

Revista de

27

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.968**

*noviembre
diciembre*

S U M A R I O

I.—ESTUDIOS

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

Dr. Marco Ramírez Murzi

II.—JURISPRUDENCIA.—Sentencias.

- 1) No. 364.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Telares Los Andes). De 22-7-68. Parcialmente con lugar.
- 2) No. 365.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Reparo de Contraloría: Dr. Guevara Núñez). De 23-7-68.
- 3) No. 366.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Galletas Nabisco). De 23-7-68. Sin lugar.
- 4) No. 367.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Corporación Venezolana de Aluminio). De 30-7-68. Con lugar.
- 5) No. 368.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (ATECSA). De 2-8-68. Parcialmente con lugar.
- 6) No. 369.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Dr. Brice). De 14-8-69. Con Lugar.
- 7) No. 370.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Jean Mandoit de D. García Boffill, C. A.). De 13-8-68. Reposición de la causa.

Estudios - 1

Los Recursos en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta

(Viene del número anterior)

El fundamento decisivo del Recurso de Hecho es el de que el Tribunal, que es quien conoce en definitiva del recurso interpuesto, y para ante quien se interpone, guarde la facultad de controlar la actividad administrativa cuando ésta asome la posibilidad de producirse violando las disposiciones de la propia Ley.

Algunos han visto en este Recurso de Hecho, que en la Legislación Civil es un Recurso Extraordinario, un Recurso de Hecho estrictamente. Otros lo han visto como tal, pero, sin embargo, con características propias y, sobre todo, con matices diferenciales en virtud de los cuales se mueve dentro del aspecto procesal. Y terceros, por lo contrario, han visto en este Recurso de Hecho que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, un verdadero Recurso de Apelación para ante el Tribunal de Impuesto, y de una decisión de la Administración General. Veamos, rápidamente, la verdadera naturaleza del Recurso en cuestión: el artículo 181 del Código de Procedimiento Civil dice lo siguiente: “Negada la apelación, o admitida en un solo efecto, la parte podrá ocurrir de hecho, dentro de cinco (5) días y el término de la distancia, al Tribunal Superior, pidiendo que se mande oír la apelación, o que se la admita en ambos efectos, y acompañando copias de las actas del expediente que ella crea conducentes y de las que indique el juez de quien se apele.

También se acompañará copia de los documentos que indique la parte contraria, costeándola ella misma”.

El artículo 182 ejusdem, agrega: “Aunque el Recurso de Hecho se haya introducido sin acompañar copia de las actas conducentes, el Tribunal lo dará por introducido”.

El Dr. Arminio Borjas en su famosa obra "Comentarios al Código de Procedimiento Civil", Editorial Bibloamericana, Tomo 2, páginas 179 y siguiente, expresa al respecto:

"Procede el recurso de hecho, no sólo cuando ha sido negada la apelación o admitida en un solo efecto por el Tribunal a quo, y a estos casos es a los que se contrae el artículo 181, sino también cuando el Tribunal ante quien se anunciare el recurso de casación lo declare inadmisibile, y de este último caso nos ocuparemos en el comentario del artículo 427 del Código de Procedimiento Civil.

El legislador, a objeto de facilitar el recurso de apelación, da competencia al Juez *a quo* para admitirlo o negarlo; pero como en rigor es al Superior respectivo a quien compete decidir si es o no fundada la admisión, es lógico que sea a esa misma Superioridad a la que deba ocurrirse cuando el sentenciador de quien se apele niegue el recurso o lo acuerde en un solo efecto.

La parte que ocurre de hecho ha de hacerlo dentro de los cinco días siguientes al de la fecha del auto en que le fue negada la apelación o sólo se la oyó en el efecto devolutivo, más el término de la distancia que medie entre los Tribunales *a quo* y *ad quem*. Por diligencia ante el Secretario, o por escrito ante el Tribunal, medios estos de que puede valerse indistintamente el litigante para interponer la apelación, deberá igualmente dirigirse al Juez *a quo* para pedirle copia certificada de la sentencia apelada, de la diligencia o escrito de la apelación, del auto en que se la negó u oyó en un solo efecto y de todas las demás actas que fueren conducentes, a su juicio, para que el Superior forme cabal concepto y ordene que se oiga o no la apelación. Debe hacer constar además en la solicitud de las copias el objeto a que se las destina, para conocimiento del juez de quien se apele, el cual tiene el derecho de mandar agregar a ellas copia de las demás actas que juzgue necesarias. Si la parte contraria deseara que también sean enviadas al Superior las copias que ella tenga a bien indicar, así se hará, pero a su costa, naturalmente, pues de otro modo se le permitiría obligar al recurrente a hacer gastos excesivos e innecesarios en la preparación de su recurso.

Provisto el recurrente de las copias, las acompañará al escrito en que solicite del Tribunal Superior que se le mande oír la apelación negada o que se le oiga en ambos efectos la que no le fue oída sino en

uno solo; y si aquéllas le hubiesen sido negadas por el Tribunal *a quo*, o no le hubiere sido posible acompañarlas en tiempo oportuno a dicho escrito, debe pedir que se le dé por introducido el recurso y se ordene al inferior expedir las copias a que se hubiere referido su negativa”.

De la misma forma explicada por el profesor Borjas, opera el Recurso de Hecho en los procesos contenciosos de Impuesto sobre la Renta. No sólo cuando la Ley lo establece contra las decisiones de la Administración que deniegan un Contencioso Fiscal interpuesto para ante el Tribunal competente, (Artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), sino también cuando se trata de denegatorias ocurridas contra recursos de apelación interpuestos por ante el Tribunal competente y para ante la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa. (Parágrafo único del artículo 132 ejusdem).

Ahora bien: a pesar de ello, en el Recurso de hecho susceptible de ser interpuesto contra denegatorias de la Administración, en veces existen hechos que probar, no consignados en la Resolución denegatoria con las pruebas del caso, ni aportadas dichas pruebas al Tribunal, y entonces éste se ha visto precisado a abrir una articulación aplicando por analogía el artículo 386 del Código de Procedimiento Civil, con la finalidad de que el recurrente pueda establecer en el expediente del Recurso de Hecho la ilegalidad de la decisión administrativa, con las pruebas a que haya lugar. Y esto porque la Administración, que es un organismo administrativo, como su nombre lo indica, y no un juez *a quo*, retarda, demora, o puede retardar o demorar las copias, certificaciones o pruebas necesarias para examinar la legalidad de su decisión. El Tribunal, sin embargo, debería dar por introducidos los recursos de hecho y ordenar la compulsa del expediente del Contencioso-Fiscal interpuesto y su inmediata remisión. Nos permitimos opinar, además, que el Tribunal de Impuesto sobre la Renta, por su naturaleza, y en presencia de un Recurso de hecho, puede procurarse todos los medios legales de convicción necesarios para decidir la procedencia o no del Recurso.

En realidad de verdad, por estas ligeras características del Recurso de hecho, establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ha llegado a pensar como ya lo hemos dicho, que se trata de un verdadero Recurso de Apelación, lo cual constituye error muy grave, porque sería consagrar, en doctrina, que contra decisiones administrativas, se puede ape-

lar para ante Tribunales de Justicia, error el cual, por lo menos; formalmente, quiso eliminar la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo que ocurre, ciertamente, y por lo que se suele cometer ese error, es que el Recurso de Hecho contra denegatorias de la Administración no debería existir, porque la Ley vigente ha debido consagrar la interposición del Contencioso-Fiscal directamente, ante el Tribunal de Impuesto y no colocar de intermediaria a la Administración, porque de tal manera subsistiría toda la secuela de tardanzas injustificadas, con mengua de la celeridad de estos procedimientos.

LOS TRIBUNALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Capítulo 3º del Título 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, establece o crea los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, señala su integración y adscribe a éstos sus atribuciones específicas. De acuerdo con dicho texto legal, esos Tribunales estarán integrados por tres vocales designados conforme a las normas establecidas en la Ley Orgánica del Poder Judicial: el Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Justicia, elaborará y enviará a la Corte Suprema de Justicia la lista de candidatos, los cuales deberán ser abogados de reconocida competencia en materia fiscal y particularmente de Impuesto sobre la Renta. Iguales requisitos señalaba la Ley derogada para llenar los cargos de vocales de los extinguidos Tribunales de Apelación y en algún comentario que en tal oportunidad hubimos de publicar ("El Recurso de Apelación en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta", Revista de Derecho Tributario No. 6, Separata, mayo-junio de 1965), expresábamos: "Tales hechos deben acreditarse, sin duda, por circunstancias que visible y reiteradamente demuestren la calidad e idoneidad de los candidatos, en la forma establecida por la propia Ley de Impuesto sobre la Renta, como serían: a) un largo y honesto ejercicio profesional en la materia; b) haber desempeñado funciones docentes vinculadas a la especialidad contencioso-tributaria; c) haber ocupado cargos en la Judicatura Nacional; d) haber ejercido funciones públicas o administrativas dentro de la esfera del Derecho Fiscal o de lo Contencioso-Fiscal; o e) haberse ocupado de realizar estudios y publicaciones sobre la materia. A estas cualidades, por vía de ejemplo, debe agregarse que, para escoger los candidatos para el Tribunal de Apelaciones, se deben buscar personas de absoluta rectitud y de insospechable honestidad, poseedoras de una buena experiencia, bien en el ejercicio profesional o dentro de la Judicatura,

puesto que ellas no sólo tendrán la responsabilidad de conocer siempre de causas que, en una u otra forma, puedan afectar los intereses del Fisco Nacional, sino que dichas causas, por su complejidad y la cuantía que muchas de ellas envuelven, requieren que los jueces se mantengan al margen de toda sospecha de parcialidad y rindan un trabajo que, cualitativa y cuantitativamente, corresponda a su categoría. Es bueno agregar también que, a personas como las deseables para ocupar dichos cargos, se le proporcione una justa y digna remuneración y se les garantice su estabilidad, en la medida en que ellas cumplan con su deber, a fin de que empleen todo su estudio en la decisión de las causas que se les confían y se les aleje del mundo de las complacencias, los halagos, los negocios, el múltiple destino remunerado, o las presiones, directas o indirectas, que suelen amenazar, sistemáticamente, en nuestro país, la vocación de administrar justicia, grave y sagrada como ninguna otra”.

Cada Tribunal del Impuesto sobre la Renta tiene un secretario que deberá ser preferentemente abogado, un alguacil y los demás empleados que fueren necesarios. Conforme al artículo 136 de la Ley especial, las atribuciones de dichos Tribunales son las siguientes: “1ª) Conocer de todas las controversias entre el Fiscal y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de esta Ley y su Reglamento. 2ª) Conocer de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes, con motivo de los reparos que formule la Contraloría General de la República en aplicación de esta Ley y su Reglamento. 3ª) Conocer de las impugnaciones que formulen los contribuyentes contra multas impuestas por incumplimiento de esta Ley; y 4ª) Cump’ir las demás atribuciones que les señalen las leyes y reglamentos”. En otras palabras: los Tribunales del Impuesto sobre la Renta tienen total competencia para conocer de todas las controversias que, como consecuencia de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, se planteen entre el Fisco Nacional y los contribuyentes, o, lo que es igual, una total competencia para conocer del Recurso Contencioso-Fiscal, en materia de Impuesto sobre la Renta, cuya interposición debe efectuarla quien ostente un interés diferencial, o sea, un interés legítimo, que debe ser directo o personal y actual. Cualquier acto de la Administración, por incompetencia, omisión o violación de forma, o ilegalidad del contenido del acto, como dice Bielsa, puede ser atacado mediante el Recurso a que nos referimos. Hauriou, en su “Précis de Droit Administratif”, París 1933, dice que “El recurso

debe proceder de una situación jurídica particular en que se encuentra el reclamante con relación al acto atacado y por el cual este acto puede causarle agravio". Manuel J. Argañarás en su "Tratado de lo Contencioso-Administrativo, Buenos Aires 1955, expresa que "El *interés actual*, por contraposición al eventual o futuro, se refiere a que la acción se otorga para conseguir una satisfacción inmediata y no lejana".

En cada Tribunal del Impuesto sobre la Renta existe un Juzgado de Sustanciación que está formado por el Presidente del Tribunal y el Secretario del mismo. Como su nombre lo indica, sus atribuciones se limitan a sustanciar los asuntos y causas de que conozca el respectivo Tribunal, excepto cuando sea necesario o pertinente conferir comisión para ello, sustanciar y decidir las incidencias de los mismos asuntos y causas, y ejecutar las sentencias definitivamente firmes dictadas por el respectivo Tribunal. Este juzgado de sustanciación, por lo demás, constituye un traslado del que se contemplaba en la Ley derogada en 1966, sin que el instrumento legal vigente hubiese introducido modificación alguna. Sin ahondar en la conveniencia o inconveniencia que en Venezuela ofrezca los Tribunales colegiados, ni en las atribuciones que deban tener los juzgados de sustanciación de estos Tribunales, es preciso anotar que la integración de los Juzgados de Sustanciación, de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, no obedece a ninguna razón práctica ni acorde con la celeridad procesal: puesto que los Juzgados de Sustanciación están integrados por el Presidente y el Secretario del Tribunal del Impuesto, en cada oportunidad en que se produce una apelación contra decisiones de estos Tribunales, conforme al Parágrafo Único del artículo 138 de la Ley, se hace necesario integrar un Tribunal accidental formado por los vocales restantes y uno de los suplentes del mismo, convocado conforme al orden de su elección, y este Tribunal así constituido designa su propio Presidente. Casi en cada oportunidad se agota la lista de los suplentes y muchas veces la de conjuces, por lo cual en las decisiones de los Tribunales accidentales del Impuesto que conocen de los Recursos de Apelación contra el Juzgado de Sustanciación, surgen dilaciones considerables, las cuales alargan imprevisible e innecesariamente los procesos.

EL PROCEDIMIENTO

Desafortunadamente, nunca en las leyes de Impuesto sobre la Renta o reformas de las mismas, se ha encarado con seriedad el problema del procedimiento, y si tratáramos aquí de formular aun cuando fuese un breve examen del mismo, encaminado a precisar sus graves fallas y a insinuar algunas fórmulas dirigidas a ser tomadas en cuenta en alguna reforma de la Ley, alargariamos demasiado este trabajo. Ello, tal vez, sería un tema de mucho interés para tratarlo por separado. Baste señalar que los Tribunales Contencioso-Fiscales son de Derecho Público; que en ellos, además, se ventilan controversias, todas de Derecho Público; y que, sin embargo, nuestro Legislador ha hecho un intento de procedimiento, no mejorado hasta el presente, sólo de ocho (8) artículos legales, ya que el último de los mismos expresa que para todo lo no previsto en ese capítulo, regirán las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean aplicables. Es decir: que, en síntesis, es el Código de Procedimiento Civil el que rige la materia, y bien sabido es que dicho Código establece el Procedimiento concerniente a procesos de derecho privado y que, por tanto, decide controversias de derecho privado. Es muy difícil, entonces, tener que aplicar todas las normas del Código de Procedimiento Civil en el proceso Contencioso-Fiscal y, al mismo tiempo, salvar la naturaleza jurídica de ese proceso. De manera que nos vamos a limitar a un breve comentario de los ocho (8) artículos legales.

Interpuesto el Recurso Contencioso-Fiscal, conforme al artículo 2º del Título 12 de la Ley vigente, ya comentado en este trabajo, y vencido el término que la Administración General del Impuesto sobre la Renta tiene para reconsiderar el asunto objeto del mismo, por vía discrecional, o cuando no hay lugar a tal reconsideración porque se agotó la fase administrativa por virtud de la interposición del Recurso de Reconsideración Administrativa en la forma ya comentada en este trabajo, la Administración General deberá remitir al Tribunal del Impuesto sobre la Renta el expediente contentivo del Recurso el cual, conforme al artículo 228 del Reglamento, deberá contener el escrito original del Recurso Contencioso-Fiscal, actas, ajustes de rentas, las planillas de liquidación recurridas o la Resolución original contentiva del acto recurrible, la constancia de estas notificaciones, 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. El artículo 229 ejusdem agrega que, en caso de ejercicio previo del Recurso de Reconsideración Administrativa, la Administración hará la remisión al Tribunal de los recaudos respectivos conjuntamente con el expediente formado de la manera prevista en el párrafo único del artículo 224 del Reglamento dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de interposición del Recurso Contencioso-Fiscal, acompañado de certificación de los días hábiles transcurridos en la Administración: a) desde la fecha de notificación de la Resolución decisoria, o de la fecha del desistimiento, si lo hubo, o del vencimiento del lapso previsto en el artículo 122 de la Ley sin que hubiese habido pronunciamiento, hasta la fecha de interposición del Recurso Contencioso-Fiscal, y b) desde la fecha de interposición de este Recurso hasta la fecha de remisión del expediente así formado al Tribunal. Por su parte, el siguiente artículo 230, ordena que en los casos de reparos formulados por la Contraloría General de la República, el expediente con todos sus recaudos y anexos correspondientes, deberá ser enviado al Tribunal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de interposición del Recurso contra la Resolución definitiva de la Sala de Examen.

Conforme al Capítulo 4º del mismo Título 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ingresado el expediente al Tribunal del Impuesto sobre la Renta, el secretario estampará la nota respectiva y el Tribunal, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al recibo del mismo, le dará entrada, designará ponente y declarará la causa abierta a pruebas. El auto en cuestión había sido considerado hasta hace poco como de mero trámite y dictado no por el Tribunal propiamente dicho sino por el Juzgado de Sustanciación. Sin embargo, desde hace un tiempo el Tribunal consideró que el momento de la apertura del juicio era ocasión propicia y lógica para que el Tribunal examinara la forma y el fondo del Recurso en cuanto a que procediera o no su admisibilidad y, sobre todo, creyó que su competencia en cuanto a lo Contencioso-Fiscal le imponía la obligación de velar por el cumplimiento de todos los requisitos previos del Recurso y, muy especialmente, en lo que respecta a completar piezas del expediente que son fundamentales para una posterior decisión y las cuales, en no pocas

oportunidades, la Administración General del Impuesto sobre la Renta omite incluir en el expediente del Recurso. En otras palabras, el Tribunal comenzó a pronunciarse sobre la admisibilidad del mismo y, en ese orden de cosas, comenzó a suplir o a llenar los vacíos que presentara el expediente en algunas de sus piezas por error u omisión de la Oficina Administrativa. Con todo el respeto que nos merece el Tribunal del Impuesto sobre la Renta, diferimos del criterio expuesto en cuanto al punto a que nos referimos, ya que si consideramos que hasta la Ley derogada en 1966 la Administración General del Impuesto sobre la Renta tenía la atribución de pronunciarse en cuanto a la admisibilidad del Recurso, en el momento de su interposición, en la vigente Ley la situación no ha cambiado en absoluto: Es por ante el ciudadano Administrador General del Impuesto sobre la Renta por ante quien se ejerce y desde el momento en que a dicho funcionario el artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta le otorga la facultad de denegar el Recurso es porque a él es a quien compete admitirlo o denegarlo, una vez interpuesto, en cuyos casos, en su orden, debe dictar la Resolución correspondiente. Tampoco compartimos el criterio del Tribunal en cuanto a que sea el Juzgado de Sustanciación el que de entrada al Recurso, ya que dicho momento reviste especial importancia no sólo porque en él comienza la vía jurisdiccional propiamente dicha sino porque sería la oportunidad en que el Tribunal, en el supuesto en que fuere necesario, pudiera provocar un conflicto de competencia. En el Tribunal de Apelaciones de Inquilinato, de naturaleza Contencioso-administrativa, es el Tribunal en pleno el que da entrada a los Recursos de Apelación que se interponen por ante el Director de Inquilinato y para ante ese Tribunal, contra las decisiones administrativas emanadas de dicha Dirección. Además se trata de que en el acto de entrada se designa ponente y se declara la causa abierta a pruebas. Si por cualquier circunstancia fuera viable interponer un Recurso de Apelación contra dicho auto, no podría ser el Tribunal accidental el que conociera del Recurso interpuesto sino que debería serlo la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia que es la que conoce de las apelaciones interpuestas contra las sentencias dictadas por los Tribunales de Impuesto sobre la Renta.

Un punto de excepcional importancia es el relativo a aclarar si siempre y necesariamente debe abrirse la causa a pruebas, o, por el contrario, puede no abrirse cuando no haya hechos que probar. Tradicionalmente, tanto los extinguidos Tribunales de Apelaciones del

Impuesto sobre la Renta como los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, han abierto a pruebas todas las causas, lo cual en el supuesto de que no haya hechos que probar, alarga indebidamente los procesos de manera considerable, en contra de la propia economía procesal. No compartimos esa interpretación tradicional de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y tenemos muy buenas razones para ello. En primer lugar, como ya se dijo antes, los Tribunales del Impuesto sobre la Renta conocen de lo Contencioso-Fiscal y, por lo tanto, de controversias de orden público. En segundo lugar, tanto la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional como la propia Ley de Impuesto sobre la Renta coinciden en buscar por todos los medios posibles la mayor celeridad de estos procesos, por razones de evidente interés y las cuales ya hemos anteriormente anotado. En tercer lugar, si el propio artículo 146 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que para lo no previsto en el Capítulo 4º de su Título 12 regirán las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean aplicables, no vemos por qué no puedan ser aplicables las disposiciones de dicho Código contenidas en sus artículos 279 y 280 y tanto más cuanto que su aplicación obedecería, sin lugar a dudas, al principio de la economía procesal, y que, por otra parte, en nada desvirtuará la naturaleza propia de este proceso. Veamos el texto de dichos artículos:

“Artículo 279.—No habrá lugar a la apertura del lapso probatorio:

1º—Cuando el punto sobre que versare la demanda, aparezca, así por ésta como por la contestación, ser de mero derecho.

2º—Cuando el demandado haya aceptado los hechos narrados en el libelo y haya contradicho sobre el derecho.

3º—Cuando las partes, de común acuerdo, convengan en ello, o bien cada una por separado pida que el punto se decida como de mero derecho, o sólo con los instrumentos y pruebas que obren ya en autos, o con los instrumentos que presentaren hasta informes.

4º—Cuando la Ley declare que sólo es admisible la prueba instrumental, la cual, en tal caso, deberá presentarse hasta el acto de informes.”

“Artículo 280.—El decreto del juez por el cual se declara que no se admitirán pruebas, fundado en los casos 1º, 2º y 4º del artículo anterior, será apelable, y el Recurso se oirá libremente.

En el caso tercero no se oirá apelación.”

Aún cuando el caso tercero señalado por el artículo 279 sería muy difícil que se presentara, debido a que los abogados fiscales que en él intervengan están sujetos a ser autorizados por escrito a fin de convenir o desistir de todo acto que constituya renuncia expresa o tácita a alguna defensa procesal y que afecte los intereses fiscales, sin embargo los casos 1º y 2º no solamente pueden darse en muchos procesos sino que ocurren frecuentemente. Si el Tribunal declara que no habrá lugar a la apertura del lapso probatorio, por la presencia de las circunstancias en ellos anotadas, la parte que no esté de acuerdo tendría un Recurso de Apelación para ante la Corte Suprema de Justicia y el cual se oiría libremente, de manera que no existiría ningún peligro que afectara o pudiera afectar definitivamente los intereses del litigio.

(Continuará)

Sentencias - 1 al 7

1.—No. 364.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—(TE-LARES LOS ANDES) DEL 22 DE JULIO DE 1968.—PARCIAL-MENTE CON LUGAR.

GASTOS: DEDUCCION

"Conforme se expresó en otra parte de esta misma sentencia, la litis ha quedado reducida a la procedencia o improcedencia de las partidas rechazadas por los fiscales bajo el concepto de "gastos no normales ni necesarios", pues la contribuyente nada dijo ni en los escritos de apelación ni en informes respecto a los demás reparos que le fueron formulados, y el Tribunal, después de haberlos examinados exhaustivamente por permitirlo así la forma clara, completa y precisa como los fiscales actuantes expusieron en actas los hechos y aplicaron el derecho, encuentra que tales reparos se ajustan a las normas contenidas en las leyes de Impuesto sobre la Renta de 1955 y 1958 y el Reglamento de 1956, que son, por su vigencia temporal los Estatutos aplicables al presente caso, y así se declara.

Entran pues los juzgadores a resolver el punto fundamental controvertido, cual es la procedencia o no de la deducción de las sumas reparadas bajo el concepto de "gastos no normales ni necesarios" antes señalados, incluídos dentro del reparo global formulados a los "gastos generales" de la empresa.

A tal respecto se observa:

Cuatro condiciones concurrentes exige el ordinal 8º del artículo 12 de la Ley (igual tanto en la de 1955 como en la de 1958) aplicable al presente caso, para que proceda la deducción de los gastos generales, cuales son: a) que sean normales; b) que sean necesarios; c) que hayan sido hechos en el país; y d) que hayan sido hechos con el objeto de producir la renta. La fiscalización impugnó la procedencia de varias partidas, discriminadas en los anexos "B", porque no reúnen las condiciones de normalidad y necesidad exigidas por la Ley para su deducción, posición que fue ratificada por la representación fiscal en la oportunidad de informes, en la siguiente forma: "Por lo que respecta a la prueba testifical promovida por el ciudadano doctor R. L. P., en su carácter de apoderado de la recurrente, y evacuada aquella en su oportunidad, considero que con tal prueba él no desvirtúa en absoluto la procedencia de los reparos formulados a la contribuyente, consistentes en la no admisión de los gastos ocasionados con motivo de regalar ella para los meses de diciembre de cada uno de los ejercicios investigados a diversas personas, caja de whisky, champaña, objetos de porcelana,

estuches, perfumes, etc., ello en razón de que con estos obsequios no está realizando la Empresa ninguna actividad propagandística, ya que con este whisky, esta champaña, no está dando a conocer las diferentes clases de telas y demás tejidos que ella fabrica a los efectos de lograr su colocación en el mercado, sino por el contrario, la propaganda que está haciendo cuando hace esos regalos es al producto que obsequia. Por lo tanto, disiento totalmente del criterio del mencionado apoderado al pretender calificar tales obsequios como gastos de propaganda."

En relación con el problema planteado, cabe señalar que tanto la jurisprudencia de este Tribunal como la de la Corte Suprema de Justicia, ha venido sosteniendo que "son gastos normales y necesarios" para la producción de la renta, aquellos desembolsos moderados que los contribuyentes realizan con el fin de hacer cordiales relaciones públicas, pues es una manera de atraer los clientes y efectuar las operaciones que conducen a producir el enriquecimiento gravable, tal es el caso de la sentencia pronunciada por la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, el 21 de diciembre de 1960 (Gaceta Oficial N° 26.450 del 7-1-61). En ella se expresa: "La fiscalización rechazó la deducción montante a la cantidad de Bolívares 4.345,64, como "no necesarios a la producción de la renta" y el Tribunal de Apelaciones de la Sentencia recurrida declaró sin lugar el mencionado reparo, en virtud de considerar que la expresada cantidad guar-

daba similitud con aquellos a que la reglamentación de la Ley (artículo 70 del Reglamento) se refiere cuando admite la deducción de los gastos de propaganda. Dice a tal respecto el Tribunal sentenciador: 'Ya este Tribunal, en anteriores ocasiones, ha dictaminado positivamente en el mismo sentido, cuando ha admitido, por ejemplo, la deducibilidad de las pequeñas donaciones y limosnas que es costumbre hacer en los negocios; como consecuencia de esta jurisprudencia, el legislador ha aceptado la deducción de este tipo de gastos en forma expresa, cuando para el complementario permite deducir las donaciones superiores a Bs. 5.000,00 hechas a las instituciones benéficas o de asistencia social, oficiales o privadas, y siempre que conforme a esta Ley no sean deducibles para el impuesto cedular (artículo 40 de la Ley actualmente vigente). Si esto puede considerarse necesario y normal cuanto más lo serán aquellos otros gastos que como los analizados aquí, sin duda alguna contribuyen más efectivamente y directamente a producir la renta. Por todas las razones anteriormente expuestas, considera este Tribunal deducibles a los fines de la determinación de la renta, la suma de Bs. 4.345,64 atribuibles a gastos de propaganda y relaciones públicas, tales como pequeños obsequios y reuniones festivas, y así se declara'."

"La Corte considera que al tratarse del concepto de gastos de propaganda, no es pertinente, ni la Ley misma lo ha hecho, establecer normas o criterios rígidos o abstractos, ya que esa actividad de las empresas que se denomina propa-

ganda, y cuya finalidad económica es suficientemente conocida en el mundo mercantil, como uno de los elementos que contribuyen a la producción de la renta, se presenta a menudo bajo numerosas y distintas formas, según la naturaleza y finalidad de las empresas mismas. En virtud de tales circunstancias, cree la Corte que la Administración Fiscal y especialmente la rama de la fiscalización han de apreciar los casos concretos con miras a establecer en cada uno de ellos el verdadero carácter del gasto cuya deducción ha sido solicitada a título de propaganda. En esa consideración y consiguiente apreciación, los órganos fiscalizadores habrán de verificar la realidad del gasto, su correspondencia con el carácter propagandístico alegado; las costumbres locales y las normas de técnica mercantil sobre la materia; su modalidad y su proporcionalidad cuantitativa con respecto al giro general de la empresa. En este último aspecto y con vista de las circunstancias específicas del gasto concreto cuya deducción se solicita, habrá de tenerse en cuenta un criterio de moderación, así para la calificación del gasto como respecto de su comprobación."

"Ahora bien, en el caso de autos se trata de la cantidad de Bs. 4.345,64, procedentes, según expresa la compañía apelante, de la compra de licores y pasapa-

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

En este orden de ideas, el Tribunal, después de examinar en cada uno de los ejercicios investigados las diversas partidas reparadas bajo el concepto de "gastos no normales ni necesarios", encuentra las siguientes cantidades:

1956	Bs. 2.783,35,	incluye Bs. 1.000,00 por contribución a
1957	" 5.455,00	Congreso Eucarístico.
1958	" 7.460,00	
1959	" 12.138,00	

correspondientes a compras de licores en los meses de diciembre o en fecha muy próxima a este mes, destinados a los obsequios que la empresa hace a sus clientes y favorecedores con motivo de las fiestas pascuales, tal como lo tiene probado en autos, con la deposición de los testigos promovidos, los cuales están contestes en el sentido de haber recibido de Telares Los Andes, C.A., diversos regalos consistentes de bebidas y con ocasión de las festividades navideñas; el Tribunal declara que "considera los gastos

en cuestión normales tanto por su cuantía como por su enunciación, y necesarios, pues la propaganda y las relaciones públicas contribuyen sin duda a la producción de la renta, la cual es por definición el objeto mismo de la actividad económica" y en consecuencia procedente la deducción de los mismos en los montos ya señalados de Bs. 2.783,35, Bs. 5.455,00, Bs. 7.460,00 y Bs. 12.138,00 para los años de 1956 1957, 1958 y 1959, respectivamente. Y así se declara.

2.—No. 365.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ, (REPARO DE CONTRALORIA: DR. GUEVARA NUÑEZ).—DEL 23 DE JULIO DE 1968.

PERENCION DE LA INSTANCIA

"Ahora bien, el último acto de procedimiento practicado en el presente juicio tuvo lugar el día 7 de diciembre de 1962, fecha en que el Dr. Marco Ramírez Murzi, Abogado Fiscal adscrito a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, alegó la perención de la instancia, de modo que a partir de la citada fecha, hasta el 28 de febrero de 1967, en que se produjo nueva solicitud de declaratoria de perención, no se ha ejecutado en el presente juicio, aparte de las notificaciones ordenadas por el Tribunal en aquella oportunidad, ocurrida la última el 21-2-63, ningún acto de procedimiento y ha transcurrido en conse-

cuencia un lapso que excede del término de tres años requeridos por el 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."

EFFECTOS

"Y en cuanto respecta a los efectos de tal declaratoria sobre el reparo formulado 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 diez 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 nueva 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, se 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 ordena-

mientos 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 Primero 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 con monto de Bs. 2.532,65, adquiere en tal virtud fuerza de acto administrativo definitivamente firme y puede ser cobrado ejecutivamente mediante la respectiva planilla de liquidación."

3.—No. 366.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—(GALLETAS NABISCO).—DEL 23 DE JULIO DE 1968.—SIN LUGAR.

**REBAJAS POR INVERSIONES:
CALCULOS DE ESTAS**

Como se ve, el punto de disidencia entre las dos tesis se concreta a dilucidar cuál es la correcta interpretación de la norma mencionada, o sea, esclarecer si la deducción a que ella alude, comprende el valor de toda la depreciación asignada en el año declarado a todos los activos de la empresa o si sólo lo vinculado a los nuevos activos adquiridos en el año.

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 Impuesto sobre la Renta, de diciembre de 1946, cuando apareció consagrado en el artículo 28, Parágrafo Primero, el desgravamen fiscal comentado para 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 11 *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 le 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 sus referencias expresa en la legislación anterior, por entender,

ciertamente, que las inversiones en ellos no responden al concepto económico-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 reforma de ésta, establece en 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 igualmente los "retiros"; en otras palabras, si la recurrida excluyó las "depreciaciones", por considerar que su mención expresa en la legislación posterior significaba "cambiar al 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 le-

gislativa, en este punto, no tuvo otro alcance, como ya se dijo, que el de aclarar definitivamente, el concepto de inversiones conducentes 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 investigaciones 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". Este criterio, que acoge y ratifica el Tribunal en la presente oportunidad, está además claramente analizado en el oficio de confirmación del reparo de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, cuando dice:

"El empleo del término "retiros" en la redacción de la norma controvertida apoya el contenido del reparo. No ocurren retiros de nuevos activos en el mismo año en que han sido adquiridos y esto es concebible sólo excepcionalmente, por lo cual es fácil colegir que el legis-

lador se refiere fundamentalmente a retiros (sinónimo de desuso o reemplazos en la Ley) de activos adquiridos en años precedentes. Tampoco se concibe que al referirse a la depreciación aluda únicamente a la de los nuevos activos, pues la depreciación de éstos en el primer año representa para el Fisco un valor insignificante que no vale la pena tomar en cuenta como factor de sustraendo a la inversión, máxime si esa depreciación sólo comprende una fracción de año, como sucede en la mayoría de los casos de esta índole."

Con respecto a la inclusión en la Ley del Parágrafo Cuarto, para propiciar el desarrollo y fomento industrial, el ciudadano Ministro de Hacienda en exposición publicada en "El Nacional" del 20 de diciembre de 1958 se expresa lo siguiente: "Otras reformas 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. El sacrificio fiscal que todo esto significa, estaría compensado por el aumento de la formación del capital en el país."

Pero es evidente que la intención del Legislador es promover las nuevas inversiones, traducidas en "activos nuevos" y no en desembolsos ocurridos por razón de sustitución de bienes de la empresa.

"Aparece clara, igualmente, la idea proteccionista de la Ley, pero el Legislador no quiso, por no ser justa, otorgar una protección ilimitada sobre toda inversión, sino que para evitar que se computaran como "nuevos activos" lo que era simple sustitución de activos, ordenó la sustracción de los retiros y depreciaciones ocurridos durante el ejercicio por presumirse fundadamente que éstos han sido reemplazados con parte de los "nuevos activos."

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 la 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 se deducirán 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 del mismo (inclusive 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 han llevado a cabo enteramente la vida útil de esos bienes y se han depreciado por consiguiente en su totalidad ya sea por destrucción 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.

Con base en las consideraciones anteriores y en atención a expresas disposiciones de la Ley que establece que 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 ejer-

cicio, el Tribunal estima correcto el Reparo de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República y así lo declara.

En consecuencia, este Tribunal Pri-

mero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la presente apelación en los términos expuestos en esta sentencia.

4.—No. 367.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (RECURSO DE HECHO).—CORPORACION VENEZOLANA DE ALUMINIO.—PONENTE DR. JAIME PARRA PEREZ.—DEL 30 DE JULIO DE 1968.—CON LUGAR.

EXTEMPORANEIDAD O NO DEL CONTENCIOSO

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 427.641 y 427.642, con montos respectivos de Bs. 70.769,03 y 30.158,03, al sustentar la nombrada oficina en Resolución N° HIR-100-00412-3, 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, o sea el 14 de octubre de 1967, y la fecha en

que fué interpuesto su escrito de impugnación, 14 de noviembre de 1967, transcurriendo 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 recibo recursorio 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 (25-10-67), 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 éstos tres (3) domingos (días 29-10-67, así como el 5 y el 12 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. 427.641 y 427.642, 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 aprobar 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 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 planillas de liquidación de la serie denominada "especial", destinada 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 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, 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 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. 427.641 y 427.642, emitidas a su cargo el 11-10-67, con montos de Bs. 70.769,03 y 30.158,03, respectivamente.

5.—No. 368.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—(ATECSA).—DEL 2 DE AGOSTO DE 1968.—PARCIALMENTE CON LUGAR.

DECLARACION DE RENTAS OMITIDAS

"Por lo que respecta al reparo Nº 54,

el Tribunal ratifica en cuanto al fondo los razonamientos de derechos expresados, atinentes al gravamen y oportunidad de éste y en consecuencia correcta la de

Bs. 69.937,85 relativa al impuesto complementario progresivo sobre Bolívares 647.211,90 que fué la participación de la empresa "ATECSA" en los beneficios de Bs. 1.941.635,70 declarados por el consorcio "Atecsa-Inaca-Quivensa" durante el año de 1960; participación aquella que debió ser declarada por la recurrente en su ejercicio 1-12-60 a 30-11-61, declaración que no consta en autos haya sido formulada.

Precisamente, la falta de declaración es el fundamento esgrimido por el organismo reparador, para, por una parte recabar, mediante el reparo citado, el impuesto concerniente a la renta gravable no declarada y por la otra imponer a la recurrente una multa de Bs. 69.962,85, conforme a lo previsto por el artículo 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada en febrero de 1961, que es la aplicable al ejercicio reparado.

MULTA GRADUACION

En cuanto a esta sanción el Tribunal observa: el artículo 59 ya mencionado dispone: "El contribuyente que no hiciera oportunamente la declaración prescrita en el artículo 49 de esta Ley será penado con multa de veinticinco bolívares (Bs. 25,00) y si hubiere lugar a la liquidación de impuesto, dicha multa será aumentada en una cantidad que podrá ser desde un décimo hasta otro tanto del impuesto causado"; pero cabe señalar que las facultades de que gozan los funcionarios para reprimir con sanciones las contravenciones fiscales son facultades regladas, pues los estatutos legales y

reglamentarios no se las han concedido en forma discrecional sino sometidas al cumplimiento de ciertos supuestos fácticos que deben realizarse en cada caso concreto como antecedentes previos a la pena. En el caso bajo sentencia la norma legal sancionadora invocada por el Organismo reparador, al indicar el quantum de la pena, establece una base fija de Bs. 25,00, y otra variable —cuando hay lugar a liquidación de impuesto— que permite la graduación de la multa según la mayor o menor gravedad de la infracción de acuerdo con las circunstancias concurrentes, que consiste en aumentar la base fija con cantidades que oscilan entre un décimo y otro tanto del impuesto causado.

La graduación de la pena comprendida entre dos límites, mediante la aplicación del término medio, disminuído al mínimo o aumentado al máximo según las circunstancias atenuantes o agravantes concurrentes, es un principio clásico de derecho penal común que ha continuado también dominando en el Derecho Penal Tributario. En nuestra sistemática positiva ha sido acogido por la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional vigente, que en ese punto remite al Código Penal, como se desprende del artículo 310 de dicha Ley Orgánica, al expresar que cuando se establezca para contravenciones fiscales una pena comprendida dentro de dos límites, se hará la aplicación de ello conforme a lo dispuesto en el Código Penal, teniendo también en cuenta la mayor o menor gravedad del perjuicio ocasionado al Fisco por la infracción.

También la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio cuya declaración no fué presentada, en su Capítulo XV que trata "De las Penas", estatuye en el único aparte del artículo 69, que "En la aplicación de las multas se tendrán en cuenta cualesquiera circunstancias que atenúen o agraven la infracción."

En el presente caso la oficina reparadora impuso la sanción en su límite máximo, sin expresar en el pliego de reparo los hechos o circunstancias agravantes que a su juicio justificaran la elevación de la pena al extremo superior. Es de advertir que en este caso particular, la sola mora en la presentación de la declaración de rentas es el supuesto de hecho fundamental que configura la ilicitud fiscal sancionada por la Ley con la imposición de multa y no constituye una circunstancia agravante pues faltaría aún por determinar si la recurrente obró dolosamente al afirmar por ejemplo que en su declaración del ejercicio 58-59 computó la participación que debía declarar en el período 59-60 o que tampoco es cierta la aseveración de que carecía de información respecto al monto de su participación en los beneficios del consorcio en el período que la originó.

Por tales razones considera el Tribunal que en el caso de autos la multa im-

puesta es procedente, pero no en su límite máximo como ha sido aplicada, sino en una cantidad igual a la base fija (Bs. 25,00) más el término medio de la base variable prevista en la norma sancionadora, pues no han sido producidas en el expediente circunstancias especiales que agraven o atenúen la falta sancionada; y así se declara.

Queda, en consecuencia reformado en los términos expuestos el reparo N° 54, que por la cantidad de Bs. 139.900,70, formuó el 22-1-64 la Sala de Examen de la Contraloría General de la República y consecuentemente la planilla de liquidación N° 301.681, del 7-10-64, librada a cargo de la recurrente con base en dicho reparo debe ser modificada para ajustarla a los términos de la presente sentencia.

En cuanto a la planilla N° 301.680, de fecha 7 de octubre de 1964, emitida a cargo de la recurrente con fundamento del reparo N° 53 del 22-1-64, queda confirmada en su totalidad.

Por todas las razones que anteceden, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara parcialmente con lugar la presente apelación en los términos ya expuestos.

6.—No. 369.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—(DR. BRICE).
DEL 14 DE AGOSTO DE 1968.—CON LUGAR.

**INTERESES MORATORIOS Y
PRESCRIPCION**

"El artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional prescribe que cuando una renta nacional no sea pagada en la fecha en que es exigible conforme a las disposiciones que rigen el deudor o contribuyente deberá pagar intereses moratorios a la rata del uno por ciento (1%) mensual, salvo que las leyes fiscales especiales fijen uno distinto, desde el día en que se hizo el pago hasta el día en que se efectuó, sin perjuicio de hacerse el cobro ejecutivamente conforme a la Ley."

Los intereses moratorios, establecidos en la anterior disposición tienen en nuestro derecho administrativo un carácter indemnizatorio es decir concretan un resarcimiento del Fisco Nacional por el retardo en percibir los créditos a su favor. La extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en fallo Nº 253 del 20-10-48 expone muy claramente la naturaleza de los intereses moratorios: "los intereses moratorios constituyen una indemnización que la Nación legalmente establece a su favor por causa del retardo en el pago en que incurran los deudores o contribuyentes de una renta nacional exigible, tal como lo estatuye el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. No se trata pues, de multa o sanción pecuna-

ria impuesta por infracción de una norma legal sino de intereses causados por la tenencia o uso de sumas que han debido serle pagadas a la Nación dentro del plazo respectivo de manera que los intereses moratorios fiscales exhiben una naturaleza semejante a la de los intereses convencionales que pacten los particulares en los contratos de préstamos de dinero, con la sola diferencia de que en el campo fiscal donde predominan principios y consideraciones de derecho público los intereses de demora no son fijados por el libre juego de la autonomía de la voluntad de las partes, sino que el Fisco Nacional —encarnación patrimonial de la Nación— en ejercicio del *jus imperii* ha establecido en forma unilateral y coactiva la tasa de los intereses que deben serle pagados por la retención o disfrute, por parte de los deudores o contribuyentes, de sumas exigibles que no fueron cubiertas dentro del plazo oportuno."

Dichos intereses tienen su fuente en la Ley (accesoriedad legal) y (son) comunes a todos los impuestos y contribuciones, siendo de obligatoria aplicación por el solo hecho del advenimiento del retardo en la recaudación de aquellos.

Ahora bien, cuál es el régimen prescriptivo aplicable a estos intereses pecuniarios? Según lo dispone el artículo 58 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la prescripción ordinaria en materia de créditos fiscales, salvo lo

dispuesto en leyes especiales, es la decenal, contada desde la fecha en que la contribución se hizo exigible. Por otra parte el artículo 18 ejusdem establece que: "Los derechos y acciones en favor del Fisco Nacional o a cargo de éste, están sujetos a la prescripción, conforme a las reglas del Código Civil, a falta de disposiciones contrarias de esta Ley o de las Leyes fiscales especiales."

La Corte de Casación ha dicho al respecto: "Está fuera de duda que las diversas prescripciones breves establecidas en el artículo 1.982 del Código Civil, están fundadas sobre una presunción de pago. Están destinadas a suplir el comprobante que faltará así siempre al deudor para demostrar su liberación. En efecto, todas estas prescripciones se aplican a deudas no constatadas por un instrumento, y que a menudo son pagadas sin exigir el recibo al acreedor. La presunción de pago que sirve de base a estas prescripciones breves, es tanto más verosímil cuanto que concierne a deudas cuyo pago es generalmente exigido con prontitud, porque representan para el acreedor la renta de su trabajo. El que invoca una de estas presunciones sostiene, pues, en definitiva, que ha pagado." (Sentencia de la Corte de Casación de fecha 10-6-60)."

Entre los procedimientos de interpretación lógica en materia tributaria, el Maestro Benvenuto Grizioti, aconseja recordar "la exigencia técnica del ingreso" ya que "se puede hacer constar que en países de civilización y exigencias financieras análogas se encuentran instituciones financieras similares" y "de ahí que

se pueda comprender mejor la estructura técnica de una determinada Ley teniendo en cuenta también la del impuesto análogo de otros países"; "es además ventajoso el estudio del derecho extranjero si de él derivó su origen la Ley en cuestión así como el examen del desarrollo de instituciones jurídicas similares de otros pueblos, si las respectivas condiciones sociales permiten la confrontación y analogía". (Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Edición de 1958).

En este orden de ideas es oportuno citar aquí lo que respecto a la "Prescripción de Intereses", dice el profesor Giuliani Fonrouge, en su obra "Derecho Financiero", volumen primero, página 516, Edición de 1962, así:

"Prescripción de Intereses.—Fundándose en la disposición del artículo 4.027, inc. 3, del Código Civil, que establece la prescripción de cinco años para lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos, se ha pretendido que los intereses devengados por pago tardío de impuestos prescriben en ese término. Todas las decisiones han sido adversas a ese criterio, por no tratarse del interés de una suma de dinero, pagadero con independencia del capital en determinados plazos periódicos, sino de un recargo que se satisface conjuntamente con el gravamen y en un solo acto; y si las leyes tributarias aluden a determinada tasa de interés "anual" o "mensual", es al sólo efecto de determinar el monto del recargo, pero no la forma de pago."

"Siendo un accesorio del impuesto, de carácter indemnizatorio o resarcitorio

(no punitorio), debe seguir la condición de lo principal, de manera que, en principio, prescribe a los diez años por aplicación del artículo 4023, Cód. Civil, o del artículo 1 de la Ley 11.583 para los tributos nacionales; salvo situaciones regidas por ordenamientos fiscales que establecen un término más breve para la prescripción del impuesto —p. ej., Ley 11.683, Ley de Aduana, Ley de sellos—, en cuyo caso regirá el mismo plazo para los intereses."

Si la legislación y jurisprudencia de un país, que tiene un sistema sustancialmente igual al nuestro, ha resuelto el problema en tales términos, no vemos razones especiales en virtud de las cuales las nuestras deben resolverlo de otro modo diferente. De ahí entonces que, coincidente con el criterio doctrinal y jurisprudencial transcrito, el Tribunal considere ajustado a Derecho el alegato del recurrente cuando expresa: "En efecto: si lo más valioso que es el impuesto, prescribe por cinco años, no puede existir ni existe razón que justifique un lapso de prescripción mayor para lo de menor importancia o valor. Pero es que entre los argumentos de interpretación lógica, argumentos que sirven para la interpretación legal, está el bien conocido con la denominación de *a fortiori*, que, consiste en considerar el caso en cuestión, comprendido dentro de la previsión legal que se refiere a un derecho mayor; de modo que la concesión de la Ley respecto a un derecho más extendido, más amplio que el cuestionado implica el querer legislativo de reconocer también el derecho menor. Es la aplicación del adagio jurídico: quien

puede lo más puede lo menos. Y así en el presente caso, si el artículo 90, concede para el impuesto, que es lo más, la prescripción de cinco años, esa prescripción es aplicable a los intereses que es lo menos. Otro argumento de lógica que habría que tomar en cuenta, es aquel de que lo accesorio sigue a lo principal y de allí que si el impuesto prescribe a los cinco años, que es lo principal, los intereses que son lo accesorio, deben prescribir en igual tiempo. Este argumento no es nuevo, ha constituido la doctrina de esa Administración, desde que así lo expuso en oficio 1.401 del 21 de abril de 1947, inspirada en la Ley vigente para entonces, cuyos términos, son idénticos a la vigente hoy. Esa doctrina dice así: "La obligación principal del contribuyente es pagar el impuesto; las demás son accesorias a ésta, y tienen por objeto su cabal cumplimiento...". Véase anotaciones a la Ley de Impuesto sobre la Renta, Séptima Edición, pág. 337. Como se ve, todos los razonamientos anteriores demuestran que la planilla por intereses moratorios que se me cobra está prescrita, como lo alegué oportunamente y hoy lo ratifico."

Por lo demás, este problema sólo tiene en la actualidad un interés histórico, por cuanto la novísima Ley de Impuesto sobre la Renta, (1966) en el Capítulo consagrado a la prescripción (Título 13) fija definitivamente, y siguiendo la teoría de la accesoriedad, cinco años para la prescripción de los intereses moratorios que causen los créditos por razón del Impuesto sobre la Renta y de las multas previstas en la Ley."

7.—No. 370.—TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—
PONENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—(JEAN MANDOIT
DE D. GARCIA BOFFILL, C. A.).—DEL 13 DE AGOSTO DE
1968.—REPOSICION DE LA CAUSA.

**LIQUIDACION COMPLEMENTARIA:
FORMALIDADES.**

"Cumplidos los trámites legales y reglamentarios este Tribunal pasa a dictar sentencia previas las consideraciones siguientes:

La Administración General del Impuesto sobre la Renta liquidó una planilla complementaria a las Nos. 10.397 y 404.034 de fecha 23-3-60 y 29-8-61, en virtud de que según un Memorial Informativo, que llegó a sus archivos y corre al folio seis (6) del expediente, la apelante omitió en su declaración de rentas del ejercicio 1-10-58 a 30-9-59 un beneficio de valorización por Bs. 166.799,92, correspondiente a la enajenación de un bien inmueble de su propiedad.

La contribuyente por medio de su apoderado ya nombrado ejerció formal recurso de apelación contra la referida liquidación, limitándose a exponer en el escrito respectivo, dirigido al ciudadano Administrador General del Impuesto sobre la Renta, que "a su través apelo ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, contra la planilla de liquidación N° 500.034 del 24-1-63, expedida a mi representado por dieciocho mil setecientos setenta y un bolívares con noventa y ocho céntimos (Bs. 18.771,98) correspondientes a presuntos impuestos

originados en el ejercicio fiscal 1-10-58 al 30-9-59."

"En las conclusiones escritas de Informes, el Dr. A.R.F., con el carácter acreditado en autos manifestó lo que en parte se transcribe a continuación:

"El presente recurso, como se evidencia en el folio siete (7) del correspondiente expediente, tiene por objeto una planilla de liquidación complementaria, mediante la cual se liquidó a mi representada mayores impuestos, que los liquidados bona-fide con base en su declaración de rentas del ejercicio 1958-59."

"Ahora bien, tratándose de una liquidación complementaria, por imperativo de normas expresas consagradas en la Ley y en el Reglamento de Impuesto sobre la Renta, la Administración de este ramo fiscal **ha debido** levantar un Acta motivada y razonada que fundamentara dicha liquidación complementaria, lo cual no hizo."

"En consecuencia, tratándose de una omisión que ha ignorado el procedimiento legal establecido para liquidar impuestos complementarios, parece indudable que esta causa, como formalmente lo solicito, debe reponerse al estado de que el Tribunal ordene a la Administración del Impuesto, que expida nueva planilla previa la elaboración del Acta Fiscal que le sirva de fundamentación."

Por su parte la Administración Gene-

ral del Impuesto sobre la Renta, en su escrito de Informes señala, entre otras cosas, como argumentación para la procedencia del acto administrativo, lo siguiente:

"Como muy bien podrán apreciar los ciudadanos Jueces en el referido memorial informativo, presentado por el representante de la Compañía Apelante, ciudadano D.G.B., ante la Oficina Subalterna de Registro Público, Primer Circuito, del Distrito Federal, a los efectos de la protocolización del documento de venta de un edificio propiedad de la contribuyente, denominado "Paramacay", situado de Toro a Dr. González, vendido el mismo a la C. A. Edycar por la cantidad de Bs. 730.000,00 con unas deducciones señaladas en el mismo memorial por monto de Bs. 563.200,08 resultando una diferencia de Bs. 166.799,92 como beneficio neto de tal operación, admitidos todos estos datos de buena fe, ya que los mismos no fueron verificados previamente para el registro del referido documento; no existiendo por consiguiente duda alguna de la realización de esta operación, ni del beneficio que produjo la misma."

"Por tanto, se observa en este recurso de apelación que, es manifiestamente temerario, ello por cuanto de un simple examen de los hechos que dieron lugar a la liquidación recurrida, no se desprende de aquellos que pueda justificarse la interposición de tal recurso, ello en virtud de que como ya se expresó anteriormente, el enriquecimiento neto obtenido por la mencionada Compañía para el ejercicio anotado y en base de tal enri-

quecimiento fue liquidada la planilla en cuestión, derivó de la venta del edificio de su propiedad antes identificado."

El Tribunal observa:

Disponen los artículos 68 y 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicables al caso de autos que:

"La Administración podrá verificar en cualquier momento el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, de su Reglamento, Resoluciones e Instrucciones y el contenido de las declaraciones juradas, e investigar las actividades de las personas y comunidades que no las hubiesen presentado. En el desempeño de esta función podrá:"

"1º—Examinar los libros, documentos y papeles que registren o puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen relacionadas con los datos que deban contener las declaraciones; y"

"2º—Emplazar a los contribuyentes o a terceros para que contesten los interrogatorios que se les formulen sobre operaciones, actividades o cualesquiera otros hechos, de los cuales pueda dependerse, a juicio de la Administración la existencia de derechos fiscales establecidos en esta Ley"

"Cuando un contribuyente no declare o no comprobare satisfactoriamente sus enriquecimientos o no lo hiciera en la oportunidad o en la forma reglamentaria, o cuando se presumiere con fundados indicios que la declaración, en cualquiera de sus partes, no sea fiel exponente de la capacidad tributaria de aquel, podrán los fun-

cionarios fiscales calificar, determinar, o estimar de oficio dichos enriquecimientos sobre las bases establecidas en esta Ley y en el Reglamento."

Por su parte, el artículo 146 del Reglamento correspondiente establece que:

"Las actuaciones que practiquen los funcionarios fiscales a los fines previstos en los artículos 68 y 69 de la Ley, deberán hacerse constar en actas selladas con el sello de la Administración del Impuesto sobre la Renta y firmadas por el funcionario y el contribuyente o su representante. Si éstos se negaren a firmar, serán citados a comparecer ante cualquiera autoridad civil o judicial para ser notificados y recibir copia del acta."

En el presente caso la Administración General del Impuesto sobre la Renta incrementó la renta del contribuyente, teniendo en cuenta un Memorial Informativo que había sido presentado en la correspondiente Oficina Subalterna de Registro, para llenar el requisito de protocolización exigido por el artículo 151 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El Tribunal estima que el valor probatorio del Memorial Informativo es solamente indiciario, pero no pleno, en cuanto a los hechos que él mismo señala, de manera que puede servir de punto de partida para la modificación de una renta declarada, como en el presente caso, pero no como único medio que desecha el procedimiento pautado en el artículo

146 del Reglamento, que es de imprescindible y obligatoria observancia por la Administración del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 137 ejusdem, en su numeral 3º dice lo siguiente: "A los fines de la liquidación del impuesto la Administración procederá:3º a practicar las liquidaciones complementarias a que hubiere lugar como resultado de las verificaciones posteriores que hiciera."

Las liquidaciones complementarias deberán ser ordenadas mediante resolución motivada que se enviará al contribuyente junto con la correspondiente planilla."

Este requisito atinente a la validez de la liquidación complementaria tiende a mantener un equilibrio en el procedimiento en lo referente a hacer del conocimiento del contribuyente el giro que ha tomado el asunto, como consecuencia de las verificaciones posteriores realizadas por la Administración, y de ese modo evitar posibles trastornos que un acto unilateral de la Oficina Liquidadora, pudiera causar al declarante, como resultado de su omisión; pero en ningún caso sule las obligaciones que la propia Ley y su Reglamento señalan en los artículos 67, 68 y 146, respectivamente, ya señalados. Es el Acta que debe levantar previamente la Administración por intermedio de sus funcionarios competentes en donde deben hacerse constar específicamente todos los hechos relacionados con la infracción que se imputa al contribuyente y en el presente caso tal documento esencial no fué producido por la Oficina Liquidadora. En sentencia N° 232, del 12-3-63, el Tribunal de

Apelaciones del Impuesto sobre la Renta dijo al respecto: "El Acta Fiscal define y concreta la pretensión de la Administración del Impuesto y es el instrumento que el contribuyente debe conocer y firmar y posteriormente desvirtuar en juicio si no estuviere conforme con el criterio de la Oficina Liquidadora. Por esto el Tribunal declara carente de idoneidad y de legalidad el documento en referencia como elemento probatorio en contra del recurrente". (Se refiere la sentencia a un Informe presentado por un Fiscal al Inspector Técnico del Impuesto sobre la Renta).

La Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, en sentencia del 13-11-67, al establecer la similitud que existe entre el Acta Fiscal y el libelo de la demanda en el proceso civil dice, entre otras cosas, lo siguiente: "Las Actas Fiscales deben contener todos los hechos que las actuaciones fiscalizadoras de la Administración observen en el proceder de los contribuyentes en el cumplimiento de su obligaciones tributarias; y con mayor razón han de ser lo suficientemente explícitas cuando con base en ellas, la Administración ha de efectuar liquida-

ciones del impuesto o de las multas aplicables; ella deben contener, pues, todos los reparos, objeciones y observaciones que la Administración considere procedente formular a los contribuyentes; pues es el modo, el procedimiento de que éstos disponen para informarse de las pretensiones fiscales y de los puntos de vista de la Administración frente a los propios; y de allí que dichas actas deben ser notificadas a los contribuyentes y que para la instrucción, aprobación y levantamiento estén sujetas al previo cumplimiento de determinados requisitos y formalidades legales y reglamentarias."

En el caso presente ha habido una omisión legal, al no levantarse el Acta Fiscal, conforme a los requerimientos señalados en el estatuto reglamentario respectivo, situación que conlleva necesariamente la reposición de la causa al estado en que la Administración General del Impuesto sobre la Renta, cumpla con lo establecido en los artículos 68 y 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso de autos y el artículo 146 del respectivo Reglamento. Así se declara.

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

Año V, Número 27, Volumen V, noviembre - diciembre de 1969.

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.

Dr. Magin F. Briceño P.—Abogado. Impuesto sobre la Renta. Asesoramiento Técnico-Jurídico: Recursos, Apelaciones, Consultas, Declaraciones, etc. Edf. General Páez. Ofic. 704. Esquina de La Marrón. Teléfono 82.57.30. Apartado 3571. Caracas.

Contreras, Sánchez y Asociados.—Contadores Públicos. Auditoría, Impuestos, Sistemas. Avd. Urdaneta, Edf. Iberia, 2º Piso. Teléfono: 81.23.10 al 19, Ext. 18. Apartado Postal 3727 Caracas.
