

Revista de

26

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.968**

*septiembre
octubre*

S U M A R I O

I.—ESTUDIOS

- 1) Los Recursos en la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta (Continuación).

Dr. Marco Ramirez Murzi.

II.—JURISPRUDENCIA.—Sentencias

- 1) N° 356.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Compañía Anónima Rioka).—De 30-4-68. Perención de la Instancia.
- 2) N° 358.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Dr. Eudoro Van der Biest). De 17-6-68. Sin lugar.
- 3) N° 359.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Kenneth Darrel Holmes). De 4-7-68. Con lugar.
- 4) N° 360.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: COVENAL). De 8-7-68. Recurso de hecho con lugar.
- 5) N° 361.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Laboratorios Palenzona). De 19-7-68. Sin lugar.
- 6) N° 362.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Telares Los Andes, S. A.). De 19-7-68. Sin lugar.
- 7) N° 363.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Corporación Venezolana de Aluminio (COVENAL). De 22-7-68. Recurso de hecho con lugar.

Estudios - 1

Los Recursos en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta

(Viene del número anterior)

Hasta hace poco el conocimiento de lo Contencioso-Fiscal, en materia de Impuesto sobre la Renta, se les había atribuido a los Tribunales de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. El 10 de julio de 1942 fue aprobada la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual entró en vigencia el 1º de enero de 1943. En ella, por virtud de su artículo 50, se creó en el Ministerio de Hacienda una Junta de Apelaciones integrada por miembros designados por el ejecutivo y a la cual se le adscribieron las atribuciones de resolver las cuestiones que se suscitaban con motivo de la calificación de la renta, decidir la inconformidad del contribuyente con las liquidaciones fiscales y conocer en apelación de todas las multas que fueran impuestas por razones distintas a la improcedencia del impuesto y las demás que le señalaran los reglamentos. Las cuestiones para conocimiento atinentes a problemas de improcedencia del impuesto, correspondían a los Tribunales Superiores de Hacienda y los Jueces de Primera Instancia que tuvieran función de Jueces Federales. Estas sentencias, a su vez, eran apelables para ante la Corte. La Junta era, además, órgano consultivo de los contribuyentes y ejercía funciones de fiscalización y vigilancia sobre las actividades de la administración. En 1944 fue reformada la Ley anterior y con dicha reforma la Junta de Apelaciones. Le fueron suprimidas sus funciones consultiva y fiscalizadora pero, en cambio, su competencia fue ampliada para conocer de las cuestiones que pudieran ocurrir sobre la procedencia del impuesto. Después de 10 años, en sentencia de 1954, la antigua Corte Federal y de Casación reconoció que desde esta reforma la Junta había cobrado la categoría de Tribunal Jurisdiccional cuyas sentencias eran apelables para ante la propia Corte, la cual conocía de esas causas en segunda y última instancia. En tal situación permaneció el aludido organismo hasta 1955, inclusive, cuyos integrantes, en número de tres con los respectivos suplentes, continuaban siendo designados por el ejecu-

tivo, por conducto del Ministerio de Hacienda, y la Junta funcionaba como dependencia de ese Ministerio.

En 1956, mediante la vigencia de una nueva Ley promulgada en 1955, fue creado el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, cuyos vocales, en número de tres principales y tres suplentes, eran elegidos por la Corte, de candidatos presentados por el Ministerio de Hacienda. Este Tribunal conocía en Primera Instancia, y por apelación de las controversias suscitadas entre la Administración y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Las sentencias del referido Tribunal eran recurribles para ante la Corte. En él fue creado un juzgado de sustanciación, integrado por el presidente y el secretario, de cuyas decisiones podía oírse apelación para ante el Tribunal en pleno. Se otorgó al Administrador General del Impuesto sobre la Renta la facultad para oír o denegar los recursos de apelación que se interpusieran para ante el Tribunal por su conducto y se creó el Recurso de Hecho contra las posibles denegatorias. El principio "solvet et repete" carecía de rigidez y era opcional que el contribuyente para formular la apelación por ante la Administración General sustituyera el pago por el afianzamiento, pero se cumplía de manera inflexible cuando se tratara de recurrir ante la Corte contra las sentencias dictadas por el Tribunal.

En 1958, una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta mantuvo la misma organización del Tribunal. No obstante, estableció que la postulación de candidatos a jueces y su integración se haría en la forma prevista por la Ley Orgánica del Poder Judicial. A causa de esta reforma, ya no era el Ministro de Hacienda quien debía hacer las postulaciones a la Corte para los correspondientes períodos constitucionales, sino el Ministro de Justicia. Como norma importante se introdujo en dicha reforma, que al contribuyente vencido totalmente en el recurso se le imponía el pago de interés del uno por ciento sobre la liquidación recurrida, a menos que el Tribunal, mediante exposición motivada en la misma sentencia lo eximiera de dicho pago por considerar que había tenido motivos racionales para litigar.

La Ley de 1961 reprodujo lo anterior. A raíz de ella, los abogados fiscales de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, entre quienes nos contábamos nosotros, comenzamos a propugnar por la creación de un nuevo Tribunal de Apelaciones, en vista de la multiplicación de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes para ese entonces y el grave daño que al uno y a los otros ocasionaba la paralización de los procesos, desde un punto de vista económico. En

1963, quien esto escribe, rindió un informe al Ministro de Hacienda de aquel entonces, en el que probaba con datos de absoluta seriedad la situación que se plantearía en el futuro, si no se creaban de inmediato cuando menos dos Tribunales más. Con la colaboración del Administrador General del Impuesto sobre la Renta, se logró que el Ministro de Hacienda, en conversaciones con el Ministro de Justicia, lograra la creación de un Tribunal más, cuya integración, sin embargo, requirió mucho tiempo no sólo porque a pesar de estar presupuestado no aparecería el decreto que lo creara sino porque, una vez dictado éste, no se conseguían los candidatos para integrarlo, debido a que la Ley exige versación en Derecho Fiscal y, no obstante, los sueldos que devengan dichos jueces no se compadecen con la experiencia y la especialidad que se les exige ni con su categoría de Tribunal especializado. De manera que para el último trimestre de 1966, ya existían en Caracas, con jurisdicción en toda la República, dos Tribunales de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.

LA NATURALEZA DEL RECURSO

El Recurso Contencioso-Fiscal, como se deduce de lo expuesto anteriormente, es jurisdiccional-judicial. Dentro de la órbita de esta última rama del poder público, por las características peculiares de la Legislación venezolana, se deciden las controversias que la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento suscite entre los contribuyentes y el Fisco Nacional. El Contencioso-Fiscal, originado en el Contencioso de Anulación, sin embargo, guarda la característica de que, en conocimiento del mismo, el juez puede caer al fondo de la controversia y no sólo anular el acto administrativo, de una manera simple, sino también reformarlo y sustituirlo por otro. Es una facultad jurisdiccional de revisión, en virtud de la cual el juez tiene competencia para examinar, como ya quedó explicado, tanto desde el punto de vista formal como sustancial, el acto administrativo.

El Contencioso-Fiscal en la Legislación venezolana, concretamente, en lo que atañe al Impuesto sobre la Renta, procede contra todo acto definitivo de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, con motivo de la aplicación de esa Ley especial y sus Reglamentos, no sólo porque el acto agote la vía administrativa, sino porque, vencido el término para que se produzca, no obstante, no se haya producido. Si bien el artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta parece indicar que el Recurso Contencioso-Fiscal se intente exclusivamente

contra liquidaciones emanadas de la Administración, el artículo 136 *ejusdem* señala, como competencia de los Tribunales especiales a los cuales se adscribe el conocimiento de ese Recurso, las siguientes materias: 1º Conocer de todas las controversias entre el Fisco y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. 2º Conocer de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes, con motivo de los reparos que formule la Contraloría General de la República en la aplicación de esa Ley y su Reglamento. 3º Conocer de las impugnaciones que formulen los contribuyentes contra multas impuestas por incumplimiento de esta Ley. Y 4º Cumplir las demás atribuciones que les señalen las leyes y reglamentos. De manera que son bastante amplias las atribuciones de estos Tribunales y, por consiguiente los actos susceptibles de ser impugnados por este Recurso.

El Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta, precisamente, en sentencia N° 352 de 11 de agosto de 1967, hace un estudio muy interesante en cuanto a la naturaleza y finalidad del Contencioso-Fiscal, a la luz de nuestras disposiciones nacionales. Dice así, el mencionado Tribunal:

“El Recurso Contencioso-Fiscal a que se contrae el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con las normas atributivas de competencia a los Tribunales de Impuesto sobre la Renta previstas en el Título 13, Capítulo 3º de la citada Ley, ha de entenderse en sentido amplio en consideración de su naturaleza y finalidad, de manera que él puede ser ejercido no sólo contra actos administrativos de liquidación, sino también dirigido a enervar decisiones administrativas que causen estado en virtud de controversias entre el Fisco y los contribuyentes con motivo de la aplicación de la Ley y su Reglamento, según lo previene el Estatuto impositivo en su artículo 136, atribución primera de los Tribunales de Impuesto sobre la Renta”.

“El examen de las actas procesales revela que en el presente caso se trata de un Recurso Contencioso-Fiscal contra un acto administrativo emanado de la oficina liquidadora de Impuesto sobre la Renta, mediante el cual se declara la gravabilidad de un enriquecimiento que la contribuyente aprecia exento del tributo, con lo cual plantea una situación atinente a su capacidad contributiva, esta sola circunstancia, a juicio del Tribunal, caracteriza la procedencia del Recurso interpuesto, conforme a lo previsto por el artículo 136, Ordinal 1º de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Y, como quiera que la sentencia cuyas partes pertinentes venimos transcribiendo, se refería, justamente a la decisión de un Recurso de Hecho, en virtud de la cual el Tribunal mandó admitir a la Administración un Recurso Contencioso-Fiscal denegado contra la decisión administrativa que a su vez rechazaba una reclamación de aquélla a que se refiere el artículo 126 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Tribunal agregaba:

“La particularidad que concurre en la citada planilla, es decir, su emisión con fundamento en los solos datos contenidos en la declaración, la reviste de la firmeza que dimana de la voluntad expresada sin apremios por la contribuyente en la formulación de aquella, y por lo tanto el Fisco queda en condiciones de exigir el crédito liquidado dentro del término que al efecto dispuso pero ello no autoriza a cercenar el legítimo derecho de los contribuyentes para modificar una situación tributaria que luego de manifestada se aprecie errada en su contenido, tanto más, cuanto que el Fisco “no exige ni aspira a obtener de los contribuyentes sino lo que la Ley les impone”.

INTERPOSICION Y TRAMITACION

Los requisitos de interposición del Contencioso-Fiscal guardan mucha semejanza con lo que la Ley establece para el Recurso de Reconsideración Administrativa, como ya hemos visto. En efecto: el término dentro del cual debe interponerse (artículo 127 de la Ley), es el de quince (15) días hábiles, los cuales comienzan a contarse a partir: a) a contar de la fecha del recibo de la planilla de liquidación; b) o a partir de la notificación formal del acto administrativo recurrible; o c) a partir del desestimiento del Recurso de Reconsideración Administrativa, si éste hubiera sido interpuesto previamente y se hubiere desistido de él; o d) de la fecha de notificación de la Resolución administrativa que decidió el Recurso de Reconsideración; o e) desde el vencimiento del lapso establecido para decidir dicho Recurso de Reconsideración Administrativa, es decir: de los anteriores momentos a partir de los cuales comienza a correr el término de quince (15) días hábiles para interponer el Recurso Contencioso-Fiscal, debe concluirse que dicho Recurso siempre pueda ejercerse contra un acto que cause estado y agote la vía administrativa, bien sea porque desde un punto de vista positivo la Administración haya decidido lo conducente al caso planteado, o por que vencido el término dentro del cual puede pronunciar esa decisión, sin embargo, no lo haya hecho así. El artículo 225 regla-

mentario ha querido ampliar el texto del 127 de la Ley y ha agregado que este Recurso “procede contra todo acto administrativo expedido con motivo de la aplicación de la Ley y de este Reglamento y deberá interponerse a través de la Administración General del Impuesto sobre la Renta dentro del término de quince (15) días hábiles, contados a partir de la fecha de recibo de la planilla de liquidación o de la notificación formal del acto administrativo recurrible, etc...”. El propio artículo 127 de la Ley ya citado, ordena que este recurso Contencioso-Fiscal se interponga a través de la Administración General del Impuesto y el 128 agrega que en el escrito correspondiente deberá expresarse las razones de hecho y de derecho en que se fundamente el Recurso y que tal escrito, así como sus anexos, podrán ser remitidos por intermedio de un juez o de un notario público. Por su parte, el párrafo único del artículo 225 reglamentario, establece que las administraciones seccionales y fiscalías del Impuesto, deberán recibir los escritos y demás anexos contentivos de Recursos que interpongan contribuyentes domiciliados en las respectivas jurisdicciones, los cuales remitirán dentro de un plazo no mayor de diez (10) días hábiles a la Administración General. En otras palabras: el Recurso Contencioso-Fiscal puede ser interpuesto a través de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, entendiéndose por ella no sólo el despacho de la Administración General sino, además, las seccionales o fiscalías dependientes de esa Administración General y cuya sede se encuentre en el domicilio del contribuyente, o por intermedio de un juez o de un notario público. Lo que se precisa, en fin, es que un funcionario competente dé fe del día en que se ha interpuesto el Recurso. En cuanto a la persona o personas que pueden interponerlo nada dice la Ley al respecto. No obstante, es necesario pensar que al haberlo omitido se entiende que pueden recurrir por el Contencioso-Fiscal todos quienes tengan un interés directo y actual, que pueda ser lesionado por el acto administrativo susceptible del mismo, desde el punto de vista económico, bien sea personalmente o por intermedio de apoderados judiciales legalmente constituidos, pero en todo caso, asistidos por un abogado, ya que, de lo contrario se violaría la Ley de ese ejercicio profesional.

Para interponer el Recurso Contencioso-Fiscal, el contribuyente o interesado no sólo deberá garantizar o pagar el monto de las liquidaciones impugnadas, si las hubiere, sino, además, las resultas del juicio (artículo 120 de la Ley) que podrán ser estimadas, a juicio de la Administración, hasta un máximo del diez por ciento (10%) del monto

recurrido. Para tal efecto, los registradores, notarios y jueces, deberán despachar en un plazo no mayor de setenta y dos (72) horas las diligencias relativas a los documentos que les sean presentados para constituir las correspondientes garantías. El Reglamento, al referirse a este punto, lo que hace es transcribir las disposiciones de la Ley.

ADMISION E INADMISION DEL RECURSO

Como hemos podido observar a través del articulado de la Ley, es a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, es decir, al Administrador General, a quien compete oír o denegar el Recurso Contencioso-Fiscal interpuesto por su conducto. Es decir, la nueva Ley transcribió un error muy combatido por todos los especialistas de esta materia. No sólo constituye una desviación jurídica el hecho de que un Recurso de tal naturaleza se interponga por conducto de una oficina administrativa, sino que sería necesario que en esa oficina administrativa existiera un personal de abogados altamente calificados y absolutamente imparciales y eficientes, para que dicho sistema no fuera entorpecido, y es más: para que él no se prestara a abusos y atropellos, hasta el punto de que la Administración pierda el sentido de equidad e imparcialidad que dice tener y aparezca, de pronto, por conducto de sus abogados como una parte en proceso y defendiendo intereses privados, en un proceso de derecho privado. Grandes abusos pueden cometerse en perjuicio de los contribuyentes y los cuales, en una u otra forma, vienen a hacer nugatorios los propios Recursos que la Ley establece, colocando al contribuyente en manos, de quienes, en un momento dado, puedan no tener inconveniente en apadrinar injusticias y defenderlas, no como funcionarios de buena fe, sino como personas prevalidas de una posición oficial y que buscan cerrar todo camino de impugnación a los actos administrativos, dentro de un espíritu de grupo incompatible con las funciones que se les hayan encomendado. Gran cuidado debe tener el Ministerio de Hacienda en la selección de las personas por cuyas manos pase la sustanciación de estos Recursos. No sólo porque en virtud de ellos se discuten a veces cuantiosas sumas de dinero, sino porque, muchas veces, un error o una actitud personal poco digna de la función que se desempeña pueden acarrear una injusticia irreparable para un ciudadano y un desprestigio para la Administración muy difícil de subsanar en el futuro.

Recibido el Recurso por el Administrador General, a éste corresponde computar los días hábiles transcurridos para verificar si la inter-

posición del mismo fue o no dentro del término; calificar la garantía y aceptarla o pedir que se amplíe o se sustituya; y, en fin, establecer si se cumplieron los requisitos que señala el Capítulo 2 del Título 12 de la Ley. Si el Recurso ha sido interpuesto dentro del término; si la interposición del mismo ha sido por persona que tenga un interés directo y actual, o por medio de apoderado que reúna las condiciones que exige la Ley para ser apoderado judicial, y si, en caso de que haya liquidación, la garantía es suficiente, el Administrador General oirá dicho Recurso y, en caso contrario, lo denegará. El artículo 227 del Reglamento establece un plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la fecha del ingreso del Recurso a la Administración General, para que ésta, por auto expreso, dentro de dicho lapso, decida una de estas dos cosas; o proceder a estudiar la reconsideración a que se refiere el artículo 130 de la Ley o remitir el expediente al Tribunal de Impuesto sobre la Renta que habrá de conocer de la controversia. Nos da la impresión bastante fundada de que el artículo 227 reglamentario constituye un exceso de dicha facultad. En efecto: si el Administrador General oye el Recurso, lo cual deberá hacer lo más pronto posible al recibo del mismo, e inmediatamente vencido el término que haya habido para interponerlo, puede proceder a estudiarlo y, dentro de ciento veinte (120) días hábiles, a contar de la fecha de la interposición de dicho Recurso, podrá reconsiderar parcial o totalmente el acto o los actos recurridos, previa solicitud al contribuyente de informaciones o probanzas que considere necesarias para ilustrar su criterio sobre el particular. Queda un poco difícil, si se quiere ser leal a la terminología, ordenar que la Administración dicte autos y más aún establecer un plazo que no existe en la Ley, y el cual, indudablemente, coarta al Administrador General el ejercicio de su facultad de reconsiderar los propios actos de su Despacho, lo cual constituye una equivocación muy dañina para las relaciones fisco-contribuyentes, ya que por fuerza de ella, en determinados momentos el Administrador General verá menoscabada esa facultad.

LA RECONSIDERACION EN ESTE RECURSO: NATURALEZA, POSIBILIDAD Y FUNDAMENTOS

Como quedó anotado, el artículo 130 de la Ley establece que el Administrador General del Impuesto sobre la Renta podrá reconsiderar el acto, objeto del Recurso Contencioso-Fiscal, dentro del plazo de ciento veinte (120) días hábiles a contar de la fecha de interposición del mismo; que vencido ese término sin que hubiese habido pronun-

ciamiento deberá la Administración remitir las actuaciones al Tribunal en el estado en que se encuentren, pero que tal facultad de reconsideración no es procedente cuando se hubiere ejercido previamente el Recurso de Reconsideración Administrativa.

La reconsideración de que trata el anterior artículo citado, aun cuando coincide en su nombre con el del Recurso a que se refiere el artículo 116 de la propia Ley, sin embargo consiste en una facultad de carácter discrecional que el Legislador ha otorgado al Administrador General en el sentido de que éste, obligado a velar por la legalidad de sus actos y de los de sus subalternos, pueda re-verlos y, como consecuencia de ello, restablecer la legalidad que haya podido ser violada, o corregir, simplemente, cualquier interpretación equivocada de la Ley. Para que tal facultad de reconsideración nazca se requiere que el Recurso haya sido interpuesto previo el cumplimiento de los requisitos que establece la Ley y que, por lo tanto, haya sido oído. El acto que concierne a oír todo Recurso interpuesto siempre hemos pensado que debe consignarse en una Resolución la cual debe dictarse dentro del expediente contentivo del mismo y no simplemente oírse de hecho, puesto que ello afecta la estabilidad procedimental en cierto modo y contribuye a diferir cualquier decisión de fondo en caso de que pueda haberla. Tal vez ese, y no otro, ha sido el propósito del artículo 227 del Reglamento. Si vencido el lapso de ciento veinte (120) días hábiles, una vez interpuesto el Recurso, la Administración no ha reconsiderado el acto administrativo, objeto del mismo, debe proceder a remitir el expediente al Tribunal competente, entendiéndose que no usó de su facultad discrecional y que el acto recurrido, de hecho, fue confirmado por el propio administrador, pero ello no significa, forzosamente, dentro de nuestra modesta opinión, que en el lapso que media entre el vencimiento de ese término y la remisión del expediente al Tribunal no tenga validez legal cualquier reconsideración parcial o total que el Administrador realice, ya que han sido unánimes y reiteradas la Jurisprudencia y la Doctrina Nacionales, en el sentido de coincidir en cuanto a que no sólo es una facultad la que tiene la Administración de reconsiderar sus actos sino que, además, es un deber. El artículo 227 del Reglamento en su párrafo 3º, en lo que atañe al significado de la reconsideración, confunde y anarquiza los conceptos: en ese párrafo se expresa que si la reconsideración resultare totalmente desfavorable al recurrente, la Administración hará su notificación y dispondrá la remisión del expediente con todas las actuaciones al Tribunal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de la reconsideración. Es decir: el artículo regla-

mentario pretende que existe reconsideración cuando no se reconsidera y sin un criterio definido de economía procedimental, tal error ha dado por resultado que la Administración del Impuesto distrae funcionarios en elaborar largas Resoluciones que transcriben las que han servido de base a actos de liquidación impugnados y estas Resoluciones las notifica a los contribuyentes que han recurrido, agregando a ello el error (que trata de convertirse en vicio administrativo) de desglosar de hecho las planillas recurridas del expediente del Recurso y remitirlas, de nuevo, a quien lo ejerció contra ellas, con el objeto de recomendar su pago, cuando ya el contribuyente o interesado han interpuesto el Recurso Contencioso-Fiscal y han expresado las razones de hecho y de derecho que le sirven de fundamento, porque la propia Ley así se lo ha exigido. La Administración no debe elaborar Resolución alguna a menos que del estudio del Recurso resulte una reconsideración del acto que lo originó, y la cual pueda ser parcial o total. En el primer caso, deberá anular las planillas y emitir otras por el monto correspondiente. El Recurso interpuesto contra las planillas originales continuará el procedimiento legal pero sólo en lo desfavorable al recurrente y sobre lo cual versará. (Parágrafo 3º del artículo 227 del Reglamento). Se ha preguntado en algunas oportunidades si en el supuesto caso de una reconsideración parcial debe producirse una nueva garantía que identifique las nuevas planillas que han sido resultado de la reconsideración y que se refieran a los nuevos montos o cantidades expresadas en ellas. Creemos que no es necesario porque la Resolución que manda emitir'as anula las anteriores y declara que ellas sustituyen a las originales. Con este mismo criterio el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta opinó en un caso concreto que una garantía legalmente constituida cubría los actos de liquidación sustitutiva que fueran emitidos como resultado de haberse interpuesto un Recurso de Apelación.

Si la reconsideración es totalmente favorable al recurrente, la Administración lo notificará a éste, tramitará la anulación de las planillas, archivará el expediente y dispondrá la inmediata liberación de la garantía. (Parágrafo 2º del artículo 227 del Reglamento).

En caso de que no ocurra la reconsideración parcial o total y que la Administración por vencimiento del término para ello establecido, deba remitir al Tribunal competente tanto al escrito del Recurso como todas las demás piezas del mismo, el expediente así formado deberá contener, además, actas, ajustes de rentas, las planillas de liquidación recurridas o la Resolución original contentiva de su notificación,

certificación de la garantía prestada y la Resolución administrativa sobre la reconsideración facultativa, si la hubo, y certificación de los días hábiles transcurridos en la Administración: a) desde la fecha de recibo de las planillas o de notificación del acto recurrible hasta la fecha de interposición del Recurso, y b) desde la fecha de interposición del Recurso hasta la fecha de remisión del expediente al Tribunal. (Artículo 228 del Reglamento). Vale la pena referirnos, someramente, al párrafo único del segundo aparte del artículo 130 de la Ley, en concordancia con el artículo 229 del Reglamento, y el cual dispone que la facultad de reconsideración prevista en ese artículo no es procedente cuando se hubiere ejercido previamente el Recurso de Reconsideración Administrativa. Y queremos referirnos expresamente a él, porque, aun cuando nadie ha escrito sobre el particular, algunos han pretendido interpretar dicho párrafo de una forma absolutamente restrictiva, en el sentido de que por la simple interposición del Recurso de Reconsideración Administrativa, aun cuando de inmediato se desista de ese procedimiento y se interponga el Recurso Contencioso-Fiscal, ya el Administrador General no podrá reconsiderar su propio acto o el de sus subalternos, lo cual es completamente absurdo, porque sería colocar en manos del recurrente la posibilidad de impedir que el Administrador General por una u otra vía pudiera reconsiderar dicho acto. En efecto: bastaría con que un contribuyente interpusiera el Recurso de Reconsideración Administrativa y de inmediato desistiera del mismo para que, de acuerdo con esa interpretación, el Administrador General no pudiera hacer uso de la facultad de reconsiderar su propio acto que se le otorga en presencia de un Recurso Contencioso-Fiscal, función de una extraordinaria importancia y de orden público de la cual, de ninguna manera, puede ser privado caprichosamente el Administrador. Cuando la Ley expresa que la facultad prevista en el artículo 130 no es procedente cuando se hubiese ejercido previamente el Recurso de Reconsideración Administrativa, tal disposición se refiere a que habiendo estado en posibilidad de decidir y habiendo decidido el caso el Administrador General, por la vía del Recurso de Reconsideración Administrativa, no pueda volverlo a decidir por vía de reconsideración discrecional. En otras palabras, que el Administrador General no puede decidir dos veces el mismo caso, primero por la vía del Recurso de Reconsideración y luego por la vía de la reconsideración discrecional, entendiéndose como expresamente lo entiende el Legislador, que en el Recurso de Reconsideración Administrativa no sólo existe una decisión cuando ésta se pronuncia sino cuando agotados todos los términos legales, no es pronun-

ciada oportunamente. De manera que ejercer el Recurso de Reconsideración Administrativa, para los efectos del párrafo único del artículo 130 de la Ley, no debe interpretarse como una simple interposición o introducción o presentación del Recurso de Reconsideración Administrativa, sino como el agotamiento de esa fase administrativa, hasta la decisión final, expresa o presunta, de acuerdo con la Ley.

FUNDAMENTOS DE LA RECONSIDERACION

Para finalizar, debemos advertir que los fundamentos de la reconsideración discrecional, después de interpuesto el Contencioso-Fiscal, se resumen en el restablecimiento de la legalidad que se haya violado por virtud del acto o los actos objeto del Recurso y, en consecuencia, siempre habrán de ser jurídicos los fundamentos de esta reconsideración. Sin embargo, como quiera que el Ejecutivo Nacional por disposición del artículo 78 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional está facultado para resolver los casos dudosos o no previstos en las leyes fiscales, procurando conciliar siempre los intereses del Fisco con las exigencias de la equidad, y que por virtud de una Ley especial (la de Impuesto sobre la Renta) es al Administrador General a quien compete la reconsideración administrativa de los actos originados en su Despacho, no dudamos en pensar que ante la presencia de casos dudosos o no previstos por la Ley y sólo por vía de reconsideración administrativa, el Administrador General puede resolver un caso o casos determinados atendiendo a la equidad y a la conciliación de los intereses del Fisco Nacional y de los contribuyentes.

RECURSO DE HECHO

Habíamos dicho que, por virtud de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es al Administrador General a quien concierne oír o denegar el Recurso Contencioso-Fiscal, por su conducto interpuesto para ante el Tribunal de Impuesto sobre la Renta. El artículo 131 de la Ley establece que: "Cuando el Recurso previsto en este capítulo fuere negado podrá recurrirse de hecho dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación de la negativa; en este caso el Tribunal de Impuesto decidirá sobre la procedencia del Recurso dentro de las seis (6) audiencias siguientes a la introducción de éste". Es decir: La Ley de Impuesto sobre la Renta, introduce un Recurso denominado de Hecho, traído de la Legislación Civil, y encaminado a servir de control en cuanto a que la Administración del Impuesto sobre la Renta no pueda denegar arbitraria o ilegalmente un recurso interpuesto por su conducto.

(Continuará)

Sentencias - 1 al 7

1.—356.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CASO: COMPAÑIA ANONIMA RIOKA).—DE 30 DE ABRIL DE 1968.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—PERENCION DE LA INSTANCIA.

"De conformidad con el artículo 201 del Código de Procedimiento Civil, aplicable éste supletivamente en caso de imprevisión de la Ley de Impuesto sobre la Renta, toda instancia se extingue por el transcurso de tres años sin haberse ejecutado durante ellos ningún acto de procedimiento.

Ahora bien, el último acto de procedimiento practicado en el presente juicio tuvo lugar el día 22 de mayo de 1961, fecha en que el representante del Fisco pidió fijar oportunidad para oír informes, de modo que a partir de la citada fecha 22 de mayo de 1961, hasta el 28 de febrero de 1967, en que se produjo la solicitud de declaratoria de perención, no se ha ejecutado en el presente juicio ningún acto de procedimiento y ha transcurrido en consecuencia un lapso que excede del término de tres años requeridos por el citado artículo 201 del Código de Procedimiento Civil para que opere la perención de pleno derecho. De lo expuesto el Tribunal concluye que la solicitud de perención de la instancia en este proceso, es procedente; y así lo declara.

Y en cuanto respecta a los efectos de tal declaratoria sobre el reparo formu-

lado por la antiguamente denominada Contraloría General de la Nación, el Tribunal observa:

El artículo 204 del Código de Procedimiento Civil determina los efectos de la perención, al establecer textualmente que:

"La perención no extingue la acción, ni los efectos de las decisiones dictadas, ni las pruebas que resulten de los autos, pero hace nulo el procedimiento".

"Cuando el juicio en que se verifique la perención se halle en apelación, la sentencia apelada quedará con fuerza de cosa juzgada".

La norma procedimental transcrita contempla pues dos situaciones diferentes en cuanto a los efectos jurídicos de la perención de la instancia según ésta se opere estando o no el juicio en apelación. En el primer supuesto, o sea, cuando la perención se realiza en causa en estado de apelación, la decisión apelada queda con fuerza de cosa juzgada, por lo que en realidad lo que perime no es tanto la instancia sino el recurso de alzada.

En el segundo supuesto, o sea, cuando la perención se consuma en una

causa que no se halla en apelación, el actor conserva su derecho a deducir nuevamente su acción cuando a bien lo tenga, salvo el caso de retardo perjudicial previsto en la Ley o salvo el caso de que impedimentos legales le vedan la posibilidad de recomenzar el proceso; igualmente el actor conserva el derecho de aprovechar los efectos de las decisiones interlocutorias dictadas y de las pruebas evacuadas. Pero para el cabal ejercicio de estos derechos el demandante tiene necesariamente que iniciar un nuevo procedimiento, vale decir, recomenzar la instancia mediante el impulso procesal de una nueva demanda, pues la instancia perimida queda sin validez como consecuencia de la nulidad decretada por el propio legislador.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la perención se ha consumado y declarado en juicio deferido a la competencia de este Tribunal, en virtud de apelación propuesta contra reparo resultante de decisión administrativa dictada por la antigua Contraloría General de la Nación, a cuyos fines la Ley establece un término perentorio de quince días, por lo cual ninguna eficacia jurídica puede atribuirse al Recurso de Apelación oportunamente interpuesto contra el reparo impugnado, pues los efectos de la perención de la instancia conllevan la nulidad de todos los actos de procedimiento, salvo las excepciones expresamente hechas por el legislador, entre las cuales no figura, ni podría figurar sin que se incurriera en una contradicción procesal, la demanda o apelación, pues entonces no habría propiamente una nue-

va instancia sino la prosecución de una instancia ya comenzada y parcialmente anulada, lo cual no corresponde a la institución de perención en nuestro ordenamiento adjetivo. La apelación contra dicho reparo hay que tenerla como nunca interpuesta pues la perención borró su existencia junto con la de los demás actos del proceso, salvo las pruebas evacuadas y las decisiones interlocutorias dictadas.

No sería éste el único caso en que la perención de la instancia de un juicio en primer grado jurisdiccional enerve o extinga indirectamente la vida de la acción. Borjas trae a colación a tal respecto los casos de prescripción de la acción ejercida como consecuencia indirecta de la nulidad de la citación a juicio del demandado que la había interrumpido, y los de las acciones interdictales que, como no pueden ser propuestas "sino dentro del año siguiente al hecho motivo de la querrela, si llega a perimir la instancia en que se las intente no podrían volverse a proponer, pues el año dentro del cual pueden serlo fenecerá mientras corre el trienio necesario para que se verifique la perención".

Es de observar que soluciones legislativas de países extranjeros de avanzado desarrollo en la sistemática del Derecho Adjetivo, han acogido en sus ordenamientos Contencioso-Administrativos el principio de imprimirle firmeza a la decisión administrativa que ha sido objeto de un juicio en que se realice la perención de la instancia, aún en el primer grado de la jurisdicción.

Por lo expuesto, este Tribunal Pri-

mero de Impuesto sobre la Renta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara perimida la instancia en el presente juicio, e igualmente declara que el expresado reparo adquiere en tal virtud fuerza de acto administrativo definitiva-

mente firme y puede ser cobrado ejecutivamente mediante la respectiva planilla de liquidación".

(1) La 357 (Caso: Quimotrop), no se reproduce por ser similar a la 356.

2.—358.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DE 17 DE JUNIO DE 1968 (CASO: DR. EUDORO VAN DER BIEST).—PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—SIN LUGAR.

HONORARIOS: Disponibilidad.

"Los honorarios a que se contrae el presente juicio ingresaron al patrimonio del contribuyente en el año de 1960, o sea en ocasión de su perceptibilidad por virtud del acta de Remate antes mencionada y ésta viene a ser por imperativo legal (artículo 1º, Parágrafo Segundo, Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio) la ocasión para ingresar al Fisco lo que a éste corresponde en concepto de impuesto; ninguna razón de orden legal existe para pretender que la oportunidad del gravamen sea otra que aquella en que el beneficio llegó a poder del contribuyente, pues mientras éste no lo había percibido, sólo tenía una mera expectativa de recibirlo y el Fisco no podía por tanto requerir como en efecto no lo hizo, la carga impositiva establecida por la Ley, ya que en nuestro sistema tributario el gravamen a la renta no sólo está referido a las circunstancias

que la originan, sino también a su disponibilidad y otras condiciones objetivas que determinan legalmente la gravabilidad de aquélla.

En sentencia Nº 355 del 5-3-68, en un caso semejante al de autos, este Tribunal dijo lo siguiente, que ratifica en la presente oportunidad: ... "algunas de las referidas circunstancias, como es el caso en estudio, pudieron haber acontecido en determinadas oportunidades comprendidas dentro de ciertos ejercicios gravables, pero la disponibilidad del enriquecimiento advino en un ejercicio distinto, en este caso la Ley es terminante en el sentido de que el gravamen sólo procede cuando el contribuyente tenga la disponibilidad de la renta. Teorizar acerca del hecho generador del tributo por lo que respecta a beneficios computables dentro del Capítulo III de la Ley aplicable al caso de autos, es cuestión que posiblemente tenga valor e influya en el gravamen en otros países,

pero no en el nuestro donde el hecho generador está referido, entre otras exigencias, a la disponibilidad, conforme lo previene el ya citado Parágrafo Segundo del Artículo 1º de la referida Ley".

La Ley fiscal, eminentemente objetiva, no puede entrar a considerar lo que pudo o debió hacerse y no se hizo, o simplemente contemplar las consecuencias de haber elegido una vía y no otra, como lo alega el recurrente en sus diversos escritos de autos, pues ello va

contra la esencia económica que informan el proceso de la tributación directa en nuestro medio; como actividades que corresponden por su calidad a la Cédula VI (profesionales no comerciales), los ingresos profesionales constituyen objeto de gravamen para el titular de los mismos al momento en que efectivamente entran a formar parte de su caudal patrimonial, es decir, cuando por efecto de la disponibilidad requerida por la Ley, le son pagados o acreditados en cuenta, sin condiciones ni presupuestos que obstaculicen su libre aprovechamiento.

3.—359.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DE 4 DE JULIO DE 1968 (CASO: KENNETH DARREL HOLMES).—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—CON LUGAR.

MATERIA GRAVABLE

Enriquecimientos.

"Conforme se infiere de la narrativa de esta sentencia la cuestión litigiosa sometida a la jurisdicción de este Tribunal plantea el problema de la legitimidad del acto administrativo mediante el cual se atribuye al contribuyente Kenneth Darrel Holmes un incremento de Bs. 11.273,90 en su enriquecimiento gravable declarado para el año de 1960, proveniente aquél de partidas pagadas por su empleador —la General Electric de Venezuela, S. A.— para el "transporte de sus efectos personales, etc." desde el exterior a Venezuela.

A tal respuesta el Tribunal observa:

El artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 19-12-58, que es el ordenamiento aplicable, por su vigencia temporal, al caso sub-judice, disponía que "toda persona o comunidad pagará el impuesto que esta Ley autoriza por los enriquecimientos netos y disponibles que obtenga en virtud de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país".

Con arreglo a la norma transcrita, el gravamen incide sólo sobre los enriquecimientos, es decir, sobre los incrementos del patrimonio de las personas y comunidades, en los cuales deben concurrir, además, los requisitos de que sean

netos, disponibles y que provengan de actividades económicas o de bienes situados en el país, es decir, se permite, por una parte, la deducción de las partidas autorizadas por la Ley en cada capítulo o cédula y por la otra se requiere que el enriquecimiento sea territorial y además que su beneficiario pueda usar y gozar de él sin impedimento jurídico alguno. En el caso en estudio el Tribunal considera que tales presupuestos legales no concurren, puesto que no se produjo ningún incremento en el patrimonio del contribuyente con el solo hecho de darle las facilidades necesarias para su traslado y el de sus efectos personales a los fines de la prestación de los servicios en Venezuela que tenía convenido suministrar, el desembolso realizado por la empresa contratante constituyó una erogación necesaria para ella conforme a lo previsto por el contrato de trabajo, tal como lo asienta la propia investigación en acta N° 212-G. E., haciendo así posible la obtención de los servicios del trabajador, la labor de éste en el país viene a constituir la actividad económica productora de la renta gravable, de otra manera caeríamos en la absurda posibilidad de gravar en cabeza de Holmes la partida reparada aún cuando aquél, por motivos extraordinarios, de fuerza mayor o por causas fortuitas, no hubiera podido suministrar su asistencia a la empresa contratante.

La razón fundamental y única traída tanto en el acta fiscal que concretó el reparo como en las conclusiones de informes ante este Tribunal, es una sentencia dictada por la Junta de Apela-

ciones del Impuesto sobre la Renta, cuya transcripción aparece en otra parte de este fallo. Cabe señalar respecto de tal argumentación que en aquella oportunidad la citada Junta de Apelaciones no resolvió un caso similar al de autos, sino que entonces se trataba, como evidentemente se colige de dicha decisión, que la cuestión debatida se refería a la procedencia o improcedencia de la deducción de determinadas partidas de gastos realizados por una empresa a objeto de traer del exterior cierto personal que debía suministrarle sus servicios en Venezuela, y sólo de manera incidental, pero sin ser la cuestión debatida, dicho Organismo expresó que tales pagos constituían renta del capítulo VII de la Ley, cédula secta, gravable a cargo del empleado traído del exterior. Si esto es cierto, no lo es menos que esta decisión de la Junta de Apelaciones se produjo bajo el imperio de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 12-11-48, que rigió hasta el 31-12-55 y del Reglamento del 25-4-49, por lo cual es de presumir que erogaciones de la naturaleza indicada hayan sido catalogadas como "viáticos" por el organismo sentenciador y entonces computables como renta del capítulo VII de aquella Ley, que se refería al "impuesto sobre sueldos, ensiones y otras remuneraciones" y en su artículo 20 expresamente ordenaba computar los "viáticos" dentro de la materia gravable. Pero el caso de autos es distinto, ya se dijo en otra parte, que la normativa a él aplicable era la contenida en la Ley de 19-12-58; en este Estatuto Impositivo, el Capítulo VIII se refiere al impuesto

sobre los sueldos, pensiones y otras remuneraciones y su artículo 30 que concreta el gravamen cédular a tales proventos suprimió en su enumeración a los "viáticos", omisión que viene desde la Ley que comenzó a regir el 1-1-56, e igualmente lo hizo el Decreto Reglamentario de la misma, tal prescindencia ha de interpretarse, como es lógico, en el sentido de que el legislador excluyó del gravamen esas cantidades que se dan a los empleados y trabajadores en forma casual y extraordinaria, no como contraprestación a su labor, sino como compensaciones necesarias para que pueda desarrollar o prestar sus servicios, así lo

ha reconocido la propia Administración Fiscal, en efecto, al comentar en el Boletín Extraordinario N° 35, las innovaciones de la Ley promulgada el 26-7-55, expresa lo siguiente: "En el capítulo VIII (del impuesto sobre sueldos, pensiones y otras remuneraciones) se suprimió de la enumeración de lo gravable, por este Capítulo la palabra VIATICOS, lo que colige como intención expresa del legislador el no considerarlos como gravables". Y ello es lógico que así sea, pues tales suministros en nada enriquecen al trabajador pues no son para su directo beneficio, sino medios necesarios para que pueda prestar su labor".

4.—360.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DE 8 DE JULIO DE 1968.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ (CASO: COVENAL).—RECURSO DE HECHO CON LUGAR.

RECURSO CONTENCIOSO-FISCAL:

Oportunidad.

"Siendo oportunidad legal, el Tribunal pasa a dictar su fallo, a cuyo objeto observa:

Conforme se desprende de los autos, la Administración General del Impuesto sobre la Renta se negó a oír el recurso contencioso-Fiscal interpuesto el 14 de noviembre de 1967, por Corporación Venezolana de Aluminio C. A. (COVENAL), contra las planillas de liquidación de impuesto y multa expedidas a

su cargo el 11-10-67, bajo los números 427639 y 427640, con montos respectivos de Bs. 184.828,41 y 139.573,61, al sustentar la nombrada oficina en Resolución N° HIR-100-00412-2, del 13-5-68, el criterio de haber sido extemporáneo el recurso deducido, en razón de que el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta establece el término de quince (15) días hábiles para tal fin y "entre la fecha de recibo de las planillas impugnadas, según constancia de recibo, o sea el 14 de octubre de 1967, y la fecha en que fue interpuesto su escrito de impugnación, 14 de noviembre

de 1967, transcurrieron más de los quince (15) días hábiles señalados por la Ley como término para su interposición, éste en definitiva resulta extemporáneo".

Por su parte, la recurrente sostiene que no es cierta la extemporaneidad del recurso, alegada por la Administración del Impuesto, en virtud de que las planillas objeto de apelación fueron recibidas por ella el 25 de octubre de 1967 y el correspondiente escrito recursorio fue introducido el 14 de noviembre de 1967, o sea dentro del lapso previsto por el artículo 127 de la Ley de la materia. **El Tribunal observa:**

Conforme a lo expresado, la cuestión a decidir se concreta a precisar la fecha en que la contribuyente recibió las planillas objeto del recurso, pues si lo fue el 14-10-67, como lo sostiene la Oficina Liquidadora, evidentemente aquél es extemporáneo, mientras que si por el contrario se acoge la fecha alegada por la recurrente (25-10-67), el recurso aparece interpuesto dentro del término legal, o sea el penúltimo día del lapso —15 días hábiles— acordado a tales fines por el artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues bien notorio es que conforme al Calendario Gregoriano que nos rige, del 25 de octubre de 1967 al 14 de noviembre del mismo año, transcurrieron veintiún (21) días, entre estos tres (3) domingos (días 29-10-67, así como el 5 y el 12 de noviembre) típicamente inhábiles; y también tres (3) sábados (días 28-10-67, y 4 y 11 de noviembre) en que tampoco labora la Administración General del Impuesto sobre la Renta, transcurrió igualmente el día

que dio lugar a la apertura del término establecido por la Ley de la materia para intentar el recurso contencioso-fiscal (día 25-10-67) tampoco computable dentro de aquel término en virtud de la regla de derecho "dies a quo no computatur in termino", acogida por nuestro ordenamiento positivo tanto material como formal, artículos 12 del Código Civil y 150 del Código de Procedimiento Civil.

Ahora bien, en el caso concreto del presente recurso de hecho, la Administración General del Impuesto sobre la Renta sostiene que las planillas de liquidación fueron recibidas por la contribuyente el día 14-10-67 y en autos aparecen producidas por ella, los originales (2) de las constancias de recibo de las planillas Nos. 427639 y 427640, en cuyo texto se lee que fueron dirigidas a Corporación Venezolana de Aluminio C. A., Edificio Gran Avenida, segundo piso, Plaza Venezuela, Caracas. Igualmente aparece que la recepción de tales instrumentos tuvo lugar el día 10-10-67, por una persona que firma "Hermenegildo", la que según la recurrente, es conserje del edificio donde están sus oficinas, pero ningún nexo de trabajo tiene con ella y para probar este alegato promovió la testifical de Hermenegildo Vengoechea y la relación del personal que laboró en la empresa en el año civil de 1967, presentada al Ministerio de Trabajo, conforme al artículo 70 del Reglamento de la Ley del Trabajo.

Pero a juicio de este Tribunal, la prueba fundamental promovida por la recurrente para desvirtuar la aseveración de la Oficina Liquidadora respecto de la

fecha de recibo de las planillas que dieron lugar al recurso contencioso-fiscal, es la de inspección ocular en el libro designado por la mencionada oficina para el despacho de la correspondencia oficial ordinaria a través de la Oficina Principal de Correos de Caracas y en el cual se identifican los despachos que contienen las planillas de liquidación de la serie denominada "especial", destinadas a los contribuyentes de la ciudad de Caracas. Evacuada esta prueba, el Tribunal dejó "constancia expresa de que dichas planillas de liquidación fueron recibidas por la Oficina Principal de Correos de Caracas el día veinticuatro (24) de octubre de mil novecientos sesenta y siete (1967), a fin de su notificación al destinatario Corporación Venezolana de Aluminio C. A., el Tribunal examinó y tuvo en cuenta a los fines de determinar la aludida fecha un sello húmedo que fue estampado por dicha Oficina con el siguiente texto: "República de Venezuela Oficina de Correos 24 de OCT. 1967 Receptoría Oficial Centro Postal de Caracas"."

Los resultados de la citada prueba de inspección ocular, administrada a otras promovidas por el apoderado de la recurrente, como es por ejemplo el sobre que contenía a las tantas veces citadas planillas de liquidación, al cual imprimió la Oficina de Correos de Caracas un sello húmedo que determina como fecha de su recepción la del día 24-10-67, llevan al ánimo de los juzgadores, la convicción de que la fecha inscrita en las tarjetas de "constancia de recibo" —fundamento de la resolución recurrida— no responde

a la verdad puesto que nunca podría entregar el correo el 14-10-67, una correspondencia que recibió el 24-10-67, como ha sido demostrado.

Por último, cabe señalar que aún cuando las planillas recurridas en escrito consignado en la Administración del Impuesto sobre la Renta el 14 de noviembre de 1967, hubieran sido recibidas por la contribuyente el mismo día de su consignación en la Oficina de Correos (24-10-67), el recurso contencioso-fiscal aparece interpuesto en tiempo oportuno, o sea el último día del lapso previsto a tales fines por el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, pues de los veintidós (22) días que corren entre el 24-10-67 y el 14-11-67, es procedente rebajar tres (3) sábados (28-10-67 y 4 y 11 de noviembre) y tres (3) domingos (29-10-67 y 5 y 12 de noviembre) en que no laboran las oficinas de la Administración General del Impuesto, así como el día que dio lugar a la apertura del término (24-10-67), no computable según lo previsto por los artículos 12 del Código Civil y 150 del Código de Procedimiento Civil.

En virtud de las consideraciones que anteceden, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar el presente recurso de hecho y, en consecuencia, dispone que la Administración General del Impuesto sobre la Renta oiga el recurso contencioso-fiscal interpuesto por la empresa Corporación Venezolana de Aluminio C. A.,

contra las planillas de liquidación Nos. 427639 y 427640 emitidas a su cargo

el 11-10-67, con montos de Bs. 184.828,41 y 139.573,61, respectivamente".

5.—361.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CASO: LABORATORIOS PALENZONA).—DE 19 DE JULIO DE 1968.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—SIN LUGAR.

PRESCRIPCION: Actos interruptivos.

"A tal respecto el Tribunal observa:

La Ley de Impuesto sobre la Renta que comenzó a regir el 1-1-56, aplicable al ejercicio en cuestión, disponía en su artículo 90, que la obligación de pagar los impuestos en ella establecidos, prescribía a los cinco (5) años, contados a partir del último día del lapso en que debía hacerse la declaración.

Por otra parte, el artículo 48 de la citada Ley, disponía que "Toda persona o comunidad que obtenga enriquecimientos netos superiores al límite determinado por las exenciones de base establecidas en la presente Ley, deberá declararlos bajo juramento ante el funcionario u oficina y en los plazos que prescriba el Reglamento...". A su vez, el Reglamento establecía en su artículo 7º que "Las personas que ejerzan las actividades a que se refieren los Capítulos IV, V y VI de la Ley, harán la declaración de todas sus rentas dentro de los tres meses siguientes a la terminación del año civil o del período de doce meses que hayan elegido".

Dado el origen de la renta declarada por la recurrente (Capítulo IV de la Ley), el último día del lapso reglamentario para formular su declaración correspondiente al ejercicio 1-12-55 a 30-11-56, era el 28-2-57, y en esta fecha, precisamente fue presentada en la Oficina Liquidadora, según consta en autos. A partir de la citada fecha (28-2-57), y en esta fecha, precisamente fue presentada en la Oficina Liquidadora, según consta en autos. A partir de la citada fecha (28-2-57), conforme a lo previsto en el artículo 90 de la Ley, comenzó a correr el lapso de cinco (5) años a que él se contrae para la consumación de la prescripción, debiendo en consecuencia operarse ésta al transcurrir el día 28 de febrero de 1962.

Tanto la Resolución Nº 00670 del 14-6-62 que determina el reparo formulado a la declaración correspondiente al ejercicio 1-12-55 a 30-11-56, como la planilla de liquidación que concreta el impuesto fueron notificadas a la contribuyente el día 15 de junio de 1962, tal como lo reconoce ésta en su escrito de apelación.

Ahora bien, entre las fechas del 28-2-57 en que fue presentada la declaración del ejercicio y la del 15-6-62, cuando se notificó el reparo formulado a esa misma declaración, evidentemente transcurrió un lapso superior al de 5 años, previsto en el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para consumarse la prescripción extintiva a que él se contrae; pero el Fisco alega en informes, que la prescripción comenzada el 28-2-57, fué interrumpida mediante la emisión de la planilla de liquidación N° 54.876, expedida en tres porciones el día 6 de noviembre de 1957, con monto de Bs. 1.205,85, a cargo de la recurrente, con base en su declaración para el período 1-12-55 a 30-11-56, pagada en sus tres porciones el 12-11-57, según consta en autos, por lo que fundadamente puede presumirse fué recibida por la destinataria con posterioridad a la fecha de su emisión, y de la cual es complementaria la planilla N° 401.300, del 14-6-62, que es precisamente el objeto de esta controversia.

II

En la materia relativa al impuesto sobre la renta, la jurisprudencia, tanto de este Tribunal como de la Corte Suprema de Justicia, ha venido sosteniendo de manera constante, reiterada y uniforme que, entre otros, las planillas de liquidación emitidas con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y notificadas o recibidas por el destinatario, son medios idóneos para interrumpir la prescripción que de los derechos fiscales

esté corriendo a favor de los contribuyentes, jurisprudencia que en esta oportunidad acoge y ratifica, la cual está expresada en los siguientes términos por la Corte Suprema en su sentencia del 15-7-64, que es la más reciente en la materia "el doble mérito que, bajo este aspecto (modalidades abstracta y concreta de la obligación fiscal) puede atribuirse a la expedición de la planilla de liquidación fiscal. Esta, en efecto, al tiempo que interrumpe los derechos del Fisco, o dicho lo mismo de otro modo, la de la obligación abstracta de pagar el impuesto, establecida en la Ley, abre, a partir de la fecha en que su pago se hace exigible, el término de prescripción de la obligación concreta de pagar el impuesto liquidado e individualizado en dicha planilla...". Es decir, cuando se ha liquidado bona-fide el impuesto, la respectiva planilla, al par que interrumpe la prescripción de la obligación abstracta de pagar el impuesto, cuyo lapso había comenzado a correr en la fecha en que debía ser presentada la declaración, inicia el término de prescripción para la obligación concreta de pagarlo, contado a partir de la fecha en que se haga exigible su pago; de modo que al interrumpirse —con la planilla, debidamente notificada— de manera general y absoluta la prescripción de la obligación abstracta de pagar el impuesto, empieza a correr un nuevo lapso de prescripción de cinco años, que ampara, como lo tiene decidido la jurisprudencia, todos los posibles derechos del Fisco relacionados con el ejercicio liquidado.

Sentado como está, que la planilla

de liquidación bona-fide es un medio idóneo para interrumpir la prescripción en materia de Impuesto sobre la Renta, pasa el Tribunal a realizar los cómputos correspondientes a fin de precisar si la pretensión de la recurrente es fundada.

Dado el origen de la renta obtenida por la contribuyente (Capítulo IV de la Ley), el último día del lapso reglamentario para formular la declaración venció el 28 de febrero de 1957, y en esta fecha fué presentada; en consecuencia, la prescripción de los derechos del Fisco se habría consumado, normalmente, para el 28 de febrero de 1962, fecha en que se cumplían los cinco (5) años establecidos en la Ley. No obstante, como las planillas de liquidación bona-fide son medios idóneos para interrumpir la prescripción —según está ya decidido— es evidente que ésta fué interrumpida el 6 de noviembre de 1957, fecha de expedición de la planilla bona-fide N° 54.876, por Bs. 1.205,85, con base en la declaración presentada por la apelante, planilla que fué cancelada el 12-11-57. Se abrió así, un nuevo lapso de prescripción de cinco (5) años que expiraba el 6 de noviembre de 1962, y como la planilla que es objeto de este proceso fué expedida, según consta en los autos el día 14 de junio de 1962 y recibida por la apelante el 15 del mes y año citados, evidentemente, para esta última fecha no habían transcurrido los cinco años a que se refiere el artículo 90 de la Ley de la

materia aplicable al ejercicio reparado. La La prescripción de los derechos fiscales no llegó, pues, a consumarse, y así lo declara el Tribunal.

En cuanto al fondo del reparo que dió origen a esta litis, no controvertido por la recurrente, según ya se expresó en otra parte de esta sentencia y como se desprende de los autos, el Tribunal lo ha examinado y al encontrar que está fundado en derecho, lo confirma. Así se declara.

Por las razones expuestas, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar el presente recurso y en consecuencia confirma la liquidación complementaria N° 401.300, expedida el 14-6-62, por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, a cargo de la contribuyente apelante Laboratorio Palenzona C.A. Industrial, por la cantidad de Bs. 3.846,84.

Se exime a la recurrente del pago de los intereses previstos en el Parágrafo Unico del artículo 92 de la Ley de la materia de 13-2-61, cuyo contenido es similar al del artículo 145 de la Ley hoy en vigor, por considerar el Tribunal que la apelante tuvo motivos racionales para litigar, ya que la cuestión debatida, para la fecha de la interposición del recurso (1962), no había sido aún suficientemente clasificada por la jurisprudencia.

6.—362.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DE 19 DE JULIO DE 1968.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ (CASO: TELARES LOS ANDES S. A.). SIN LUGAR.

REBAJA POR INVERSIONES:

"Las normas aplicables, por su vigencia temporal, al caso de autos, son las contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 19-12-58, y el Reglamento del 11-1-56, en cuyos instrumentos basan los sentenciadores la presente decisión, pues la cuestión sometida al conocimiento del Tribunal se refiere a la declaración de rentas formulada por la recurrente en virtud de sus actividades económicas cumplidas durante el ejercicio comprendido entre el 1-1-59 al 31-12-59; cuestión que conforme se desprende de las actas procesales, se concreta a la interpretación del último aparte del Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la citada Ley de Impuesto sobre la Renta, relativo a la determinación del monto de las inversiones hechas por la contribuyente durante el año gravable a los fines de precisar el porcentaje que tales inversiones guardan con la renta neta global y poder así determinar qué tanto por ciento ha de rebajarse del impuesto complementario progresivo liquidado con arreglo a la tarifa contemplada por el artículo 38 de la Ley. Más precisa y concretamente: si del costo de las inversiones hechas por la contribuyente durante el año gravable, debe deducirse, a los fines de la determinación del porcentaje de inversión, el monto de las de-

preciaciones del ejercicio correspondiente a esas mismas inversiones, tal como lo hizo la empresa; o si por el contrario debe sustraerse del costo de las nuevas inversiones la totalidad de las depreciaciones ocurridas durante el año; no sólo la porción aplicable a las nuevas inversiones, sino también la aplicada a los demás activos de la empresa, es decir, la totalidad de lo deducido por la Compañía en el ejercicio en concepto de depreciación a los fines de la determinación de su renta neta gravable en el Capítulo IV de la Ley (del impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales y otros enriquecimientos), criterio éste último que es el adoptado por el Organismo Reparador. La cuestión, como ya está dicho, reviste interés en virtud del crédito que al impuesto complementario progresivo concede la Ley en su Parágrafo Cuarto del artículo 38, crédito que se determina previa delimitación del porcentaje que guarde la inversión efectuada con la renta neta global obtenida en el ejercicio; la norma legal citada textualmente expresa: "Los contribuyentes que efectúen inversiones en el país, durante el año gravable, para activos fijos representados por equipos destinados a empresas que se dediquen a la elaboración de productos industriales, generación o distribución de energía eléctrica, o de transporte, cuando estas activida-

des quedan comprendidas en el Capítulo IV, o los destinados a las actividades comprendidas en el Capítulo VI, gozarán de una rebaja del impuesto complementario, según la relación entre la inversión y la renta neta global, de acuerdo con la siguiente escala..."

"En el caso de contribuyentes del Capítulo IV indicados al comienzo de este párrafo la reducción de impuesto sólo se aplicará cuando los ingresos provenientes de la venta de artículos manufacturados o de la prestación del servicio alcancen por lo menos al 80% de los ingresos brutos totales del contribuyente por concepto de las actividades señaladas en dicho Capítulo".

"No gozarán de las rebajas de impuesto establecidas por este artículo, aquellas empresas que se dediquen al envasamiento, la empaquetadura, y el empaquetamiento de productos que no hayan elaborado ellas mismas, o a otras actividades elementales que no constituyan transformación de materia prima y operaciones de conservación de productos que, por su naturaleza, deben considerarse como industriales".

"Para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio".

Para decidir el Tribunal observa:

No es esta la primera vez que se plantea a la consideración de este Organismo la cuestión aquí debatida, ya en anteriores oportunidades el Tribunal se

pronunció acerca de un caso semejante al de autos: sentencia N° 340 del 10 de abril de 1967, recaída en la apelación interpuesta por la Compañía "Eternit de Venezuela, S.A."; en dicha decisión se sustenta el criterio de que para la determinación del monto de las inversiones efectuadas en el año gravable a los fines de su comparación con la renta neta global y consiguiente delimitación de la rebaja de impuesto complementario acordada por el Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la Ley, debe deducirse la totalidad de la depreciación asignada en el año gravable a todos los activos de la empresa y no sólo la de los activos fijos constitutivos de la inversión realizada.

A continuación transcribimos parcialmente la aludida jurisprudencia contenida en la sentencia N° 340: "Este problema ha sido planteado en anteriores oportunidades ante este Tribunal y ante la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa. En efecto podemos leer en la Sentencia de este alto organismo judicial, de fecha 10-6-63, lo siguiente: "No fué sino en la Ley de Reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta de diciembre de 1946, cuando apareció consagrado en el artículo 28, Parágrafo Primero, el desgravamen fiscal comentado por las rentas superiores a 14 millones de bolívares. Sin embargo, como allí no se estableció un mecanismo preciso para determinar las inversiones que gozarían de este beneficio, se incurrió en la confusión de creer que era el establecido por el artículo II *ejusdem*".

"Ahora bien, esta confusión, vino a ser definitivamente disipada, de manera

expresa, por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958. En efecto, su artículo 38 (equivalente al 28 de las leyes anteriores), a la vez que modificaba las tarifas relativas al desgravamen, ratificó dicho desgravamen o rebaja en favor "del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de sus medios de producción", pero lo aclaró, definitivamente, en el nuevo Parágrafo Segundo, al establecer que "para determinar el monto de las inversiones efectuadas en el país...., se deducirán del costo de los nuevos activos los retiros y depreciaciones del ejercicio y no se tomarán en cuenta las inversiones deducidas conforme al ordinal 7º del artículo 12".

"Y más adelante se asienta: "La Ley de 1958 dice que "para determinar el monto de las inversiones efectuadas en el país...., se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio.....," esto es, ordena expresamente deducir los "retiros" y "depreciaciones" (del ejercicio), que no lo ordenaba la Ley aplicable al caso sub judice. Sin embargo, en cuanto a los retiros, el mismo Tribunal ha venido considerando, con especial acierto sin duda, que ellos deben deducirse, pese a la omisión de su referencia expresa en la legislación anterior, por entender, ciertamente, que las inversiones en ellos no responden al concepto —económico y legal— de expansión en los medios de producción de la empresa; pero en cambio, y precisamente con base en la misma omisión de esta referencia expresa en tal legislación, subsanada en la refor-

ma de ésta, establece la recurrida que las "depreciaciones" no son deducibles. Hay evidente inconsecuencia en el razonamiento. Si la omisión, en la legislación aplicable al caso de autos, de la referencia a los "retiros" no fué óbice legal alguno para que los sentenciadores de la Primera Instancia se pronunciaran por la deducción de los mismos, tampoco habría de serlo para que también se pronunciaran, en igual sentido, respecto de las depreciaciones"; o, a la inversa, si la referencia expresa a éstas en la legislación posterior constituyó el óbice legal para que ellos mismos excluyeran las "depreciaciones", ha debido serlo también para excluir, "depreciaciones", por considerar que su mención expresa en la legislación posterior significaba "cambiar el criterio acogido anteriormente en la Ley reformada", también ha debido excluir, por el mismo motivo, los "retiros". Sin embargo, en la opinión de la Corte, no se ha operado en la legislación cambio alguno de criterio en lo que a la materia respecta, ni menos aún, se trata de aplicar la Ley nueva a situaciones ya creadas durante la vigencia de la Ley vieja, por lo cual no hay lugar a plantearse el problema de la irretroactividad de las leyes. Al contrario, la reforma legislativa, en este punto, no tuvo otro alcance, como ya se dijo, que el de aclarar, definitivamente, el concepto de inversiones conducente a la expansión en los medios de producción de la empresa y de disipar, en la misma forma, las dudas creadas al margen del texto legal anterior, pero ello no implica, de ninguna manera, cambio alguno de criterio,

toda vez que el concepto fundamental, que da lugar al beneficio fiscal aquí cuestionado, continúa siendo el mismo en una y otra legislación, a saber: "las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de sus medios de producción"; y por tales "inversiones" debe entenderse, mediante la interpretación económicamente razonable del concepto, como bien lo asienta el representante del Fisco en sus informes, las inversiones netas, resultantes éstas, al deducir, de su monto bruto, los retiros y sus depreciaciones durante el ejercicio, por ser ellas las que vienen a determinar, sin la menor duda, si, en su consecuencia se produjo tal "expansión en los medios de producción de la empresa".

Más adelante, la mencionada sentencia agrega: "El Tribunal por su parte aduce lo siguiente: la parte final del párrafo 4º del artículo 38 de la Ley de la materia ya aludida, dice así: "Para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio".

"Es necesario desentrañar el verdadero sentido y alcance de esta norma legal en discusión para poder precisar su exacta aplicación. Encontramos en el primer supuesto de hecho de la misma, contenido en su parte primera, que el propósito de crear esta rebaja no es otro sino procurar con este incentivo que se incrementen las inversiones de capitales en el país, con miras a obtener un verdadero desarrollo tanto en la industria, en la energía eléctrica, en el transporte,

como en las actividades propias de la agricultura y cría, que se estima conveniente favorecer en defensa del bien colectivo, lo cual se traduce en fuente permanente de ingresos que, al asegurar por otra parte fuerzas constantes de trabajo, van a proporcionar un desarrollo progresivo de esas actividades sin que se llegue a una situación estática, que no permita ese progreso deseado".

"Así pues, para que el contribuyente tenga pleno derecho a este incentivo, el legislador ha previsto en la parte final del dispositivo legal, el procedimiento que va a precisar la inversión efectiva en el año gravable, y así estableció que del costo de estas nuevas inversiones los retiros y depreciaciones del ejercicio, ya que mal podría considerarse que, un contribuyente que haga nuevas inversiones en el ejercicio por un monto igual o inferior al de las depreciaciones y retiros de los nuevos activos), efectúe una inversión efectiva, cuando estos nuevos bienes incorporados, vienen a sustituir, en parte, a aquellos que se han retirado, ya sea por su antigüedad, ya sea porque se ha llevado a cabo enteramente la vida útil de esos bienes y se han depreciado por consiguiente, en su totalidad, ya sea por destrucción, rotura, etc., por lo que se hace necesaria la restitución de los mismos; considerándose que el propósito de la contribuyente es el mantener el mismo ritmo de producción, o bien superarlo, porque de lo contrario, al dejar de reponer esos activos cuando se han cumplido los hechos antes anotados, el contribuyente, entonces, estaría declinando en sus actividades productoras".

El anterior criterio, que acoge y ratifica el Tribunal en el presente caso, está además claramente analizado por el representante del Fisco en la oportunidad de informes, en efecto, en sus conclusiones escritas expresa: "Es inconcebible presumir que el legislador al referirse a la depreciación, en la norma debatida, aluda únicamente a la de los nuevos activos ya que la depreciación de estos en el primer año no representa para el Fisco un valor insignificante que no vale la pena tomar en cuenta como factor de sustrayendo a la inversión, máxime si esa depreciación sólo comprende una fracción de año, como sucede en la mayoría de los casos de esta índole".

A todo lo ya expuesto, el Tribunal en esta oportunidad agrega: la idea protectionista que la Ley contempla y que la contribuyente trata de negar, aparece evidente en el caso concreto de autos, pues al examinar el oficio contentivo del reparo observamos que el impuesto complementario progresivo que normalmente hubiera pagado la recurrente —de no existir la norma protectora— asciende a Bs. 595.042,75; pero esta cantidad queda reducida a Bs. 535.538,45 por aplicación precisamente de la disposición legal cuyo propósito estimulador se pretende desconocer. El sacrificio que el Fisco soportó en este caso concreto lo fué de una magnitud bastante apreciable: Bolívares 59.504,30, queda así de manifiesto que no son negatorios los incentivos a la inversión previstos en la norma tal como la concibió el legislador y lo ha venido interpretando este Tribunal.

También desea el Tribunal referirse

a los siguientes argumentos traídos por el apoderado de la recurrente en la oportunidad de informes:

1º—En cuanto a la argumetación concerniente a una decisión (sentencia Nº 11 del 11-7-67) del Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, éste, como organismo jurisdiccional que es, está investido de la debida potestad para pronunciarse libremente acerca de los casos sometidos a su conocimiento, pero es de precepto que sus decisiones no son vinculantes ni para él mismo, puesto que puede modificar su propia doctrina, lo cual no es extraño ni trascendental que acontezca en los diversos órganos jurisdiccionales. Por lo demás tal decisión se encuentra sujeta a revisión para un pronunciamiento definitivo en el Organismo Superior Jerárquico.

2º—Pretende el apoderado de la contribuyente que la norma contenida en el Parágrafo Primero de la novísima Ley de Impuesto sobre la Renta que comenzó a regir el 1º de enero de 1967, constituye una interpretación auténtica del texto del Decreto Ley de 1958 bajo cuyo imperio acontecieron los hechos objeto de esta decisión, y para reforzar su aserción cita párrafos de la sentencia dictada el 10-6-63 por la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, publicada en Gaceta Oficial Nº 27.199 del 20-7-63. No comparte el Tribunal el punto de vista del apoderado de la recurrente, porque si bien es cierto que la "interpretación auténtica de la Ley", en el prístino sentido de la frase, corresponde a los Organos Legislativos, mal podrían éstos hacerlo respecto a disposi-

ciones derogadas, como sería el caso de autos. Por otra parte, la expresión de la Corte Suprema de Justicia traída por la recurrente en sus informes, lo fué parcialmente; este alto Tribunal al referirse a la cuestión, emplea la frase "por así decirlo", poniendo de manifiesto en esta forma que su declaración ha sido en sentido figurado y así la aprecia este Tribunal.

Y algo más, en la mente del Poder Ejecutivo ha existido la idea de ir atemperando el incentivo fiscal por inversiones mediante las sucesivas reformas que ha presentado a las Cámaras, según se desprende de una exposición el ciudadano Ministro de Hacienda publicada en el periódico "El Nacional" del 20-12-58, cuando expresa: "Otra reforma de particular interés es la introducción de un sistema de exoneración parcial del impuesto en razón de las inversiones hechas en actividades productivas, lo que tiende a crear un incentivo a la industria, la agricultura, la cría, el transporte y la energía. Esta reforma constituye una innovación que se ha querido introducir

a título experimental, con vista a establecer un sistema más completo en un futuro próximo. (Subrayado nuestro).

III

Con base en las consideraciones que anteceden y en atención a expresa disposición de la Ley, según la cual para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio, este Tribunal estima correcto el reparo de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República y consiguientemente la planilla de liquidación N° 326.124, emitida con base en dicho reparo el día 17-11-65, por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, a cargo de la recurrente y con monto de Bs. 5.950,40. — Así se declara.

En consecuencia, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la presente apelación.

7.—363.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—DE 22 DE JULIO DE 1968 (CASO: CORPORACION VENEZOLANA DE ALUMINIO (COVENAL).—RECURSO DE HECHO CON LUGAR.

FECHA DE NOTIFICACION:

PRUEBAS.

Siendo oportunidad legal, el Tribu-

nal pasa a dictar su fallo, a cuyo objeto observa:

Conforme se desprende de los autos, la Administración General del Impuesto sobre la Renta se negó a oír el recurso

contencioso-fiscal interpuesto el 14 de noviembre de 1967 por Corporación Venezolana de Aluminio C.A. (COVENAL), contra las planillas de liquidación de impuesto y multa, expedidas a su cargo el 11-10-67, bajo los números 427637 y 427638, con montos respectivos de Bs. 81.404,45 y 46.268,09, al sustentar la nombrada oficina en Resolución N° HIR-100-00412-4, del 13-5-68, el criterio de haber sido extemporáneo el recurso deducido, en razón de que el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta establece el término de quince días hábiles para tal fin y "entre la fecha de recibo de las planillas impugnadas, según constancia de recibo, o sea el 14 de octubre de 1967, y la fecha en que fué interpuesto su escrito de impugnación, 14 de noviembre de 1967, transcurrieron más de los quince (15) días hábiles señalados por la Ley como término para su interposición, éste en definitiva resulta extemporáneo".

Por su parte, la recurrente sostiene que no es cierta la extemporaneidad del recurso, alegada por la Administración del Impuesto, en virtud de que las planillas objeto de apelación fueron recibidas por ella el 25 de octubre de 1967 y el correspondiente escrito fué introducido el 14 de noviembre de 1967, o sea dentro del lapso previsto por el artículo 127 de la Ley de la materia.

El Tribunal observa:

Conforme a lo expresado, la cuestión a decidir se concreta a precisar la fecha en que la contribuyente recibió las planillas objeto del recurso, pues si lo fué el 14-10-67, como lo sostiene la Oficina

Liquidadora, evidentemente aquel es extemporáneo, mientras que si por el contrario se acoge la fecha alegada por la recurrente (25-10-7), el recurso aparece interpuesto dentro del término legal, o sea el penúltimo día del lapso —15 días hábiles— acordado a tales fines por el artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues bien notorio es que conforme al Calendario Gregoriano que nos rige, del 25 de octubre de 1967 al 14 de noviembre del mismo año, transcurrieron veintiún (21) días, entre éstos tres (3) domingos (días 29-10-67), así como el 5 y el 12 de noviembre) típicamente inhábiles; y también tres (3) sábados (días 28-10-67 y 4 y 11 de noviembre) en que tampoco labora la Administración General del Impuesto sobre la Renta; transcurrió igualmente el día que dió lugar a la apertura del término establecido por la Ley de la materia para intentar el recurso contencioso-fiscal (día 25-10-67) tampoco computable dentro de aquel término en virtud de la regla de derecho "dies a quo no computatur in termino", acogida por nuestro ordenamiento positivo, tanto material como formalmente, con los artículos 12 del Código Civil y 150 del Código de Procedimiento Civil.

Ahora bien, en el caso concreto del presente recurso de hecho, la Administración General del Impuesto sobre la Renta sostiene que las planillas de liquidación fueron recibidas por la contribuyente el día 14-10-67 y en autos aparecen producidas por ella los originales (2) de las constancias de recibo de las planillas Nos. 427637 y 427638, en cuyo

texto se lee que fueron dirigidas a Corporación Venezolana de Aluminio, C.A., Edificio Gran Avenida, segundo piso, Plaza Venezuela, Caracas. Igualmente aparece que la persona que firma "Hermenegildo, la que según la recurrente, es conserje del edificio donde están sus oficinas, pero ningún nexo de trabajo tiene con ella y para probar este alegato promovió la testifical de Hermenegildo Vengoechea y la relación del personal que laboró en la empresa en el año civil de 1967, presentada al Ministerio del Trabajo, conforme al artículo 70 del Reglamento de la Ley del Trabajo.

Pero a juicio de este Tribunal, la prueba fundamental promovida por la recurrente para desvirtuar la aseveración de la Oficina Liquidadora respecto de la fecha de recibo de las planillas que dieron lugar al recurso contencioso-fiscal, es de la inspección ocular en el libro designado por la mencionada oficina para el despacho de la correspondencia oficial ordinaria a través de la Oficina Principal de Correos de Caracas y en el cual se identifican los despachos que contienen las planillas de liquidación de la serie denominada "especial", destinadas a los contribuyentes de la ciudad de Caracas. Evacuada esta prueba, el Tribunal dejó "constancia expresa de que dichas planillas de liquidación fueron recibidas por la Oficina Principal de Correos de Caracas el día veinticuatro (24) de octubre de mil novecientos sesenta y siete (1967), a fin de su notificación al destinatario Corporación Venezolana de Aluminio C.A., el Tribunal examinó y tuvo en cuenta a los fines de determinar

la aludida fecha un sello húmedo que fué estampado por dicha oficina con siguiente texto: "República de Venezuela. — Oficina de Correos. — 24 de OCT. 1967. — Receptoría Oficial Centro Postal de Caracas".

Los resultados de la citada prueba de inspección ocular, adminiculada a otras promovidas por el apoderado de la recurrente, como es por ejemplo el sobre que contenía a las tantas veces citadas planillas de liquidación, al cual imprimió la Oficina de Correos de Caracas un sello húmedo que determina como fecha de su recepción la del día 24-10-67, llevan al ánimo de los juzgadores, la convicción de que la fecha inscrita en las tarjetas de "constancia de recibo" —fundamento de la resolución recurrida— no responde a la verdad, puesto que nunca podría entregar el correo el 14-10-67, una correspondencia que recibió el 24-10-67, como ha sido demostrado.

Por último, cabe señalar que aun cuando las planillas recurridas en escrito consignado en la Administración del Impuesto sobre la Renta el 14 de noviembre de 1967, hubieran sido recibidas por la contribuyente el mismo día de su consignación en la Oficina de Correos (24-10-67), el recurso contencioso-fiscal aparece interpuesto en tiempo oportuno, o sea el último día del lapso previsto a tales fines por el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, pues de los veintidós (22) días que corren entre el 24-10-67 y el 14-11-67, es procedente rebajar tres (3) sábados (28-10-67 y 4 y 11 de noviembre) y tres (3)

domingos (29-10-67 y 5 y 12 de noviembre) en que no laboran las oficinas de la Administración General del Impuesto, así como el día que dió lugar a la apertura del término (24-10-67), no computable según lo previsto por los artículos 12 del Código Civil y 150 del Código de Procedimiento Civil, como hemos dicho anteriormente.

En virtud de las consideraciones que anteceden, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando

justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar el presente recurso de hecho y, en consecuencia, dispone que la Administración General del Impuesto sobre la Renta oiga el Recurso contencioso-fiscal interpuesto por la empresa Corporación Venezolana de Aluminio C.A., contra las planillas de liquidación Nos. 427637 y 427638, emitidas a su cargo el 11-10-67, con montos de Bs. 81.404,45 y 46.268,09, respectivamente.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: **Dr. Marco Ramírez Murzi**
Apartado 1821 - Teléfono 32 57 03
Caracas - Venezuela

Año V, Número 26, Volumen V, septiembre - Octubre de 1968.

Directorio Profesional

Dr. Marco Ramírez Murzi.—Abogado. Derecho Tributario y Penal Tributario: Impuesto sobre la Renta. Sucesiones. Defensas en los Tribunales de Hacienda. Consultas. Asesorías. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles.

Escritorio Jurídico Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Av. Miranda, Chacaíto, (Frente al Cine Lido), Tel. 325703, apartado 1821 Caracas, Venezuela.

Dr. Pedro Guerrero Galavís.—Abogado. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles. Escritorio Jurídico-Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Avenida Francisco de Miranda, Chacaíto (Frente al Cine Lido), Tel. 325703.

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

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