurídicas” con prescindencia de las fórmulas generalmente empleadas en el Derecho y, en el caso de que la fuente referida sea de naturaleza económica” el intérprete deberá atenerse a la realidad económica (efectivamente regulada) y no a la apariencia formal” (Paréntesis O.P.A.)

VIII

Estos son, en términos muy generales, los principales argumentos expuestos en Venezuela sobre el problema de la llamada “interpretación económica de la Ley Tributaria”.

(13) Parra Pérez... Voto salvado.

Analizaremos, ahora, brevemente, algunas nociones de la doctrina y el Derecho Comparado en punto a esta cuestión, tratando de resumir la materia del estudio.

El problema fundamental en materia fiscal es que, en el esquema de los tributos, el hecho imponible es, siempre, un suceso de contenido económico, es decir un acto, un hecho o una relación que implica para el sujeto interesado una actividad económica positiva que afecta, consecuentemente, la capacidad económica del propio sujeto.

Y decimos que es siempre así, porque el impuesto a la persona como tal, es un ente histórico o primitivo que carece de relevancia actual.

Por otra parte, el concepto mismo de la capacidad económica (capacidad contributiva) y el de su medida, es, no una creación jurídica, sino económica, siendo la justicia en el orden fiscal un concepto vinculado a la repartición de las cargas en función de la capacidad.

En tal virtud, la materia del Derecho Fiscal, nadie lo discute, es en esencia, materia económica y con los conceptos y los mecanismos admitidos por dicha ciencia es que el intérprete debe actuar, fundamentalmente, para obtener el sentido de las regulaciones fiscales.

Tan vinculado está un campo a otro, que en no pocos casos (gastos normales y necesarios) por ej.: los contribuyentes que se han empeñado en desconocer verdad tan concluyente, la admiten cuando les favorece, haciendo uso de conceptos como el de la realidad del mercado, el mecanismo de la empresa, las necesidades de la industria, etc.

Tales observaciones han motivado la adopción, expresa o táctica del criterio, económico preeminente en la interpretación de la Ley Tributaria, en diversas legislaciones extranjeras:

a) Ya hemos señalado antes el contenido de la norma correspondiente en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 y la disposición contenida en el artículo 12 de la Ley Argentina N° 11.683 de 1960 ("En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá, al fin de las mismas y a su significación económica". En el mismo sentido, el artículo 13, refiriéndose en concreto al hecho imponible determina que para la fijación de este se atenderá "a los actos, situaciones y relaciones económicas, que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes" debiendo prescindirse de "las formas y estructuras jurídicas inadecuadas") (14).

(14) Véase De Juano, "Finanzas y Derecho Tributario", Ediciones Molachino Rosario, 1963.

En Argentina misma diversos textos legales correspondientes a las Provincias consagran idénticas normas, como ocurre con el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y el Código Fiscal para la Provincia de Santa Fé de 1961, que ordena incluso atender a los actos o situaciones efectivamente realizados "con prescindencia de *las formas o de los Contratos del Derecho Privado en que se exterioricen*".

Tales normas no dejan lugar a dudas sobre la postura que debe asumir el intérprete y sobre la plena independencia de la norma tributaria en relación con otras normas y, en especial con las que conforman el Derecho Privado, para evitar que, con fundamento en éstas, se desvirtúen aquéllas.

b) En la legislación española (Ley general Tributaria 230-1963 de 28 de diciembre) se han incorporado algunas normas (artículos 23, 24 y 25) relativas a la interpretación (15).

Según algunos autores (16) solo la norma del artículo 24 se refiere a la interpretación (artículo 24: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el Organismo Tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda).

Pero, como sostiene Martín Retortillo, en opinión que compartimos plenamente, tal norma es inútil y carece de sentido porque no hace sino repetir principios de orden general y su aparte podría crear confusiones innecesarias.

Sin embargo, según lo expone el mismo autor, en el proyecto original se había complementado el encabezamiento admitiéndose expresamente que la interpretación debía hacerse "con arreglo a los criterios admitidos en Derecho" y a la finalidad económica de las normas, siendo que, a su juicio, la eliminación en el texto legal del complemento revela la voluntad del legislador de rechazar o impugnar cualquier criterio económico en la interpretación de las normas tributarias.

No obstante, creemos que tal opinión resulta desvirtuada por el contenido del artículo 25 de la misma Ley y, por razones que veremos, por el propio artículo 24.

En efecto, según el autor citado ninguno de los dos dispositivos legales se refiere a la interpretación de la Ley. El distinguido con el N° 25 por regular al hecho imponible (Artículo 25). El impuesto se exigirá con arreglo

(15) Véase: Pont-Lancuentra, "El Sistema Tributario y su aplicación". Ediciones Ariel. Barcelona 1964.

(16) Martín-Retortillo Lorenzo, "La interpretación de las normas en la Ley General Tributaria". En Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° año 1964.

a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. *Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas, que efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.* (Subrayado O.P.A.), pero observamos, que quizás tal afirmación no sea del todo ajustada.

Nosotros creemos que el artículo transcrito consagra, en los casos en que sea menester, la preeminencia que debe dar el intérprete a criterios económicos de interpretación para la aplicación de la Ley tributaria máxime si se tiene en consideración que la calificación de los elementos constitutivos del hecho imponible es la primera y más importante fase del proceso interpretativo. Y es precisamente respecto de tal calificación, cuando aquellos elementos, desde luego, sean de contenido económico que la ley ordena apreciar las situaciones y relaciones subyacentes en el presupuesto de hecho con criterio similar y hasta con prescindencia de “las formas jurídicas que se utilicen”.

Es de obligatoria conclusión, entonces, que la citada ley acoge, en todas sus partes, la utilización de los criterios de interpretación comentados, a pesar de la aparente exclusión contenida en el artículo 23.

El artículo 24, por su parte, al referirse a la integración del Derecho por vía de analogía la excluye cuando se pretenda utilizarla para lograr la extensión del presupuesto de hecho (hecho imponible) a otros supuestos no señalados en la norma o para extender el campo de aplicación de las exenciones o bonificaciones.

Sin embargo, en el aparte de dicha disposición se ha establecido que se entenderá que no existe tal extensión del hecho imponible” cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto” todo con la finalidad de evitar el fraude a la Ley mediante la utilización de fórmulas por las cuales se encubra “la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible”, según agregamos nosotros.

En su virtud, pensamos, el sistema acogido por esta novísima Ley española, permite afirmar que a ella se han incorporado los principios económicos rectores de la interpretación tan extendidos en la doctrina, creando, como en el caso excepcional de la analogía suficientes garantías para el contribuyente al permitir la posibilidad de desvirtuar la existencia del fraude a la Ley.

c) Por último, en Venezuela (17) el proyecto de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional elaborado por la Comisión de Administración Pública, o bajo sus auspicios, (aún no discutido) ha incorporado a su articulado una norma concreta sobre la aplicación y ponderación de criterios económicos en la interpretación de la Ley Tributaria.

Así, el artículo 106 del citado proyecto, establece.

“En la interpretación del Ordenamiento jurídico Tributario deberá tenerse en cuenta la finalidad del mismo, de modo de determinar la verdadera naturaleza fiscal del hecho imponible conforme al contenido económico real de los actos, hechos, situaciones o relaciones gravados, independientemente de las formas o estructuras jurídicas que revistan, salvo que estas, en sí mismas, sean específicamente la materia del gravamen.”

Con diferencias formales, se acoge en esta fórmula la distinción que hace el artículo 25 de la Ley General Tributaria Española de 1963 al regular los casos en que el hecho imponible está constituido por un hecho o acto de contenido económico o por una forma jurídica (como ocurre, por ejemplo, en los impuestos de registro), debiendo entenderse en este último caso, que la calificación ha de hacerse prescindiendo de la denominación utilizada por los interesados y de “los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar su validez”.

No cabe duda de que los proyectistas han acogido ampliamente por lo demás, la necesidad de aplicar los criterios de la ciencia económica a la determinación de “la verdadera naturaleza fiscal del hecho imponible”, y más aún, si se tiene en cuenta el aparte del dispositivo transcrito según el cual en los casos que no puedan ser resueltos por disposición expresa de la Ley Fiscal se ocurrirá, no a los principios generales del Derecho como ordena el Código Civil (artículo 4º), sino “a los principios jurídico-financieros que regulan la imposición” y, de ser necesario “a los principios generales del Derecho Público”, consagrándose una verdadera y necesaria escisión con los principios y reglas del Derecho Privado y con las fórmulas jurídicas en general.

(17) Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional "Ediciones del Ministerio de Justicia". Editorial Sucre. 1964.

La exposición de motivos (18) de este proyecto es elocuente en cuanto a la admisión plena de "la interpretación económica de la Ley Tributaria" en el criterio de los proyectistas. Al citar como antecedente inmediato de la norma proyectada la sentencia dictada por la corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 4 de abril de 1963 (citada anteriormente), admite que la disposición "viene a cumplir en el campo especialísimo del Derecho Tributario la misma función que, en el campo del Derecho Privado, cumple el artículo 4º del Código Civil". (Como se recordará en la sentencia de la Corte se sostuvo que las leyes solo podrían interpretarse jurídicamente conforme lo previsto en el artículo 4º del Código Civil. Ahora el proyecto parece excluir la aplicabilidad de tal norma para crear un sistema autónomo de interpretación por compartir la tesis de que "la interpretación económica... es la que mejor entiende la naturaleza, precisamente económica, del fenómeno Tributario").

Con tal antecedente, parece claro que en el futuro se incorporará como norma expresa de la interpretación el mecanismo comentado. Tal incorporación vendría a aclarar y delimitar el problema en discusión, pero, no debe olvidarse que, aún ante la inexistencia de norma expresa la aplicación de estos criterios es lícita y deriva del contenido y la estructura de las leyes Tributarias.

IX

Aunque sin referencia a lo que se ha venido exponiendo, pero con pronunciamientos, de verdadero interés sobre la interpretación extensiva de la Ley Tributaria, la cual, por lo demás, guarda estrecha relación con los criterios económicos, creemos conveniente citar aquí la jurisprudencia, muy reciente, contenida en la sentencia N° 329 del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.

En el caso concreto de esta sentencia que resolvió en la instancia un problema relativo a la procedencia de desgravámenes por "cantidades donadas a instituciones benéficas o de Asistencia Social" por considerarse que

(18) "Exposición de motivos y Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional" (Pág. 22).

una donación hecha a la Nación con fines culturales no es admisible al desgravamen, el citado Tribunal admite, con indubitable lógica, la interpretación extensiva cuando "es menester buscar a través de la voluntad del legislador, de la ratio legis o del espíritu de la Ley, el fin querido por la Ley".

En efecto, la administración general del Impuesto sobre la Renta rechazó la admisión del desgravamen solicitado por los contribuyentes por considerar que la Nación no es una institución benéfica ni de asistencia social y que "la finalidad (de la donación cuyo desgravamen aquí se cuestiona) no está orientada hacia un motivo benéfico-asistencial sino cultural", haciendo así, como lo expresa el fallo, una interpretación gramatical o literal estricta de la norma legal (19).

Los sentenciadores, por el contrario admiten que no es la "condición o carácter del donatario" sino "la finalidad específica y concreta de la donación —fines sociales— el criterio determinante de la calificación de (la donación) a los efectos de su desgravamen ante el impuesto complementario sobre la renta", siendo que los fines culturales están comprendidos dentro de los fines sociales considerados por el legislador para la inclusión de la norma en la reforma de 1955: (en efecto: en la exposición de motivos se expresaba que tal "innovación es igualmente justa y, además estimula la realización de liberalidades con fines sociales") (20).

De esta manera el Tribunal, haciendo abstracción de la pura expresión literal, hace uso de procedimientos racionales para captar la verdadera intención legislativa, inspirada en la última instancia en el propósito de gravar "sólo la real capacidad económica del contribuyente, lo cual, en el caso de "cantidades donadas (por él) a instituciones benéficas o de asistencia social", puede considerarse realmente disminuida".

De allí que, la interpretación que conduce al logro de fines más amplios queridos por la Ley, pero aparentemente limitados por la expresión formal

(19) Ley del Impuesto sobre la Renta de 19-12-58, artículo 40.

(20) "Recopilación de exposiciones de Motivos de las Leyes de Impuesto sobre la Renta y de los Reglamentos de las mismas". Instituto de Derecho Público. Universidad Central de Venezuela, pág. 101. 1966.

de la norma, no sólo es admisible, sino, recomendable pues de lo contrario —retorna el formalismo— se desvirtuaría el contenido de la propia Ley:

Está pendiente la decisión definitiva del asunto pero dudamos que el máximo tribunal se aparte de esta sana manifestación interpretativa.

X

Como consecuencia de todo lo expuesto podemos formular conclusiones generales:

1º—La polémica planteada en estas reflexiones no es nueva. Inclusive algunos autores (21) la consideran como una discusión superada, definitivamente liquidada. Lo creemos igualmente, pero en el sentido de que ya no resulta útil discutir acerca de la procedencia del empleo de mecanismos y conceptos económicos para la efectiva captación del sentido de la Ley Fiscal.

2º—La utilización del criterio económico, de criterios económicos más exactamente, no conduce, como ha pretendido señalarse, a la ampliación indiscriminada de la fiscalidad en beneficio siempre del Fisco y en perjuicio del contribuyente (la negación de la interpretación asistemática que deriva de los aforismos es de orden general: Ni fisco ni Contribuyente tienen primacía en la duda).

Como dice López Freile (22) “la tendencia más marcada es la de que la Ley Fiscal no debe interpretarse ni en favor del contribuyente ni en favor del Fisco, sino que el intérprete ha de tener en cuenta la naturaleza del Derecho Público que caracteriza a la Ley Fiscal...”, así como también ha de precisar la naturaleza esencial de las relaciones y actos sujetos a regulación con independencia de ataduras formales.

(21) Martín Retortillo, Lorenzo. Ob. cit.

(22) López Freile Isaac, "Principios de Derecho Tributario". E. Hermer. Bogotá 1962.

3º—Uno de los aspectos fundamentales a considerar en lo que respecta a la interpretación de la Ley Fiscal, es el necesario abandono de los conceptos y formas que constituyen el Derecho Privado, cuando su aplicación, como ocurre en la mayoría de los casos, se invoca con la finalidad de desvirtuar la regulación fiscal. En este aspecto, como lo hemos señalado antes, la posición de Amaya es vulnerable al extremo y muy significativa la postura de la Comisión Redactora del Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, al adoptar un régimen sustitutivo del previsto en el artículo 4º del Código Civil.

4º—Como señala Jarach (citado por López Freile, Ob. Cit. Nota 22) “La autonomía dogmática del Derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que estas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto y este criterio sea favorable al fisco o al contribuyente.

La mención que se hace en la cita a la intención de evadir el impuesto amerita aclarar, por lo demás, que la interpretación fundada en los criterios económicos subyacentes en la legislación fiscal no persigue, siempre, precaver aquella posibilidad que atenta contra el sistema fiscal pero en los casos en que ella se presume o pueda presumirse fundadamente el esquema interpretativo se hace aún más estricto, admitiéndose en algunas legislaciones la aplicación analógica de las normas fiscales para extender el hecho imponible y comprender los presupuestos de la evasión aún con las máximas garantías legales para el contribuyente (23).

5º—En términos generales, y salvo la hipótesis anterior, la analogía resulta inaplicable, como medio de integración del Derecho, o las instituciones del Derecho Fiscal Sustantivo. Se la admite como lo hace el proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, “en materia de procedimiento” (24) consideración que escapa de las posibilidades de estas notas.

6º—En cuanto a la interpretación extensiva ha de afirmarse que ella es admisible en materia fiscal en aquellos casos de normas defectuosas (en cuanto a su expresión formal) “por su incapacidad para disciplinar los casos

(23) Ley General Tributaria Española de 1963. Art. 24 in fine.

(24) Proyecto...Artículo 106 in fine.

encuadrados en su fin social” o en los casos en que la norma aparece en “irreductible contradicción con los principios jurídicos superiores de justicia y equidad” (25).

7º—En conclusión, siendo el fenómeno económico lo que da capacidad contributiva al sujeto pasivo de la relación tributiva, ha de ser su materia el contenido básico de la interpretación pero siempre sobre la idea de que cualquier funcionario —administrativo o judicial— debe tener por norma fundamental aquella según la cual “La Administración Pública no exige ni aspira a obtener de los contribuyentes sino lo que la Ley les impone” (26).

Caracas, octubre de 1966.

(25) José De Aquiar Díaz, citado por López Freile, pág. 138.

(26) Reglamento Orgánico de la Administración General del Impuesto sobre la Renta. Artículo 1º.

Sentencias - 1 al 4

1.—Nº 334.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. — (CASO: PASCUAL CASANOVA). DE 30 DE NOVIEMBRE DE 1966. QUE DECLARA SIN LUGAR APELACION. VOCAL-PONENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.*

Apelación: Sin promoción de pruebas y sin aportar fundamentos de hecho o de derecho del recurso:

"El lapso probatorio transcurrió sin que la recurrente aportara evidencias que pudiesen controvertir los hechos y circunstancias consignadas en las Actas, de forma que como no aparece en autos ninguna otra manifestación de voluntad de la contribuyente apelante respecto de las razones de hecho y de derecho que le indujeron a recurrir por ante este Tribunal, se desconoce, por ese motivo, en este proceso cuáles son en realidad los argumentos, si es que pudiera existir alguno, oponibles a la pretensión fiscal. Todas las Actas Fiscales mencionadas, fueron levantadas por funcionarios competentes y cada reparo en particular aparece debidamente fundamentado y motivado de conformidad en el Artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

Como puede observarse, la controversia debe decidirse en proporción y rela-

ción al mérito que aparezca de las Actas Fiscales que corren en autos. El Acta hace fe de los hechos no desvirtuados por la parte apelante, conforme a la presunción hominis establecida por la jurisprudencia. Nuestro más alto Tribunal, en sentencias recientes, con respecto a esta situación ha señalado lo siguiente... "las Actas Fiscales, contentivas de Reparos, cuando han sido levantadas por funcionarios competentes y con las formalidades legales, como actos administrativos antecedentes a la liquidación del impuesto, gozan de una presunción de legalidad con respecto a los elementos que en ellas se consignan y, especialmente, respecto de los hechos. De ahí que corresponda al contribuyente producir la prueba de la inexistencia, falsedad o inexactitud de los hechos consignados en las Actas Fiscales. De consiguiente, sólo corresponde a los jueces, para la decisión de tales controversias, examinar, en primer término, si, como consecuencia del debate procesal, quedó desvirtuada la presunción de legiti-

dad de que gozan las Actas Fiscales, y, en segundo lugar, si la Administración ha interpretado y aplicado correctamente los correspondientes textos legales y reglamentarios".

En este orden de ideas el Tribunal observa que correspondía al contribuyente, como antes se dijo, producir la prueba idónea para demostrar la inexistencia, falsedad o inexactitud de los hechos consignados en las Actas Fiscales respectivas, de modo de enervar sus efectos.

Con tales propósitos, evidentemente, la apelante, en el curso del proceso y valiéndose de los medios probatorios acordados por la Ley, ha debido y podido refutar total o parcialmente los hechos establecidos en cada ejercicio por los funcionarios fiscales en relación con cada reparo en particular. Pero ya hemos visto que el lapso probatorio transcurrió sin que fuese promovida prueba alguna.

En el Acto de Informes, como se

señaló anteriormente, la apelante no se hizo presente por medio de su representante legal o su apoderado, no basando, en concepto del Tribunal, la manifestación pura y simple del rechazo de la actuación fiscal, sin razonamientos de ninguna especie, para llenar los objetivos del procedimiento, desvirtuándose más bien de esa manera los propósitos de clarificar una situación contributiva que precisamente por su peculiaridad se ha hecho acreedora al recurso de la apelación para ante el organismo jurisdiccional competente.

Por las consideraciones anteriores, y en aplicación de la jurisprudencia de este Tribunal y de la Corte Suprema de Justicia (Sala Político-Administrativa) en casos similares al de autos, el Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la apelación interpuesta por la Sucesión de Pascual Casanova".

2.—Nº335.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(CASO: "FACEGRA").—RECURSO DE HECHO.—DECLARADO SIN LUGAR.—DE 12 DE DICIEMBRE DE 1966.—VOCAL-PONENTE, EL PRESIDENTE, DR. PEDRO ELIAS DOMINGUEZ SANCHEZ

Recurso de apelación:

- a) Extemporaneidad;
- b) Facultad de la Administración para oírlo o denegararlo.

Previene el artículo 419, ordinales 2 y 3 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que los reparos de la Sala de Examen se comunicarán inmediatamente a los contribuyentes a quie-

nes corresponda pagarlos... para que los satisfagan o los contesten si no los encuentran fundados, dentro de un plazo improrrogable de ocho días, a contar de aquel en que fueron notificados... Si vencido este plazo no se diese contestación a los reparos, se tendrán por aceptados éstos y se procederá a cobrar su importe.

En el caso de autos, el reparo número E-1590, fue notificado a la recurrente y ésta lo vino a contestar después de vencido en 18 días el lapso de 8 que a tal fin concede la Ley, hecho éste que la propia apelante acepta, según se desprende de su referida contestación al reparo, citada en la resolución que ha dado lugar a este procedimiento y ello a pesar de que la reparada la puso en antecedentes de los efectos jurídicos de una respuesta extemporánea.

La recurrente no ha demostrado en ninguna forma que su contestación al reparo de la Sala de Examen lo fue oportunamente, antes bien, reconoce lo contrario, como ya ha quedado dicho. Cabe señalar que el plazo de 8 días a que se contrae el ordinal 2º del artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, es un término de caducidad, ya que el ejercicio del derecho a dar respuesta a los reparos está referido a él de manera improrrogable, por esto es de orden público se cumple fatalmente, de pleno derecho y procede aún de oficio. Asentada la naturaleza jurídica de dicho plazo, el Tribunal considera que si la Ley concede para el ejercicio del derecho a contestar los re-

paros de la Sala de Examen un término de caducidad y éste se cumple sin haberse producido aquella, el reparo queda definitivamente firme y no puede en consecuencia provocarse su revisión. Estos conceptos han sido expresamente acogidos por el ordinal 3º del artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, al expresar: "Si vencido este plazo no se diese contestación a los reparos, se tendrán por aceptados éstos y se procederá a cobrar su importe.

En su escrito recursorio el apoderado de la apelante parece objetar la facultad de la Administración General del Impuesto para negarse a oír una apelación, cuando a su juicio concurren motivos que lo justifiquen. A tal respecto se observa: el legislador ha sido muy claro y terminante al disponer (Art. 82 de la Ley) que la apelación para ante este Tribunal deberá interponerse ante la Administración del Impuesto, el propósito perseguido por esta formalidad es la de poner a la Administración en condiciones de ejercer la facultad que ella tiene de reconsiderar administrativamente el acto que dio lugar a la apelación, para lo cual está autorizada por el artículo 85 de la Ley de la materia. Pero así como la reconsideración administrativa es una potestad que la Administración puede o no ejercer no sucede lo mismo respecto de otras exigencias legales atinentes a la viabilidad del recurso que por su naturaleza jurídica son de rigurosa observancia, e incurría en falta la Administración si dejare de contemplarlas en la tramitación de aquél. El pronunciamiento administrativo que al respecto

se produzca, negarse a oír la apelación, es atacable por el contribuyente, en la vía jurisdiccional mediante el denominado "recurso de hecho" a que se contrae el artículo 84 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por las razones expuestas, este Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar el presente recurso de hecho".

3.—Nº 336.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(CASO: J. CAMINO V. S.A., RECURSO DE HECHO). DECLARADO SIN LUGAR CON FECHA 22 DE DICIEMBRE DE 1966. VOCAL-PONENTE: DR. JAIME PARRA PEREZ.*

REPRESENTANTE FISCAL:

Legitimidad

Antes de entrar a decidir el fondo pasa el Tribunal a examinar la objeción formulada por los representantes de la recurrente en su señalado escrito de fecha 8 de junio del presente año sobre la legitimidad del representante del Fisco Nacional. Se alega al respecto que el Dr. Florencio Santana quien el día anterior había producido un memorial contentivo de argumentos favorables a la tesis fiscal, no comprobó su carácter de representante del Fisco Nacional tal como lo exige el Código de Procedimiento Civil respecto de las partes que actúan en el proceso. El Tribunal entiende que en lo concerniente a la personería de los órganos administrativos es preciso observar normas diferentes a las que rigen la

representación judicial en el derecho privado; en éste el derecho a actuar en nombre de otro puede derivarse de una facultad directamente atribuida por la Ley o emanada de una relación contractual de mandato entre representante y representado y concretamente la norma invocada por la recurrente (artículo 40 del Código de Procedimiento Civil) se refiere al último de los supuestos. En cambio la legítima actuación de los órganos públicos depende de dos condiciones concurrentes de diversa naturaleza: la primera, de orden subjetivo atañe a la legal investidura de la persona o personas físicas que integran el órgano, la segunda, eminentemente objetiva concierne a la calidad y extensión de sus atribuciones, en otras palabras, de su competencia, la cual está definida y delimitada por el ordenamiento legal en for-

ma estatutaria: Basta examinar la Ley para constatar si el funcionario ha invadido la competencia de otro órgano o se ha excedido jerárquicamente en el ejercicio de sus poderes. El Tribunal encuentra que la recurrente objeta más el aspecto subjetivo, es decir la debida comprobación del carácter de funcionario que el Dr. Santana se atribuye en autos, que la competencia atribuída a los Abogados Fiscales en el ordenamiento que rige sus funciones: y en efecto observa que ni en forma general respecto de los litigios fiscales sometidos a su conocimiento, ni de manera especial en los autos, se ha acreditado tal condición o carácter; no obstante, las intervenciones fiscales practicadas por el personero fiscal en nada afectan las actuaciones administrativas cuya legalidad se discute ni pueden llegar a invalidarlas puesto que solo se refieren a la exposición de argumentos jurídicos favorables a la Resolución que negó la apelación y por ello este Tribunal considera inútil e inoperante pronunciarse sobre la validez de los actos por él realizados. Es de advertir que siendo el presente un recurso de hecho cuya normativa procesal se encuentra en la Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 84) y subsidiariamente en el artículo 181 del Código de Procedimiento Civil, ha de decidirse en forma sumaria, sin estrados, y con vista en las copias, actas y documentos aportados por el recurrente. Ninguno otro acto procesal es exigible en forma constitutiva ni esencial al proceso y los que se realicen en abundamiento ni obligan al Tribunal, ni pueden plantear problemas de nulidad o invalidez.

RECURSO DE APELACION:

Extemporaneidad.

En la consideración del fondo el Tribunal encuentra que el punto debatido, según se desprende del examen de los autos y fundamentalmente de los argumentos que se han transcrito, versa sobre los efectos que el escrito de apelación pudo producir sobre el término de caducidad establecido en el artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en otras palabras, sobre la oportunidad del mismo en relación a la estricta preclusividad procesal allí determinada y la prueba eficaz producida por la recurrente para demostrar que la apelación se produjo válidamente antes de concluir el término legal señalado.

El Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dice así en su parte inicial: "El recurso para ante el Tribunal de Apelaciones deberá interponerse ante la Administración del Impuesto dentro del término de diez (10) días hábiles a contar del recibo de la planilla de liquidación".

La Jurisprudencia de este mismo Tribunal ha sostenido en forma reiterada que el término establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Artículo 82, es un lapso de caducidad, fatal, perentorio y rígido, de obligatoria aplicación por el Organismo administrativo encargado de dar curso a la apelación y en su defecto por los propios órganos jurisdiccionales.

Su decurso tiene lugar entre la fecha en que fue notificado el acto administrativo que se pretende impugnar y la oportunidad en que se introduce el escrito contentivo del recurso, de modo tal, que si este último es o resulta posterior al 10º día hábil no produce efecto jurídico alguno quedando el interesado "fatalmente descartado y sin provecho ni utilidad legal el ejercicio del recurso del cual dependía la conservación de su derecho", dicho con los mismos términos que emplea la Corte Suprema de Justicia en una sentencia sobre caducidad en los recursos administrativos de fecha 20-6-62. Consecuencia definitiva de la ineficacia jurídica del recurso es la firmeza del acto y la imposibilidad de provocar su revisión por vía de acción de nulidad.

Al respecto, ha venido sosteniendo el Tribunal:

"El acto eficaz, es decir, aquel que produce plenamente sus efectos puede ser impugnado por el interesado y en nuestro derecho positivo existe un lapso de caducidad dentro del cual puede interponerse el recurso si así se desea y existen motivos para ello; pero una vez precluido dicho término el acto queda firme y no puede provocarse su revisión".

Ahora bien, a partir de qué momento debe él computarse? De acuerdo con lo expuesto, no hay duda alguna que a partir del instante en que el acto viene a ser eficaz por efecto de la notificación; de ahí la

importancia de determinar cuando ésta se produjo. Tal es en criterio de los juzgadores el sentido de la disposición contenida en el artículo 82 de la Ley"... (Véase sentencia Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 280 del 14-8-64).

Conforme a lo dispuesto por el Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cómputo del término de 10 días hábiles acordado para la interposición del recurso de apelación está referido a la oportunidad del recibo de la planilla, de manera que ese acto viene a constituir un presupuesto legal indispensable y punto de partida de un lapso de preclusión por lo demás bastante perentorio". (Véase sentencia Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 278 del 20-7-64).

Con respecto a la facultad otorgada por la Ley al Organismo Administrativo de dictar un pronunciamiento rechazando la apelación viciada el Tribunal ha dicho:

"Como, según los textos legales comentados, la Administración no está obligada a reconsiderar el acto pues puede remitir pura y simplemente el expediente al Tribunal para que éste juzgue sobre la viabilidad del recurso, es lógico que en los casos en que sí lo hiciera dicte un pronunciamiento previo —que no es acto jurisdiccional sino administrativo— sobre la admisibilidad del recurso. Esta decisión puede ser atacada por el con-

tribuyente cuando le es adversa mediante el llamado "recurso de hecho" que consagra el artículo 84 de la Ley y que no es otra cosa sino un recurso jurisdiccional contra una decisión administrativa, que en caso de ser denegatoria tiene carácter de definitiva pues decide sobre un derecho del apelante y cierra a este la vía contenciosa" (Véase sentencia Tribunal Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 307 del 30-9-65).

"...el legislador ha sido muy claro y terminante al disponer (Art. 82 de la Ley) que la apelación para ante este Tribunal deberá interponerse ante la Administración del Impuesto, el propósito perseguido por esta formalidad es la de poner a la Administración en condiciones de ejercer la facultad que ella tiene de reconsiderar administrativamente el acto que dio lugar a la apelación, para lo cual está autorizada por el artículo 85 de la Ley de la materia. Pero así como la reconsideración administrativa es una potestad que la Administración puede o no ejercer no sucede lo mismo respecto de otras exigencias legales atinentes a la viabilidad del recurso que por su naturaleza jurídica son de rigurosa observancia, e incurriría en falta la Administración si dejare de contemplarlas en la tramitación de aquel". (Véase sentencia del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 335 del 12-12-66).

En síntesis, la doctrina judicial sentada en los fallos parcialmente transcri-

tos, que el Tribunal acoge y ratifica en esta oportunidad, puede enunciarse así:

1º) Los actos administrativos de liquidación pueden ser impugnados por los interesados en vía contencioso administrativa por medio de la apelación para ante los Tribunales de Apelación del Impuesto sobre la Renta.

2º) La interposición del recurso o apelación según lo denomina la Ley, está sometido a un término de caducidad de diez días hábiles y su preclusión constituye un requisito esencial de admisibilidad de modo que consumada ésta el acto queda firme.

3º) El término transcurre, y así debe computarse, a partir de la fecha de notificación del acto impugnado.

4º) Tanto la Administración, a través del órgano competente, como el Tribunal de lo contencioso-fiscal están facultados y deben rechazar la apelación producida fuera del término legal.

Si dicho término es perentorio y rígido resulta necesario determinar con precisión y seguridad los momentos en que se inicia y concluye, ya que sus efectos son definitivos sobre el derecho de recurrir; a tal efecto, las previsiones legales tienden a dar certeza y autenticidad tanto al acto jurídico que inicia el lapso como a aquel que debe producirse antes de su conclusión. La apertura tiene lugar a partir de la notificación administrativa: acto auténtico con todos sus presupuestos de certeza —fecha, texto, fir-

ma— cuya comprobación, en caso de ser cuestionado, corresponde a los órganos administrativos encargados de realizarlo.

Este tribunal ha venido reiterando su criterio al respecto, en sentencias Nos. 280, 323 y 326 de fechas 14-8-64, 5-5-66 y 31-5-66, cuando afirma:

"Siendo la notificación de la liquidación un acto administrativo con vida jurídica independiente, puesto que en nada afecta el perfeccionamiento de aquella, si bien condiciona su eficacia, cabe aplicarle los mismos principios que rigen los demás actos de la Administración respecto del análisis de sus diversos elementos y la prueba de ellos".

"Uno de estos elementos es el que se refiere a la forma que ha de revestir el acto y el procedimiento seguido en su elaboración; ambos conciernen al órgano que actúa y el particular afectado en nada influye o participa. Resulta riguroso, entonces, admitir, que la carga de la prueba de que el acto ha revestido la forma adecuada (escritura, firma, sello, etc.) y de que el procedimiento necesario a su integración se ha cumplido, corresponde a la Administración misma, sobre todo cuando se discute la existencia del acto o la oportunidad en que se celebró".

No ocurre lo mismo con la conclusión del término pues éte fenece necesaria y fatalmente con el transcurso del tiempo ni mucho menos con el acto jurídico —la

introducción del recurso— en función del cual la Ley establece dicho término. El recurso, a diferencia de la notificación, carece inicialmente de autenticidad y certeza probatoria puesto que emana de un sujeto privado incompetente para dar fé pública de sus propias actuaciones; corresponde, por tanto, al recurrente invertir su acto con este carácter de autenticidad a fin de que adquiera, a más de otras cualidades, la de certeza temporal (fecha cierta) indispensable en la prueba de su oportunidad.

La Ley ofrece sobre el particular dos soluciones: Primera: acuerda implícita pero indubitadamente facultades a la Administración General para conferir autenticidad al acto de apelar cuando señala que el recurso "deberá interponerse ante la Administración del Impuesto dentro del término de diez (10) días hábiles" y en tal caso la certeza temporal se produce en el momento en que la Administración recibe el escrito y otorga el recibo o comprobante correspondiente, y

Segunda: permite al recurrente ocurrir a cualquier autoridad competente para prestar autenticidad al acto, ello con el fin de disminuir el riesgo de extinción del término, de por sí breve y perentorio. El artículo 82 ya varias veces citado faculta al respecto: "El escrito de apelación podrá ser remitido por intermedio de un Juez de la localidad". El Tribunal entiende a pesar del particularismo en que incurre el legislador al mencionar expresamente el funcionario (Juez) ante quien debe producirse el re-

curso, en este segundo supuesto, que la disposición puede y debe ser interpretada en forma amplia, con acuerdo a los fines que persigue y a la efectiva realización del derecho subjetivo público de provocar la revisión contenciosa de los actos administrativos que en nuestro derecho es de orden constitucional; así, la apelación queda válida y eficazmente producida ante cualquier funcionario público que de acuerdo al marco legal de su competencia tenga facultades para otorgar autenticidad al acto; tal sería el caso, por ejemplo, de un Notario Público cuya competencia al respecto aparece indudable. Si bien la norma admite esta amplia interpretación favorable al recurrente, no es menos cierto que el receptor del recurso debe llenar obligatoria y concurrentemente esta doble cualidad: estar investido de la función pública y tener competencia para prestar autenticidad al acto. Por el contrario, la apelación confiada a un mandatario, así sea judicial, a un emisario, al correo etc., solo adquiere certeza temporal cuando es recibida por su normal destinatario (la Administración) de acuerdo a la primera de las soluciones examinadas.

Cabe, pues, concluir que el apelante está obligado a dar autenticidad documental a su recurso y que solo la certeza probatoria emanada de un acto así producido puede servirle eficazmente para comprobar su oportunidad temporal. Si como quedó anotado, la carga de la prueba en la notificación del acto apelable corresponde al órgano administrativo, en una equitativa y racional aplicación de principios tal carga probato-

ria debe quedar referida al apelante cuando trate de producir evidencia sobre un acto propio ejercido conforme a una facultad legal, mas aún cuando la propia Ley le provee de los medios adecuados.

Pasa, ahora, el Tribunal, a examinar los presupuestos de hecho del presente recurso, a efectuar un análisis de los mismos conforme a la doctrina sentada en este fallo y al efecto determina:

Primero: Consta de autos que la Administración del Impuesto sobre la Renta procedió a liquidar a la firma mercantil J .Camino V. S. A. varias planillas de Impuesto y multas ya identificadas en la narrativa de esta sentencia y que dichas planillas fueron notificadas el día 7 de febrero del presente año. Esta fecha aparece citada en el texto de la Resolución denegatoria del recurso y resulta confirmada por la interesada en el recurso de hecho. No existiendo controversia sobre el día en que se practicó la notificación el Tribunal da fé a la mención contenida en la Resolución conforme a la presunción de legitimidad y veracidad de los actos administrativos, y establece como cierta dicha fecha, 7 de febrero de 1966 para iniciar el cómputo del término de caducidad para apelar.

Segundo: Dicho cómputo efectuado conforme al texto legal hace recaer la clausura del término en el día 21 de febrero de 1966. Al efecto, se han excluido expresamente los sábados 12 y 19 de febrero y los domingos 13 y 20 del mismo mes, manifiestamente inhábiles. Igualmente el día 7 queda fuera del

cómputo conforme al principio "dies a quo" de reiterada aplicación por parte de este Tribunal. Sin embargo, la propia Administración anota en la Resolución motivo de examen que el término feneció el día 23 de febrero por lo que debe presumirse que la propia oficina liquidadora excluye dos días más (probablemente el 21 y el 22, lunes y martes de carnaval) por no haber sido laborables conforme a sus disposiciones internas. El apelante no contradice tal cómputo ni mucho menos aporta prueba alguna que lo desvirtúe, por lo que el Tribunal determina, consultando lo más racional y equitativo, y conforme a la declaración formal de la propia Administración, que el término de caducidad para intentar la apelación feneció el día 23 de febrero de 1966.

Tercero: Afirma la empresa apelante que su recurso fue producido el día diez de febrero del año en curso e inclusive, como ya quedó transcrito, añade: "todo esto lo demostraremos en la oportunidad en que se abra a pruebas la correspondiente incidencia".

Sin embargo esta prueba no emana en absoluto de autos y muchos menos se ciñe a los principios y medios probatorios analizados en esta sentencia. El escrito de apelación carece de toda otra certeza en su fecha que la establecida en los supuestos de la Resolución cuestionada y en el sello que la Administración Seccional de Barcelona colocó al final

del último de los anexos de la apelación (folio 14, vuelto del expediente). No habiendo la interesada producido la prueba correspondiente el Tribunal da fé a las afirmaciones de la Administración en los razonamientos de la Resolución cuestionada y establece como fecha cierta del escrito de apelación el día 2 de marzo de 1966.

Cuarto: Habiéndose producido la apelación después de consumado el término de caducidad como resulta evidente de las constataciones hechas en los numerales anteriores, aquella resulta viciada e ineficaz en sus efectos. Igualmente el Tribunal encuentra la Resolución HIR-100-743 del 18-5-66 ajustada a derecho, tanto en sus supuestos de hecho como en la parte dispositiva, y acorde a las facultades que la Ley confiere a la Administración en el examen de los requisitos esenciales de admisibilidad del recurso.

Por las razones expuestas, este Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar el presente recurso de hecho, confirma en su validez y en sus efectos el acto administrativo contenido en la Resolución, N° HIR-100-743 de fecha 18-5-66 y declara definitivamente firmes las liquidaciones contenidas en planillas números A-73.037, A-73.039, A-73.040 y A-73.041, todas de fecha 18 de enero de 1966".

4.—Nº 337.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(CASO: LEON J. TAUREL BENATAR).—DE FECHA 11 DE ENERO DE 1967.—VOCAL PONENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—SE DECLARA SIN LUGAR APELACION.*

Deducciones y desgravámenes:

Interpretación.

"El reparo para el ejercicio del año 1956, consistente en el rechazo de una pérdida por Bs. 190.027,00, que el contribuyente apelante establece en la Cédula Tercera, y la Contraloría sustenta que no es una pérdida de operación, sino simplemente una pérdida de capital, no deducible a los efectos de la determinación de la renta neta gravable para el cálculo del impuesto complementario.

La partida rechazada por la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, común a todos los ejercicios en observación, se refiere a la deducción de Bs. 72.000,00, como carga de familia, en consideración a que el declarante en virtud de una sentencia de divorcio, paga mensualmente a su ex-cónyuge, la cantidad de Bs. 6.000,00, muy superior a la cuota fijada por la Ley como desgravamen familiar. La jurisprudencia de este Tribunal, así como la de la Corte Suprema de Justicia, en este sentido, ha ratificado en diversas ocasiones que solo son aceptables las deducciones y desgravámenes que específicamente se determinen en la Ley, y nada más. La obligación de pago aducida por el contribuyente, considerada como carga familiar, no po-

dría ser tomada como causa de desgravamen familiar, dada su cuantía, ya que la misma Ley libra apenas una renta mínima indispensable para atender a las necesidades elementales de subsistencia.

En cuanto al argumento expuesto por la Administración General del Impuesto sobre la Renta de que "la obligación que le impuso la sentencia de divorcio, ocasiona una reducción de su capacidad económica y por tanto contributiva, que es lo que el legislador ha querido tomar como base del gravamen", se observa que precisamente ese principio-capacidad del contribuyente se acoge y respeta con la sola y simple aplicación de la tarifa del impuesto en forma progresiva.

El contribuyente puede distribuir sus gastos de acuerdo con su posición social o fortuna privada, pero la Ley de Impuesto sobre la Renta solo estima para cubrir los gastos de subsistencia las cantidades señaladas en los artículos 38 y 39 (Ley vigente para el caso de autos, es decir, los gastos familiares pueden ser hechos a discreción del contribuyente o tasados por el Código Civil, pero la Ley fiscal los limita a cuotas fijas, determinadas específicamente en su especial articulado.

La Ley de la materia no autoriza expresamente la deducción cuestionada y

en tal virtud esta se ha verificado por una determinada interpretación que a la Administración General del Impuesto le ha merecido el dispositivo relacionado con el desgravamen por cargas familiares; pero no se puede negar a la Administración el derecho que tiene de interpretar los instrumentos legales y reglamentarios de cuya ejecución está encargada, pero no se debe olvidar, por otra parte, que dentro de la concepción moderna del Estado, el principio de la igualdad gobierna o debe gobernar toda la actividad de la Administración Pública, pues es aquel —el antecedente legal— la condicionalidad de su gestión. Ahora bien, se divorcia, en efecto, la Administración de ese principio, no sólo cuando actúa en ausencia absoluta de norma legal alguna que condicione su actuación, sino también en aquellos casos en que la interpreta falsamente o califica erróneamente sus supuestos de hecho o la aplica con fines distintos a los perseguidos con su establecimiento. En consecuencia en este orden de ideas, el caso de autos bien puede referirse al de una falsa interpretación del estatuo impositivo. En efecto, la Ley en estos casos ni aún con base en apreciaciones de equidad, autoriza a los funcionarios fiscales, ni a los contribuyentes, a establecer diferenciaciones para ampliar la cuantía de las deducciones y desgravámenes que ella misma confiere, estimando la capacidad contributiva del afectado, su situación personal o ni siquiera en consideración a la deuda que sobre la aplicación de un determinado precepto legal pudieran tener. Todas las razones que la Admi-

nistración expone en su oficio para autorizar ese desgravamen especial no contemplado por la Ley, pudieran ser estimadas cuando más como postulado de "lege ferenda" que seguramente podría incorporarse en una reforma de la legislación fiscal, pero que no pueden ser admitidos, hoy por hoy, de "lege data", pues su renacimiento implicaría la violación abierta de la Ley, además de que se quebrantaría el principio de la igualdad ante la misma, otorgando ventajas especiales a una categoría de contribuyentes, con detrimento de los demás.

Cabe observar aquí que es la propia Administración del Impuesto, quién rectificando su propio criterio anterior, modificó en el acto de la liquidación la deducción correspondiente al año de 1963, negándose a conceder el desgravamen de Bs. 72.000,00 solicitado en esta, por el contribuyente.

En cuanto a la partida de Bs. 190.027, declarada como pérdida en la Cédula Comercial para el ejercicio de 1956, consta en el Reparó de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, lo siguiente:

"La primera proviene, no de una venta de acciones hecha por el declarante a tercera persona, caso en el cual es deducible, sino de una liquidación de capital que hizo la Compañía Anónima Taurel & Benacerraf entre sus accionistas, operación que no tiene carácter comercial en la legislación mercantil, y por esta razón se ha venido negando

su inclusión en la Cédula Tercera. Dicha pérdida ha sido sufrida por el declarante como accionista de una compañía anónima y como tal no es sujeto de impuesto, de manera que la renta derivada de ese tipo de bienes no es alcanzada por el gravamen en cabeza de sus tenedores o propietarios y si no existe carga impositiva para sus dueños no hay razón para conceder desgravames a estos".

En el escrito de apelación el contribuyente, al respecto, expone su disconformidad en los siguientes términos: "Insisto en que para los efectos del impuesto complementario, es compensable la pérdida de Bs. 190.027,00 que acusé en mi declaración del año 1956, ello de conformidad con el Parágrafo Tercero, Artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente desde el 1-1-56, y el Artículo 14 ejusdem".

En el curso del proceso la parte apelante no probó, ni siquiera demostró, que la susodicha pérdida fuese diferente a la calificación que de ello hiciera la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, y en sus conclusiones escritas de informes, nada dijo al respecto el apoderado del recurrente.

En sentencia Nº 9, del 4-6-56, el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en jurisprudencia que este Tribunal acoge y ratifica en la presente oportunidad, sentó lo siguiente: "Las operaciones, por así decirlo, de orden interno, que se realizan en el seno de la Compañía, y los accionistas permanecen ajenos a esos resultados". Y más adelante asienta: "Rigen en el caso considerado los mismos principios legales

que acaban de ser expuestos con referencia a la autonomía de los contribuyentes que son, por un lado, una Compañía Anónima, y por otra parte la persona (individual o social) dueña de títulos (acciones) de la primera. Como actos de comercio que son las operaciones de comercio que se hagan sobre tales títulos (ventas, traspasos, etc.), constituyen objeto de gravamen para el dueño de los tales títulos, más no así los resultados de la actividad comercial o industrial de la compañía, los cuales sólo son gravables para ella misma como contribuyente autónoma. En el caso planteado no se trata de actos de comercio realizados sobre los títulos, sino de pérdida de capital mismo o de desvalorización de la compañía anónima, las cuales no lo afectan legalmente, sino a ella misma. Así lo exige el dispositivo legal venezolano, en cuya virtud se establece la autonomía de este tipo de contribuyentes".

Tomando en cuenta las consideraciones anteriores, este Tribunal estima que no es posible admitir la tantas veces mencionada pérdida, como una deducción procedente, conforme lo pretende el apelante, pues tal situación es contraria a los principios que rigen el sistema impositivo acogido por la Ley vigente para el ejercicio cuestionado.

Por las razones expuestas, el Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar en todas sus partes la presente apelación".

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi
Apartado 1821 - Teléfono 81 43 14
Caracas - Venezuela

Año III, Número 16. Vol. III, Enero-Febrero

M. A. García & Hijo, Impresores - Sur, 15-105 - Tel. 557961 - Caracas

Directorio Profesional

Escritorio Jurídico Económico.—Avenida Urdaneta, Edif. Karam 6º Piso, Oficina 607, Caracas. Teléfonos: 81.04.60 - 81.36.22.—Jesús Núñez, Adolfo Ramírez Torres (h.) y Hernán Hernández G., Abogados. Marcos Hernández M., Economista.

Escritorio "Antonio Reyes Andrade", fundado en 1945. Asuntos Civiles, Mercantiles, Penales y del Trabajo. Gestiones Administrativas y de Derecho Internacional Privado. Patentes. Marcas de Fábrica. Agente de la Propiedad Industrial. Sociedad a Traposos, Edif. Zingg, 2º piso. Of. 219. Tel. 425018. Apartado 12771. Cables: REGRAVAL. Caracas.

Dr. Pedro F. Guerrero Galavís, Abogado. Asuntos Civiles, Mercantiles, Fiscales y de Trabajo. Conde a Principal. Edif. Ambos Mundos, 4º Piso, Of. 401. Tel. 814314.

Dr. Alberto Corrales Sánchez, Abogado. Escritorio Jurídico-Fiscal. Conde a Principal, Edif. La Previsora, 4º Piso nº 44. Tel. 815120. Caracas.

Dr. J. A. Navarro Palacio, Abogado. Av. 2 (El Milagro), Edif. Profesional, Of. 3. Tel. 6679. Maracaibo.

Dres. José Andrés Octavio y Gonzalo Salas D. Abogados. Edif. Polar, 6º Piso. Plaza Venezuela. Tels. 554459 y 555009. Caracas.

Lcdo. Vinicio Ruiz Salas, Contador Público. Impuesto sobre la Renta. Cruz Verde a Velázquez, Edif. "Centro Cruz Verde". Piso 7º Nº 74. Tels.: 417362-413364. Caracas

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Oswaldo Padrón Amaré, Dr. José Muci-Abraham (hijo), Dr. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Martini Urdaneta, Dr. Gonzalo Salas D., Dr. Jesús Noguera Mora, Dr. Manuel Simón Egaña.

Revista de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Director-Propietario: Dr. Marco Ramírez Murz.

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

Suscripción anual Bs. 35. Para suscripciones al interior, enviar cheque-giro comprado en un banco, a nombre de nuestro Director. Para Caracas, cheque bancario a nombre del mismo o de la Revista, todo dirigido al apartado 1821.

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

Agradecemos participarnos cualquier irregularidad en las entregas, a fin de repetir el envío de la Revista.

S U M A R I O

I.—ESTUDIOS

- 1) Notas acerca de la Interpretación de la Ley Tributaria.

Dr. Oswaldo Padrón Amaré.

II.—JURISPRUDENCIA.—Sentencias.

- 1) No. 334. Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta (Caso P. Casanova). 30-11-66. Sin lugar.
- 2) No. 335. Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta (Facegra). 12-12-66. Recurso de hecho sin lugar.
- 3) No. 336. Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Camino, S. A.). 22-12-66. Recurso de hecho sin lugar.
- 4) No. 337. Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta. (Taurel, Benatar). 11-1-67. Sin lugar.