

Revista de

29

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.969**

*marzo
abril*

SUMARIO

I.—JURISPRUDENCIA.—*Sentencias.*

- 1) N° 1.—Corte Suprema de Justicia (ESBIC Corporation S.A.). De 28-1-69. Revoca en todas sus partes la N° 11 del Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta.
- 2) N° 2.—Corte Suprema de Justicia (Eternit Venezolana S.A.). De 28-1-69. Confirma en todas sus partes la N° 340 del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta.
- 3) N° 26.—Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta (Sucesión de Ofelia Nava de León). De 30-7-68. Sin lugar.
- 4) N° 27.—Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta (Delta Air Lines).—De 1-8-68. Sin lugar.

Sentencias - 1 al 4

1.—DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.—(ESBIC CORPORATION S.A.).—DE 28 DE ENERO DE 1969.—PONENTE: DR. MIGUEL ANGEL LANDAEZ D.—QUE REVOCA EN TODAS SUS PARTES LA N° 11 DEL TRIBUNAL SEGUNDO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

REBAJA POR INVERSIONES Y SU CALCULO

(1)

"Vistos con los informes del representante del Fisco Nacional.

Con fecha 11 de julio de 1967, el Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta dictó su sentencia N° 11, por la cual declaró con lugar el recurso interpuesto por la firma Esbic Corporation, S. A., domiciliada en Valencia, Estado Carabobo, contra la planilla de liquidación complementaria N° 70.122, de fecha 8 de julio de 1964, por la cantidad de Bs. 10.243,76, por concepto de impuesto sobre la renta correspondiente a su ejercicio económico comprendido en-

tre el 1° de noviembre de 1961 y el 31 de octubre de 1962.

De esta decisión apeló el abogado sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional; y oída libremente la apelación, subieron los autos a este Supremo Tribunal, de lo cual se dio cuenta en Sala. Nombrado Ponente al Magistrado que como tal suscribe y relacionada la causa, se llamó a informes, a cuyo acto concurrió el representante del Fisco Nacional, quien consignó sus conclusiones escritas que la Corte ordenó agregar a los autos. Se dijo "Vistos".

En la oportunidad de decidir, la Corte pasa a hacerlo en los siguientes términos.

I

(1) Léanse sentencias Nos. 340 del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 20, página 25; N° 11, del Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 21, página 15; N° 362, del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 56, página 24; N° 366, del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 27, página 7.

Consta de Acta Fiscal N° IRV-200-120, de fecha 19 de junio de 1964, que en la declaración de rentas N° 1.280-4 presentada en la Administración Seccional del Impuesto en Valencia el 30 de enero de 1963 y correspondiente a su ejercicio económico 1961-1962, la contri-

buyente acusó en la Cédula Tercera una renta neta de Bs. 476.823,34, con base en la cual le fue expedida la planilla de liquidación N° 50.026, de fecha 11 de marzo de 1963, por la cantidad de Bs. 58.896,55 por concepto de impuesto; que al calcular el impuesto complementario, se le acordó una reducción del 12 por ciento del mismo, de conformidad con el Parágrafo 4° del Artículo 38 de la Ley de la materia entonces vigente, ya que las inversiones en activos fijos, efectuadas en el ejercicio, representaron del 10 por ciento al 20 por ciento de la renta neta, según relación acompañada a la declaración de la renta; que analizados por la fiscalización los comprobantes respectivos, se evidenció que no se cumplió la condición prevista en la disposición legal citada, 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"; ya que estas depreciaciones exceden de las inversiones y, por tanto, no hay inversión computable a los efectos de la mencionada reducción del impuesto, según se expone a continuación: Inversiones en activos fijos en el ejercicio: Bs. 177.673,78; depreciación en el ejercicio: Bs. 220.511,84, lo cual da un resultado negativo de Bs. 42.838,06; y de ahí que se declarara improcedente la referida rebaja del 12 por ciento del impuesto complementario, lo cual dio lugar a la expedición de la planilla impugnada.

En el escrito del recurso, la contribuyente alega, fundamentalmente, que

"la depreciación computada excede a las inversiones, y ello sólo revela el error del criterio fiscal"; que "la cifra que se tomó como deducible corresponde a los retiros y depreciaciones de la totalidad de los activos permanentes de la Empresa", en tanto que "los términos de la deducción son el costo de los nuevos activos, como minuendo, y los retiros y depreciaciones del ejercicio, como sustraendo"; que "el criterio fiscal...está, pues, en abierta contradicción con el texto de la Ley...con la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta y con los fines que se propuso el legislador al acordar la rebaja establecida en el artículo 38"; que "la rebaja acordada es la resultante de la diferencia aritmética entre el costo de los nuevos activos y los retiros y depreciaciones del ejercicio referidos éstos a esos nuevos activos", cuya "diferencia determina el porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global"; que, además, atendida la naturaleza anual del impuesto, si éste "gravita así sobre enriquecimientos netos anuales, los elementos de cálculo indispensables para su determinación tienen que ser, necesariamente, valores anuales", por lo cual "no pueden entrar en este cálculo valores correspondientes a años anteriores"; y que "no es menos manifiesto y resultante el desconocimiento de los fines de la Ley que (atribuye) al criterio fiscal", pues "la rebaja acordada se propone estimular las inversiones en el campo industrial, (halagando) a la industria al ofrecérsele una moderación de la carga fiscal resultante de sus inversiones en el año"; por lo cual,

"toda interpretación de ese texto legislativo que tienda a eliminar esta rebaja, está en contradicción con los fines que se propuso el legislador".

El Tribunal a quo, en la sentencia recurrida, consideró que la adquisición por la contribuyente, durante el ejercicio, de nuevos activos destinados a la función productiva, a que hace referencia la actuación fiscal, constituye sin duda un esfuerzo empresarial dirigido a producir nuevos bienes; y si de ese proceso de agregación que ello significa —dice la recurrida— ha de derivar una mayor capacidad de producción de su empresa, es incuestionable que la contribuyente está, como es de presumir, en términos de elemental economía, creando capital en función de su crecimiento industrial; y que la expresión "retiros y depreciaciones del ejercicio", a que alude la Ley, sólo se refiere a las nuevas adquisiciones o nuevos bienes reproductivos, y no a los "viejos activos"; es decir, que del texto pertinente de la Ley, la recurrida infiere que el legislador quiso restringir la idea o concepto de inversión en nuevos activos simplemente a su aumento neto, no como una condición para tener derecho al incentivo, sino como un presupuesto para fijar la base del cálculo del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global. De ahí entonces que aquel Tribunal declarara con lugar el recurso contencioso fiscal intentado contra la respectiva actuación fiscal.

Y, en sus informes ante la Corte, el representante del Fisco Nacional alega,

en síntesis, que "la primera crítica que debe hacerse al razonamiento de la recurrida es que, para determinar el sentido del término 'inversión' para 'activos fijos' acuda no a la intención del legislador, tal como ha sido plasmada en la norma... sino al concepto de inversión para la ciencia económica, y en especial para la teoría del desarrollo económico, afirmando luego —agrega el informante— que el último aparte del parágrafo 4º (del artículo 38 de la Ley) no consagra un presupuesto para tener derecho al incentivo, sino un presupuesto para fijar la base de cálculo del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global"; que, "aun cuando se trate de conceptos acuñados por otras ramas del saber humano, lo determinante es la forma en que es recibido y consagrado por el legislador"; que "es precisamente el error inicial de buscar el significado de las expresiones utilizadas por el legislador en otros lugares que en la propia ley lo que eleva a la recurrida a hacer afirmaciones en abierta contradicción con la intención del legislador, por ejemplo, que la reposición de un activo es una verdadera inversión"; que "si todo activo adquirido y aplicado al proceso productivo constituye inversión, y otorga derecho al incentivo, la última frase del parágrafo (citado) estaría en contradicción con la intención del legislador, tal como la entiende la recurrida"; que "si la capacidad de producción de la empresa se vería en todo caso aumentada, no habría por qué referir el incentivo a la inversión neta, porque tal distinción no tendría sentido"; que "la determinación

del concepto de inversión debe ser hecha con fundamento en la ley, en la cual hay dos elementos que no deben perderse de vista: a) que no toda inversión es relevante a los efectos de otorgar el incentivo; y b) que la inversión relevante debe ser, además, inversión neta"; que "ambos criterios están en estrecha relación, por manera que no puede aceptarse la distinción de la recurrida entre 'presupuestos para tener derecho a la reducción o incentivo' y 'presupuestos para fijar la base de cálculo del porcentaje de inversión', (pues) el segundo es presupuesto necesario del derecho a beneficiarse del incentivo"; que "si la inversión debe ser neta, ella no puede ser el resultado sino de la comparación de los montos de la inversión al inicio y al final del ejercicio, de donde, por una parte —y tal como lo ha declarado (este) Alto Tribunal— la simple reposición no puede ser calificada de inversión; y por la otra que la comparación debe hacerse con el total de activos de la empresa, pues la 'expansión de los medios de producción', propósito querido por el legislador también para el caso del incentivo... postula como necesario término de comparación la valoración de la totalidad de activos fijos que existan para el momento en que son agregados los nuevos, para ver precisamente si existe o no dicha expansión, la cual no es el resultado presumible del mayor adelanto

tecnológico de los nuevos activos, sino el resultado de una valoración de orden físico"; y de ahí que concluya solicitando la revocación de la sentencia apelada.

II

La Corte observa:

El artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de 13 de febrero de 1961, vigente durante el ejercicio económico al cual se refiere la actuación fiscal controvertida, luego de establecer las alícuotas del impuesto complementario progresivo, disponía en su Parágrafo Cuarto:

"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 y distribución de energía eléctrica, o de transporte, cuando estas actividades 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:

Cuando la inversión haya sido de entre el:

- 10% y el 20% de la renta neta: Rebaja del 10% del impuesto
- 20% y el 30% de la renta neta: Rebaja del 11% del impuesto
- 30% y el 40% de la renta neta: Rebaja del 12% del impuesto

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

Pues bien: disienten, Administración y contribuyente, del alcance que ha de darse a la expresión "depreciaciones y reposiciones del ejercicio", contenida en la parte final del dispositivo antes transcrito: en tanto que la primera considera que las "depreciaciones y reposiciones del ejercicio", a que alude la Ley, son las que afectan a todos los activos de la empresa, cualquiera haya sido la fecha de su adquisición: la contribuyente, al contrario, entiende que las depreciaciones y retiros del ejercicio son únicamente los relativos a los nuevos activos adquiridos en el año gravable, es decir, que deben excluirse las "depreciaciones y reposiciones del ejercicio" que afecten a otros activos que la empresa hubiere adquirido en ejercicios anteriores.

La Corte observa:

Este mismo asunto, aun cuando regulado por la Ley de 1948, ha sido traído ya, por otros contribuyentes a la Corte. En uno de esos casos, al igual que el de autos que presenta magnitudes distintas, "la contribuyente al propio tiempo que agregaba al monto del activo fijo la cantidad de ciento treinta millones seiscientos sesenta mil quinientos diez y nueve bolívares (Bs. 130.660.519,00) rebajaba o retiraba del mismo la suma

de ciento treinta y un millones quinientos veinte mil novecientos cuarenta y seis bolívares (Bs. 131.520.946,00), lo que produjo un saldo desfavorable que alcanzó a la cifra de ochocientos mil cuatrocientos veinte y siete bolívares (Bs. 800.427,00)" según relata el fallo respectivo, de fecha 11 de junio de 1963. En aquella oportunidad la Corte dijo, entre otras cosas, lo siguiente:

"La simple reposición de los activos de las empresas, que permitiera el simple mantenimiento de ellas en su estado anterior de desarrollo, bien puede ser una finalidad legítima o loable dentro de una economía estacionaria, y especialmente dentro de una economía regresiva o decadente, dentro de las cuales se temiese la desaparición misma de aquéllas, de modo que, para evitar el retroceso económico que ello significaría, bien podría pensarse en el desgravamen de las inversiones o reinversiones sólo destinadas a esa reposición de sus activos, que asegurara el mantenimiento de las empresas en su mismo estado anterior —subrayaba la Corte.

Luego agregaba la sentencia:

"Así, cuando dicho artículo 28, (Párrafo Primero, de la Ley de 1948) establece que en los casos de rentas netas superiores a Bs. 14.000.000,00 e inferiores a Bs. 20.000.000,00, la mitad de la fracción que excede de la primera cantidad pagará el 19% hasta concurrencia del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente

durante el año gravable en la expansión de los medios de producción de las empresas, claramente está diciendo que ese menor gravamen habrá de obrar en beneficio de la 'expansión', esto es, del crecimiento o aumento de tales empresas, y no en beneficio de la conservación, mantenimiento o reposición de las mismas, a través de las de sus activos, como erróneamente lo interpreta la contribuyente, cuando computa para sus propios cálculos, aquella parte de los ingresos brutos que la Ley permite deducir, a título de amortización o depreciación, para la determinación de la renta neta. Las cantidades, en efecto, aplicadas a la depreciación o amortización, no constituyen inversiones ni reinversiones, en el querer de la disposición legal cuyo alcance se determina, pues no son dineros, valores u otros elementos llevados por el empresario, sino partes —como se ha señalado— de la renta bruta, y más aún, del ingreso bruto, resultante del hecho mismo de la producción".

Más adelante la Corte decía:

"...juzga la Corte que, atendidos objetivamente los términos mismos en que está concebida la referida disposición legal, ésta no se refiere a cualquier tipo de 'inversiones', así, en términos generales, absolutos, o indiscriminados; antes bien, la misma disposición califica expresamente un tipo particular, concreto, específico de 'inversiones', cuya realización hace el mérito necesario para

el goce del beneficio fiscal consistente en la reducción del tributo; no se trata pura y simplemente, de cualesquiera clase de 'inversiones', sino que, por el contrario, se trata, única y exclusivamente, de 'inversiones' expresamente calificadas por la Ley, esto es, de sólo aquéllas que hayan sido 'efectuadas en el país, durante el año gravable, en la expansión de los medios de producción de las empresas' —subrayaba la Corte—. De otra parte, ha de tenerse presente que se trata de la interpretación de un texto legal excepcional, donde se consagra una verdadera exención parcial del impuesto global complementario progresivo a la renta —una reducción parcial del mismo, para ser más exactos—, de modo que, conforme a elementales principios de hermenéutica jurídica, tal disposición no es, ni puede ser jamás susceptible de interpretación analógica o extensiva; al contrario, ella es de interpretación rigurosamente restrictiva, interpretación ésta que se hace mayormente respetable en esta materia impositiva, pues ella constituye uno de los medios más eficaces para mantener y asegurar la garantía de la igualdad ante la Ley. Pretender, pues, que cualesquiera 'inversiones', —incluso aquéllas que tengan por objeto la reposición o sustitución de sus activos, por laudables que sean, por provechosas que resulten para el desarrollo económico de la empresa, en lo cual, desde luego, está interesado el mismo Fisco—, están comprendidas todas, como lo alega la contribuyente, en el concepto legal, estricto

y restringido, de inversiones efectuadas . . . en la expansión de los medios de producción de las empresas, —que la Corte subrayaba, es no sólo dar a la norma una inaceptable interpretación extensiva, sino violar su propio texto, y, más aún, desvirtuar la voluntad legislativa. . . ."

Ahora bien, en el caso de autos, según aparece de la declaración de rentas de la contribuyente, ésta efectuó en el país, en el año gravable, "inversiones" por la cantidad de ciento setenta y siete mil seiscientos setenta y tres bolívares con setenta y ocho céntimos (Bolívares 177.673,78), pero, al mismo tiempo, efectuó depreciaciones y retiros de los activos que representaban esas "inversiones" así como de los adquiridos en ejercicios anteriores, por la cantidad de doscientos veinte mil quinientos once bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 20.511,84), según aparece también de la misma declaración.

Es cierto que el caso, decidido por aquel fallo, se refería a la "rebaja del impuesto complementario en razón del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de los medios de producción", atendidos determinados niveles de renta, disciplinada, esa rebaja, por el artículo 28, Parágrafo Primero, de la Ley de 1948, al cual resultaba equivalente, como lo anotaba la Corte, el artículo 38, Parágrafo Primero, de la Ley de 1958, así como también es cierto que el caso de

autos se refiere a la "rebaja del impuesto complementario", según la relación entre la inversión y la renta neta global, consagrado a favor de "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 y distribución de energía eléctrica, o de transporte"; lo cual al menos aparentemente, podría permitir pensar que se trata de dos situaciones distintas. Sin embargo, no es posible establecer tal distinción, si se advierte que, en uno y otro caso, es el volumen, la cuantía o la magnitud de determinadas "inversiones" el motivo, determinante a la vez del beneficio fiscal consagrado en una y otro dispositivo: y, más aún, que es el mismo el procedimiento establecido para computar aquéllas: "se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio", disponían, en efecto, el Parágrafo Segundo y el Parágrafo Cuarto del artículo 38 de la Ley de 1958 (iguales en la Ley de 1961).

Cuestionada, ahora, la inteligencia de este último dispositivo en el caso de autos, éste y el ventilado entonces en 1963 resultan ser iguales. De ahí, pues, que la Corte ratifique, en esta oportunidad, sus criterios establecidos en aquélla, arriba transcrito.

Pero, aun cuando tal ratificación resultare suficiente para confirmar la ac-

tuación fiscal y declarar, en consecuencia, con lugar la apelación del Fisco, juzga la Corte, sin embargo, necesario formular algunas consideraciones adicionales, no tanto para reafirmar el criterio que el asunto le ha merecido, como porque, al separarse el Tribunal a-quo de la jurisprudencia de este Supremo Tribunal en el punto y pretender crear dos criterios jurisprudenciales contradictorios paralelos, ha incurrido en graves errores de concepto que pueden inducir a confusiones al Fisco y a los contribuyentes y que es indispensable rectificar en beneficio de la seguridad jurídica.

En las finanzas públicas modernas, la tributación no es sólo un medio de que se vale el Estado para arbitrarse recursos económicos sino, además, un instrumento de su política económica. Y si es finalidad genérica de la política económica el desarrollo del país, la rebaja del impuesto, cuestionada en el proceso, constituye un incentivo fiscal a invertir en el país, en orden a estimular su desarrollo económico. Por tanto, la inteligencia de los alcances de la norma legal creadora de esa rebaja impositiva, de ese incentivo fiscal, sólo puede lograrse cabalmente, en la medida en que se considere ese beneficio en sus vinculaciones directas con la realización o consecución del fin propio de la misma norma.

Luego, si se advierte que el desarrollo económico, es ponderado a través, entre otros factores, de magnitudes

económicas globales, como el capital nacional, el producto territorial bruto, la renta nacional, la inversión, etc., la recta inteligencia de aquella norma no está condicionada tanto por la economía particular de la empresa como por su concurso efectivo al desarrollo económico general, apreciado a través de aquellas magnitudes. Y ello es así, porque el desarrollo económico no es un asunto que interese sólo al Estado, sino a todos los miembros o sectores de la comunidad nacional; de modo que, bajo este aspecto, la empresa privada es, lógicamente, un agente del desarrollo económico, con el cual debe colaborar; y de ahí que, para estimular precisamente su colaboración, el Estado le ofrezca un tratamiento fiscal especial: "la incitación a invertir, —dice un tratadista del Desarrollo Económico—, a través de un conjunto de medidas de estímulo, tales como la desgravación para las nuevas inversiones y la admisión de amortizaciones aceleradas o con la ayuda de acuerdos financieros especiales para el pago de deudas fiscales, es a lo que conduce este espíritu de colaboración, cuyas diversas manifestaciones están destinadas a satisfacer más las aspiraciones de la comunidad que los intereses exclusivos de la empresa" (Gannagé).

En este orden de ideas, se puede observar que, en el caso de autos, así como en otros similares, hay una confusión respecto a la finalidad específica de esta rebaja impositiva como incentivo fiscal a invertir; confusión ésta que

es necesario disipar. Según se infiere, en efecto, de su argumentación, la contribuyente, considera que si bien dicha rebaja constituye un incentivo a invertir o a reinvertir, ella ha sido establecida en razón del efecto inmediato y tangible de la propia rebaja, es decir, en cuanto representa una reducción de su carga fiscal normal, y, por tanto, un aumento de sus beneficios económicos particulares o privados. Sin embargo, a juicio de la Corte e independientemente de consideraciones subjetivas sobre la situación económica, individual o particular, de las empresas que resultaren beneficiadas, el legislador persiguió una finalidad de alcances más vastos, de política económica como ya se dijo, es, la de estimular el desarrollo económico del país. Así aparece, en efecto, de la exposición del propio Ministro de Hacienda, al justificar, en su oportunidad, la consagración de este incentivo, cuando dijo: "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. El sacrificio fiscal que todo esto significa, estaría compensado por el aumento de la formación de capital en el país.

Es cierto que, en la Teoría Económi-

ca y en la del Desarrollo, "formación de capital e inversión, son términos equivalentes", como lo dice la recurrida; pero, cuando los tratadistas les atribuyen tal equivalencia a esos términos, dan por descontado que se trata de formación neta de capital y, asimismo y por tanto, de inversión neta. De ahí entonces que, cuando, en términos de desarrollo económico, se habla de "formación de capital", se entiende la "inversión neta", esto es, el aumento neto del capital real de la comunidad; y consiguientemente, que, cuando se habla, asimismo, de "aumento de formación de capital", se entiende todo aumento de la inversión neta". No advirtió, sin embargo, la recurrida, que tales conceptos aparecen explícitos en el propio pensamiento de Samuelson que aquella invocaba de inmediato al decir que dicho autor define la "inversión neta" o "formación de capital", "como el incremento neto en el capital real". Y como tales magnitudes se ponderan siempre en relación con una unidad de tiempo, la cual, generalmente, es de un año, por inversión neta anual, o sea por formación neta de capital también anual, se entiende entonces la diferencia positiva entre la inversión bruta del año y las amortizaciones y retiros, también del año, del capital pre-existente. Por manera que, si esa diferencia es igual a cero, porque el volumen de la inversión bruta es igual al de las amortizaciones y retiros, se estará en presencia de una economía estacionaria; pues, si bien hubo inversiones, las mismas no fueron suficientes para condu-

cir a la formación neta de capital; si esa diferencia es negativa, porque el volumen de la inversión bruta es inferior al volumen de las amortizaciones y retiros, se estará en presencia de una economía regresiva, en la cual, en términos económicos, no ha habido inversión neta sino desinversión; y, en fin, si aquella diferencia es positiva, porque el volumen de la inversión bruta sea superior al de las amortizaciones y retiros, se estará en presencia de una economía progresiva o en desarrollo, porque se ha determinado una inversión neta, es decir, se ha operado un aumento neto del capital real de la comunidad.

Por consiguiente, y atendida la finalidad de la norma cuyos alcances se cuestionan, si una empresa efectúa, en un ejercicio, inversiones brutas en un volumen igual o inferior a las amortizaciones y retiros que efectúa de su capital en el mismo ejercicio, es evidente que ningún aporte ha realizado al desarrollo económico del país, aun cuando tales inversiones, desde el punto de vista particular y subjetivo de la empresa, resulten útiles y provechosas; pero esas inversiones, desde el punto de vista de la economía general, que es el que aquí interesa, no siendo inversiones netas, constituyen sólo el agregado de nuevos activos, sin repercusión positiva alguna en el capital nacional; pero, si al contrario efectúa inversiones brutas en un volumen superior a las amortizaciones y retiros que efectúe de su capital en el mismo ejercicio, es evidente también que ha

hecho un aporte positivo, su inversión neta, al desarrollo económico del país. Luego, si el legislador establece un incentivo fiscal en beneficio del desarrollo económico del país, o sea de la formación neta de capital, es claro que sólo en la tercera de las hipótesis arriba descritas obtendrá realización cabal la intención legislativa; esto es, cuando, como consecuencia del estímulo, se experimenta un aumento neto del capital, porque las inversiones brutas fueron superiores a las amortizaciones y retiros del capital pre-existente.

En su ejercicio 1961-1962, la contribuyente efectuó inversiones brutas por un total de ciento setenta y siete mil seiscientos setenta y tres bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 177.673,78), según lo manifestó en su propia declaración de rentas; y los retiros y depreciaciones de los activos representativos de esas mismas inversiones alcanzaron a la cantidad de once mil quinientos cincuenta y siete bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 11.557,78), según lo acusó en su declaración de rentas. Pero el total de los retiros y depreciaciones de sus activos —nuevos y viejos— alcanzó en el mismo ejercicio a la cantidad de doscientos veinte mil quinientos once bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bolívares 220.511,84), según aparece también de su propia declaración de rentas.

Ahora bien, para que sea procedente en derecho la rebaja del impuesto aquí cuestionada, es menester primero, deter-

minar el monto de la inversión neta, para lo cual deben deducirse, de la inversión bruta, "los retiros y depreciaciones del ejercicio"; y, segundo, establecer si la inversión neta, así determinada, alcanza alguno de los porcentajes, previstos en la Ley, de la renta neta global. Es obvio, a juicio de la Corte, que la inversión neta sólo se determina deduciendo, del monto de la inversión bruta, todos "los retiros y depreciaciones del ejercicio", cualesquiera sean los activos —nuevos o viejos— afectados por esos retiros y depreciaciones; y no deduciendo solamente, como lo estableció la recurrida, los retiros y depreciaciones que afectaban a los nuevos activos, porque, conduce a dar una imagen falsa e irreal del aporte de la empresa al desarrollo económico del país, como ya se expuso. En el caso de autos, la contribuyente, a la par que efectuó inversiones brutas, en el ejercicio, por ciento setenta y siete mil seiscientos setenta y tres bolívares con setenta y ocho céntimos (Bolívares 177.673,78), efectuó también, en el mismo ejercicio, retiros y depreciaciones por doscientos veinte mil quinientos once bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 220.511,84). Por tanto, debe concluirse que, en términos económicos, e independientemente de la utilidad o con-

veniencia que, para la empresa en particular, haya significado la adquisición de los nuevos activos, éstos no condujeron a determinar la inversión neta, requerida por la Ley, para gozar de la rebaja impositiva; pues, al contrario, excediendo los retiros y depreciaciones del ejercicio al monto de las inversiones brutas del mismo, ello ha determinado, más bien, una desinversión, en términos económicos.

En virtud de las consideraciones expuestas, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar la apelación interpuesta por la representación del Fisco Nacional contra la sentencia N° 11, de fecha 11 de julio de 1967, del Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, la cual queda revocada en todas sus partes, y confirma en consecuencia, la planilla de liquidación complementaria N° 70.122, de fecha 8 de julio de 1964, por la cantidad de diez mil doscientos cuarenta y tres bolívares con setenta y seis céntimos (Bs. 10.243,76), expedida por la Administración, por concepto de impuesto sobre la renta, a cargo de la contribuyente Esbic Corporation, S.A. domiciliada en Valencia, Estado Carabobo".

2.—DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.—28 DE ENERO DE 1969.—(ETERNIT VENEZOLANA S.A.).—MAGISTRADO PONENTE: DR. JONAS BARRIOS E.—CONFIRMA EN TODAS SUS PARTES LA N° 340 DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

(1)

"El artículo 38 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, de fecha 19 de diciembre de 1958, vigente durante el ejercicio reparado a la recurrente, luego de establecer las alícuotas del impuesto complementario progresivo, disponía en su Parágrafo cuarto:

"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 y distribución de energía eléctrica, o de transporte, cuando estas actividades quedan comprendidas en el Capítulo IV, o los destinados a las actividades comprendidas en el Capítulo VI, gozarán de una rebaja del impuesto complementario, se-

gún la relación entre la inversión y la renta neta global, de acuerdo con la siguiente escala:

Cuando la inversión haya sido entre el 10% y el 20% de la renta neta: Rebaja del 10% del Impuesto.

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

Ahora bien, según aparece de los autos, y ello no ha sido contradicho en ninguna forma y en ningún momento en el proceso por la recurrente, ésta efectuó inversiones en activos fijos en el ejercicio por la cantidad de cuatrocientos cuarenta y un mil quinientos dieciséis bolívares con noventa y nueve céntimos (Bs. 441.516,99), y, simultáneamente, "depreciaciones y retiros" por la cantidad de cuatrocientos cincuenta y siete mil setecientos un bolívares con cincuenta y nueve céntimos (Bs. 457.701,59); es decir, que las "depreciaciones y retiros" del ejercicio excedieron en dieciséis mil ciento ochenta y cuatro bolívares con se-

(1) Léanse sentencias Nos. 340 del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 20, página 25; N° 11, del Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 21, página 15; N° 362, del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 56, página 24; N° 366, del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario, N° 27, página 7.

senta céntimos (Bs. 16.184,60) a las "inversiones en activos fijos" del mismo; y habiendo declarado aquélla en la Cédula Tercera (Capítulo IV de aquella Ley) una renta neta global de cuatro millones cincuenta y cuatro mil ciento diez bolívares con noventa y cuatro céntimos (Bs. 4.054.110,94), la Administración Seccional del Impuesto sobre la Renta en Caracas le admitió la rebaja del 10% del impuesto complementario, por considerar que las inversiones en activos fijos efectuadas en el ejercicio representaban del 10% al 20% de la renta neta. Mas, al examinar las Cuentas de la referida Administración, la Sala de Examen de la Contraloría General de la República las reparó en el punto, por juzgar que, "analizada la correspondiente demostración para obtener el 10% de deducción del Impuesto Complementario, se evidencia que no se da la condición prevista en el párrafo final del Parágrafo Cuarto del Artículo 38", arriba transcrito, pues "las depreciaciones y retiros del ejercicio declarado excedieron del valor de las inversiones y, por tanto, en este caso no hay partidas computables por deducir del monto invertido". A este criterio del Organismo Contralor se allanó expresamente la Administración, cuyas Cuentas habían sido precisamente reparadas por aquél, según aparece del texto de los informes de su Abogado Fiscal ante el Tribunal a quo (folios 52, 53, 54 y 55 del expediente); dice, en efecto, entre otras cosas, el representante de la Administración: "En conclusión, la norma transcrita en su parte 'in fine',

es clara y rige con precisión el caso controvertido, por lo que su aplicación por parte de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República es correcta, la cual acoge también la Administración del Impuesto sobre la Renta no encontrando por consiguiente admisible jurídicamente otra interpretación que la ya dada, por cuanto al expresar el Legislador que 'se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio', lo hace con una claridad absoluta que no da lugar a dudas, ya que no ha hecho distinción de que esta deducción debe corresponder única y exclusivamente a las depreciaciones y retiros de los nuevos activos".

Expresada así la Administración, —y juzga la Corte oportuno observarlo incidentalmente—, carece de fundamento el alegato del apoderado de la contribuyente, formulado en sus informes en ambas instancias, según el cual la Administración se encargó de interpretar correctamente el alcance de la frase en la cual los fiscales fundan su reparo porque, en 1960, habría absuelto una consulta en sentido favorable a sus pretensiones, y, más aún, porque, en 1961, la propia Administración habría ordenado un reintegro a otro contribuyente, conforme también a esas mismas pretensiones. Además, el mismo informante manifiesta que sus argumentos en su mayor parte son los mismos que han venido siendo aducidos por otros contribuyentes a quienes han sido formulados reparos semejantes, primero por la Contraloría Gene-

ral de la Nación, y luego por la Administración General del Impuesto sobre la Renta con base también en interpretaciones de la disposición legal mencionada. Por consiguiente, aun admitiendo como cierta la doble circunstancia, invocada por el informante, de que la Administración, con anterioridad, haya absuelto una consulta y mandado a efectuar un reintegro, fundada, en ambos casos, en las mismas pretensiones de la recurrente; aun admitiéndolo así —se repite—, es lo cierto que, de la exposición de la propia Administración, contenida en los autos, y, en todo caso, de la del propio informante, la Administración rectificó radicalmente su supuesto criterio anterior.

Pues bien; el motivo de la disidencia estriba en que, mientras la Contraloría y la Administración consideran que, para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta global que haga procedente la rebaja impositiva consagrada en el Parágrafo cuarto del artículo 38 de la Ley de la materia de 1958, es menester deducir, del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio, cualesquiera sean los bienes afectados por esos retiros o por esas depreciaciones —los nuevos y los viejos—; la contribuyente considera que tales retiros y tales depreciaciones son solamente aquéllos que estaban relacionados y que son aplicables a la inversión del ejercicio.

La Corte observa:

Este mismo asunto, aun cuando dis-

ciplinado por la Ley de 1948, ha sido traído ya, por otros contribuyentes a la Corte. En uno de esos casos, al igual que el de autos, se expresa: "la contribuyente al propio tiempo que agregaba al monto del activo fijo la cantidad de Bs. 130.660.519,00 rebajaba o retiraba del mismo la suma de Bs. 131.946,00, lo que produjo un saldo desfavorable o disminución que alcanzó a la cifra de Bs. 800.427,00", según relata el fallo respectivo, de fecha 11 de junio de 1963. En él, la Corte dijo, entre otras cosas, lo siguiente:

"La simple 'reposición' de los activos de las empresas, que permitiera el simple mantenimiento de ellas en su estado anterior de desarrollo, bien puede ser una finalidad legítima o loable dentro de una economía estacionaria, y especialmente dentro de una economía regresiva o decadente, dentro de las cuales se temiese la desaparición misma de aquéllas, de modo que, para evitar el retroceso económico que ello significaría bien podría pensarse en el desgravamen de las inversiones o reinversiones sólo destinadas a esa reposición de sus activos, que asegurara el mantenimiento de las empresas a su mismo estado anterior —sustrayaba la Corte.

Luego agregaba la sentencia:

"Así, cuando dicho artículo (28, Parágrafo primero, de la Ley de 1948) establece que 'en los casos de rentas netas superiores a Bs. 14.000.000,00 e inferiores a Bs. 20.000.000,00, la mitad de la

fracción que exceda de la primera cantidad pagará el 19% hasta concurrencia del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente durante el año gravable en la expansión de los medios de producción de las empresas', claramente está diciendo que ese menor gravamen ha de obrar en beneficio de la 'expansión', esto es, del crecimiento o aumento de tales empresas, y no en beneficio de la conservación, mantenimiento o reposición de las mismas, a través de las de sus activos, como erróneamente lo interpreta la contribuyente, cuando computa para sus propios cálculos, aquella parte de los ingresos brutos que la Ley permite deducir, a título de amortización o depreciación, para la determinación de la renta neta. Las cantidades, en efecto, aplicadas a la amortización o depreciación, no constituyen inversiones ni reinversiones, en el querer de la disposición legal cuyo alcance se determina, pues no son dineros, valores u otros elementos llevados por el empresario, sino partes —como se ha señalado— de la renta bruta, y más aún, del ingreso bruto, resultante del hecho mismo de la producción".

Más adelante la Corte decía:

"... Juzga la Corte que, atendidos objetivamente los términos mismos en que está concebida la referida disposición legal, ésta no se refiere a cualquier tipo de 'inversiones', así, en términos generales, absolutos, o indiscriminados; antes bien, la misma disposición califica expresamente un tipo particular, concreto,

específico de 'inversiones', cuya realización hace el mérito necesario para el goce del beneficio fiscal consistente en la reducción del tributo; no se trata pura y simplemente, de cualesquiera clases de 'inversiones', sino que, por el contrario, se trata, única y exclusivamente, de 'inversiones' expresamente calificadas por la Ley, esto es, de sólo aquellas que hayan sido 'efectuadas en el país, durante el año gravable, en la expansión de los medios de producción de las empresas' —subrayaba la Corte—. De otra parte, se ha de tener presente que se trata de la interpretación de un texto legal excepcional, donde se consagra una verdadera exención parcial del impuesto global complementario progresivo a la renta —una reducción parcial del mismo, para ser más exactos—, de modo que, conforme a elementales principios de hermenéutica jurídica, tal disposición no es, ni puede ser jamás susceptible de interpretación analógica o extensiva; al contrario, ella es de interpretación rigurosamente restrictiva, interpretación ésta que se hace mayormente respetable en esta materia impositiva, pues ella constituye uno de los medios más eficaces para mantener y asegurar la garantía de la igualdad ante la Ley. Pretender, pues, que cualesquiera 'inversiones', —incluso aquellas que tengan por objeto la reposición o sustitución de sus activos, por laudables que sean, por provechosas que resulten para el desarrollo económico de la empresa, en lo cual, desde luego, está interesado el mismo Fisco—, están comprendidas 'todas', como lo alega la contribuyente, en el concepto legal, estricto

y restringido, de 'inversiones efectuadas... en la expansión de los medios de producción de las empresas', —que la Corte subrayaba—, es no sólo dar a la norma una inaceptable interpretación extensiva, sino violar su propio texto expreso, y, más aún, desvirtuar o desnaturalizar la voluntad legislativa...".

Ahora bien; es cierto que el caso, allí ventilado, se refería a la rebaja del impuesto complementario en razón del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de sus medios de producción, atendidos determinados niveles de renta, disciplinado por el artículo 28, parágrafo primero, de la Ley de 1948, al cual resultaba equivalente, como lo anotaba la Corte, el artículo 38, parágrafo primero, de la Ley de 1958; y que el caso de autos se refiere a la rebaja del impuesto complementario, según la relación entre la inversión y la renta neta global, consagrada a favor de 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 y distribución de energía eléctrica, o de transporte; lo cual podría permitir pensar que se trata de dos situaciones distintas. Sin embargo, en uno y otro caso, es el volumen, la cuantía o la magnitud de determinadas 'inversiones', el motivo determinante a la vez, del beneficio fiscal consagrado en uno y otro dispositivo; y, más aún, es el mismo procedimiento establecido para computar

aquellas: "se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio", disponían, en efecto, el Parágrafo segundo y el Parágrafo cuarto del artículo 38 de la Ley de 1958.

Cuestionada, ahora la inteligencia en este último dispositivo en el caso de autos, éste y el ventilado entonces en 1963 resultan ser iguales. De ahí, pues, que la Corte ratifique, en esta oportunidad, sus criterios establecidos en aquella, arriba transcritos.

Pero, aun cuando tal ratificación resultare suficiente para confirmar la actuación fiscal y declarar, en consecuencia, sin lugar el presente recurso, la Corte, sin embargo, juzga conveniente formular algunas consideraciones adicionales tanto para reafirmar el criterio que el asunto le ha merecido como para disipar algunas confusiones de la recurrente.

En las finanzas públicas modernas, la tributación no es sólo un medio de que se vale el Estado para arbitrarse recursos económicos, sino además, un instrumento de su política económica. Y si finalidad genérica de la política económica es el desarrollo del país, la rebaja del impuesto, cuestionada en el proceso, constituye un incentivo fiscal a invertir en el país, en orden a estimular su desarrollo económico. Por tanto, la inteligencia de los alcances de la norma legal creadora de esa rebaja impositiva, de ese incentivo fiscal, sólo puede lograrse cabalmente, en la medida en que se considere ese beneficio en sus vinculaciones

directas con la realización o consecución del fin propio de la misma norma.

Luego, si se advierte que el desarrollo económico es ponderado a través, entre otros factores, de magnitudes económicas globales, como el capital nacional, el producto territorial bruto, la renta nacional, la inversión, etc., la recta inteligencia de aquella norma no está condicionada tanto por la economía particular de la empresa como por su concurso efectivo al desarrollo económico general, apreciado a través de aquellas magnitudes. Y ello es así, porque el desarrollo económico no es un asunto que interesa sólo al Estado, sino a todos los diversos miembros o sectores de la comunidad nacional; de modo que, bajo este aspecto, la empresa privada es, lógicamente, un agente del desarrollo económico, con el cual debe colaborar; y de ahí que, para estimular precisamente su colaboración, el Estado le ofrezca un tratamiento fiscal especial: "la incitación a invertir, —dice un tratadista del Desarrollo Económico—, a través de un conjunto de medidas de estímulo, tales como la desgravación para las nuevas inversiones y la admisión de amortizaciones aceleradas o con la ayuda de acuerdos financieros especiales para el pago de deudas fiscales, es a lo que conduce este espíritu de colaboración, cuyas diversas manifestaciones están destinadas a satisfacer más las aspiraciones de la comunidad que los intereses exclusivos de la empresa" (Gannagé).

En este orden de ideas, se puede observar que, en el caso de autos, así como en otros similares, hay una confusión res-

pecto a la finalidad específica de esta rebaja impositiva como incentivo fiscal a invertir; confusión ésta que es necesario disipar. Según se infiere, en efecto, de su argumentación, la contribuyente considera que si bien dicha rebaja constituye un incentivo a invertir o a reinvertir, ella ha sido establecida, en razón del efecto inmediato y tangible de la propia rebaja, es decir, en cuanto representa una reducción de su carga normal, y, por tanto, un aumento de sus beneficios económicos particulares o privados. Sin embargo, a juicio de la Corte, e independientemente de consideraciones subjetivas sobre la situación económica, individual o particular, de las empresas que resultaren beneficiadas, el Legislador persiguió una finalidad de alcances más vastos, de política económica como ya se dijo, esto es, la de estimular el desarrollo económico del país. Así aparece, en efecto, de la exposición del propio Ministro de Hacienda, al justificar, en su oportunidad, la consagración de este incentivo, cuando dijo: "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. El sacrificio fiscal que todo esto significa, estaría compensado por el aumento de la formación de capital en el país".

Es cierto que, en la Teoría Económica y en la del Desarrollo Económico, formación de capital e inversión son términos equivalentes; pero, cuando los traductistas les atribuyen tal equivalencia a esos términos, dan por descontado que se trata de formación neta de capital y, asimismo y por tanto, de inversión neta. De ahí entonces que, cuando, en términos de desarrollo económico, se habla de formación de capital, se entiende la inversión neta, esto es, el aumento neto del capital real de la comunidad; y consiguientemente, que, cuando se habla, asimismo, de aumento de formación de capital, se entiende todo aumento de la inversión neta. Y como tales magnitudes se ponderan siempre en relación con una unidad de tiempo, la cual, generalmente, es de un año, por inversión neta anual, o sea por formación neta de capital también anual, se entiende entonces la diferencia positiva entre la inversión bruta del año y las amortizaciones y retiros, también del año, del capital preexistente. Por manera que, si esa diferencia es igual a cero, porque el volumen de la inversión bruta es igual al de las amortizaciones y retiros, se estará en presencia de una economía estacionaria; pues, si bien hubo inversiones, las mismas no fueron suficientes para conducir a la formación neta de capital; si esa diferencia es negativa, porque el volumen de la inversión bruta es inferior al volumen de las amortizaciones y retiros, se estará en presencia de una economía regresiva, en la cual, en términos económicos, no ha habido inversión neta sino desinversión; y, en fin, si aquella

diferencia es positiva, porque el volumen de la inversión bruta sea superior al de las amortizaciones y retiros, se estará en presencia de una economía progresiva o en desarrollo, porque se ha determinado una inversión neta, es decir, se ha operado un aumento neto del capital real de la comunidad.

Por consiguiente, y atendida la finalidad de la norma cuyos alcances se cuestionan, si una empresa efectúa, en un ejercicio, inversiones brutas en un volumen igual o inferior a las amortizaciones y retiros que efectúa de su capital en el mismo ejercicio, es evidente que ningún aporte ha realizado al desarrollo económico del país, aun cuando tales inversiones, desde el punto de vista particular y subjetivo de la empresa, resulten útiles y provechosas; pero esas inversiones, desde el punto de vista de la economía general, que es el que aquí interesa, no siendo inversiones netas, constituyen sólo el agregado de nuevos activos, sin repercusión positiva alguna en el capital nacional; pero, si al contrario efectúa inversiones brutas en un volumen superior a las amortizaciones y retiros que efectúe de su capital en el mismo ejercicio, es evidente también que ha hecho un aporte positivo —su inversión neta— al desarrollo económico del país. Luego, si el Legislador establece un incentivo fiscal en beneficio del desarrollo económico del país, o sea de la formación neta de capital, es claro que sólo en la tercera de las hipótesis arriba descritas obtendrá realización cabal la intención legislativa; esto es, cuando, como consecuencia del estímulo, se experimenta un aumento

neto del capital, porque las inversiones brutas fueron superiores a las amortizaciones y retiros del capital preexistente.

En lo que concierne al caso de autos, la Corte observa:

En el ejercicio reparado, la contribuyente efectuó inversiones brutas por un total de cuatrocientos cuarenta y un mil quinientos dieciséis bolívares con noventa y nueve céntimos (Bs. 441.516,99), según lo manifestó en su propio declaración de rentas; y el total de los retiros y depreciaciones de sus activos —nuevos y viejos— alcanzó en el mismo ejercicio a la cantidad de cuatrocientos cincuenta y siete mil setecientos un bolívares con cincuenta y nueve céntimos (457.701,59 Bs.), según aparece también de su propia declaración de rentas.

Ahora bien, para que sea procedente en derecho la rebaja del impuesto aquí cuestionada, es menester: **primero**, determinar el monto de la inversión neta, para lo cual deben deducirse, de la inversión bruta, "los retiros y depreciaciones del ejercicio"; y, **segundo**, establecer si la inversión neta, así determinada, alcanza alguno de los porcentajes, previstos en la Ley, de la renta neta global. Es obvio, a juicio de la Corte, que la inversión neta sólo se determina deduciendo, del monto de la inversión bruta, todos "los retiros y depreciaciones del ejercicio", cualesquiera sean los activos —nuevos o viejos— afectados por esos retiros y depreciaciones; y no deduciendo solamente los retiros y depreciaciones que afecten a los nuevos activos, porque

conduce a dar una imagen falsa e irreal del aporte de la empresa al desarrollo económico del país, como ya se expuso. En el caso de autos, la contribuyente, a la par que efectuó inversiones brutas, en el ejercicio por cuatrocientos cuarenta y un mil quinientos dieciséis bolívares con noventa y nueve céntimos (Bolívares 441.516,99), efectuó también, en el mismo ejercicio, retiros y depreciaciones por cuatrocientos cincuenta y siete mil setecientos un bolívares con cincuenta y nueve céntimos (Bs. 457.701,59). Por tanto, debe concluirse que, en términos económicos, e independientemente de la utilidad o conveniencia que, para la empresa en particular, haya significado la adquisición de los nuevos activos, éstos no condujeron a determinar la inversión neta, querida por la Ley, para gozar de la rebaja impositiva; pues, al contrario, excediendo los retiros y depreciaciones del ejercicio al monto de las inversiones brutas del mismo, ello ha determinado, más bien, una desinversión, en términos económicos.

En suma, no puede prescindirse del concepto, porque lo contradice la misma naturaleza de las cosas, de que la rebaja impositiva aquí cuestionada no constituye un premio, como lo entiende la recurrente, para aquellos contribuyentes que logran mantenerse y conservarse como empresas porque puedan compensar, en un ejercicio, con determinadas inversiones, los retiros y depreciaciones que hagan de sus activos; y porque entre los retiros y depreciaciones del ejercicio deban computarse no sólo los que

afectan a los nuevos activos sino también a cualesquiera otros, no se sigue violación alguna de los principios de la anualidad y de la autonomía del ejercicio, como también lo ha denunciado la recurrente. Se trata, en efecto, pura y simplemente, de determinar el monto de la inversión neta efectuada en el ejercicio, la cual resulta inconcebible económicamente, si no se detraen de las inversiones todos los retiros y todas las depreciaciones efectuadas también en el mismo ejercicio. Además, bien puede considerarse, a mayor abundamiento, que a la determinación de la inversión neta hay lugar, si se advierte que la relación, en función de la cual debe operarse la rebaja impositiva, se establece, según la Ley, entre la "renta neta global", de una parte, y la "inversión", de otra.

Por lo demás, juzga la Corte necesario referirse a dos imputaciones, ambas manifiestamente infundadas, formuladas por el apoderado de la recurrente en sus informes, la primera, a este Alto Tribunal, y la segunda, al Tribunal a quo. Por aquella asentó que, "resuelto, definitiva y claramente, por la Suprema Corte de Justicia que las inversiones efectuadas en la expansión de los medios de producción, a los efectos del artículo 38, se determinan sustrayendo de las inversiones totales efectuadas en el ejercicio, todos los retiros y, tan sólo, la depreciación correspondiente a las inversiones efectuadas en el ejercicio; no tienen razón de ser ni puede tomarse en cuenta el reparo fiscal...", cuando es lo cierto que en el fallo, al cual el informante

alude, expresamente se dijo "...la Corte considera contrario a la letra y al espíritu de la Ley pretender comprender, dentro del concepto de 'inversiones efectuadas en la expansión de los medios de producción', aquéllas que sólo tienen por objeto la reposición o sustitución de sus activos así como también excluir de su monto sus depreciaciones durante el ejercicio. Así se declara". De otra parte, imputa también al Tribunal a quo el haber incurrido, "de la manera más manifiesta, en el vicio de no haberse atendido, y más aún haber hecho caso omiso, de lo alegado por las partes", por el hecho de no haber examinado aquel Tribunal su alegato sobre "el mérito innegable que para la decisión del caso tenía la disposición contenida en el párrafo primero del artículo 67 de la Ley vigente de 16 de diciembre de 1966"; siendo así que el deber de los Jueces, de atenerse a lo alegado y probado en autos, como lo tiene establecido desde antiguo la jurisprudencia nacional, no alcanza a la necesidad de examinar todos y cada uno de los alegatos jurídicos que los interesados les formulen en apoyo de sus respectivas pretensiones.

Observa, finalmente, la Corte que, por haber calificado en anteriores fallos sobre la materia, aun cuando en evidente sentido figurado, de "interpretación auténtica", la formulación que una Ley posterior había dado a la norma cuyos alcances se determinaban entonces, la contribuyente, según se infiere de su argumentación al respecto, parece atribuir tal carácter al precepto correspondiente

de la Ley actual, por su nueva formulación, que considera favorable a sus pretensiones; y de ahí que aspire a que la Corte se pronuncie en tal sentido. Juzga, sin embargo, la Corte que, en la hipótesis de que la Ley actual mande a deducir, de las inversiones brutas, solamente los retiros y depreciaciones de los activos que las representen, como lo afirma la contribuyente en sus informes, ello implicaría un cambio radical de criterio del legislador sobre el punto, que desbordaría el concepto, así sea figurado, de interpretación auténtica; y que, por ello mismo, no sería aplicable a situaciones creadas con anterioridad a su entrada en vigencia, sin grave quebranto del principio de la irretroactividad de la

Ley; y si, por el contrario, la Ley actual no contiene ese cambio radical de criterio, resultaría entonces, y en todo caso, ocioso penetrar, en esta decisión, en el examen de sus verdaderos alcances.

En virtud de las consideraciones expuestas, la Corte Suprema de Justicia, en la Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la apelación interpuesta por la firma Eternit Venezolana, S.A., de este domicilio, contra la sentencia N° 340, de fecha 10 de abril de 1967, del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, la cual queda confirmada en todas sus partes".

3.—N° 26.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. RAFAEL JOSE CALDERA FINOL. (CASO: SUCESION DE OFELIA NAVA DE LEON).—DE 30 DE JULIO DE 1968.—(RECURSO DE HECHO).—SIN LUGAR.

SE REQUIERE SER ABOGADO PARA RECURRIR POR OTRO

"La Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 134 regula y establece las condiciones para actuar como apoderado judicial y en su parte "in fine" nos ilustra acerca de la forma en que debe ejercerse la representación en los casos de las comunidades y de las personas jurí-

dicas. Asimismo, el artículo 131 ejusdem, pauta que el recurso de hecho, regulado por dicha norma, debe ser ejercido dentro de los cinco días hábiles siguientes a la notificación de la negativa.

A los folios 13, 14 y 15 del expediente, aparece la Resolución (Negativa del recurso), distinguida con el N° HIR-300-001059, de fecha 5 de diciembre de 1967.

En la resolución citada, se refiere al recurso contencioso-fiscal interpuesto por Luis Urdaneta Bravo, contra la decisión administrativa a la que ya se ha hecho referencia, emanada de la Administración Seccional de la Segunda Circunscripción. En dicha Resolución se hacen algunas consideraciones, y para llegar a la conclusión de que se niega el recurso contencioso-fiscal "según todos los razonamientos anteriormente expuestos, conforme a lo previsto en el artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta", expresan lo siguiente:

1º) Que la "legitimación activa del recurrente es una de las condiciones para la admisibilidad del recurso contencioso-fiscal de conformidad con el artículo 134, sin la cual no puede oírse dicho recurso";

2º) Que el documento-poder que en copia certificada acompaña Luis Urdaneta Bravo fue otorgado por Ofelia Nava de León y no por la sucesión de ésta, y por tanto, al fallecer quedó extinguido a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.704 del Código Civil en su numeral 3º;

3º) Que según ese mismo documento-poder, se infiere que Luis Urdaneta Bravo no es abogado, y por ende para comparecer por otro en juicio el apoderado debe reunir las condiciones exigidas en la Ley de Abogados en su artículo 3º, igualmente que la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 134, condiciona la validez de los recursos, en lo referente a su interposición, a "que esta

sea hecha por los propios contribuyentes o por medio de mandatario que reúna las condiciones exigidas para ser apoderado judicial...".

El Tribunal observa:

La Administración General del Impuesto sobre la Renta, en su Resolución negando el recurso intentado, centra su concepto en apoyo a tal negativa, en la ilegitimidad del apoderado de la recurrente.

El artículo 57 de la Ley vigente para los ejercicios cuestionados disponía que los representantes contractuales, deberán cumplir las obligaciones que dicha ley imponía a sus representados como contribuyentes. Del mencionado texto legal se infiere la posibilidad de que los contribuyentes conduzcan sus relaciones con la Administración General del Impuesto sobre la Renta, a través de representantes contractuales convencionales, empero, el artículo 134 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, bajo cuyo imperio se intentó este recurso, contempla la posibilidad de que los mismos pueden ser interpuestos "por el propio contribuyente, por su representante legal en caso de incapacidad o por medio de mandatario que reúna las condiciones exigidas para ser apoderado judicial. En el caso de personas jurídicas o comunidades podrá ser interpuesto por los administradores que ejerzan la representación de éstas, **o por medio de mandatario que reúna las condiciones exigidas para ser apoderado judicial**" (subraya el Tribunal).

El Tribunal observa:

El ciudadano Luis Urdaneta Bravo ejerció el recurso contencioso-fiscal dentro del término previsto en la Ley, sin embargo, de los autos no aparece comprobado que el mencionado Luis Urdaneta Bravo sea abogado ni representante o mandatario de la Sucesión de Ofelia Nava de León cuando ejerció el recurso

contencioso-fiscal previsto en el artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. Así se declara.

Por las razones expuestas este Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley declara sin lugar el recurso intentado.

4.—Nº 27.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. FELIX HUGO MORALES MORALES.—(CASO: DELTA AIR LINES).—DE 1º DE AGOSTO DE 1968.—SIN LUGAR.

GRAVAMEN DE ENRIQUECIMIENTO DERIVADO DE LA VENTA DE PASAJES Y CARGA DESDE EL EXTERIOR A VENEZUELA OBTENIDO POR EMPRESA DE TRANSPORTE AEREO INTERNACIONAL Y LEGALIDAD DE ESTIMACION DE OFICIO.

1º) Si el enriquecimiento derivado de la venta de pasajes y carga desde el exterior a Venezuela, obtenido por una empresa de transporte aéreo internacional, está gravado por nuestra legislación de Impuesto sobre la Renta, igual que el pasaje y la carga desde Venezuela al exterior; y si, por consiguiente, el contribuyente debe declararlo*.

La recurrente sostiene que no; que el término "viceversa" utilizado por el artículo 73 del Reglamento, debe entenderse referido únicamente a los pasajes y carga con retorno a Venezuela, vendidos en Venezuela. La Administración sostiene que el término "viceversa" se refiere no sólo a estos últimos, sino también a todo viaje desde el exterior con pasajes y carga para Venezuela.

2º) Caso de que la Administración tuviera razón, quedaría aún por resolver si la estimación de oficio de los ingresos brutos que hizo de los pasajes y carga del exterior a Venezuela, en una suma igual a la de los pasajes y carga de Venezuela al exterior, es una estimación conforme a la Ley, ya que la recurrente

la objeto desde ese punto de vista en el escrito de recurso.

1º—Primera cuestión

Dice así el artículo 73 del Reglamento:

"La renta neta de las empresas y agencias de transporte internacional será el 10% de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán constituidos por la mitad del monto de los fletes y pasajes entre Venezuela y exterior y viceversa, y por la totalidad de los devengados por transporte interno y otras operaciones en Venezuela".

Concretamente la controversia se refiere a la frase "monto de los fletes y pasajes entre Venezuela y el exterior y viceversa". Para resolver esa contención el Tribunal, con arreglo al artículo 4º del Código Civil, tratará de averiguar el significado propio de las palabras, particularmente de la locución "y viceversa".

Según la recurrente "se ha querido dar a entender que "viceversa" significa y comprende todos los viajes que tengan su destino en Venezuela. Examinemos lo que significa "viceversa". La Real Academia Española, en la 17ª edición de su célebre Diccionario, nos dice: "cosa, dicho o acción al revés de lo que lógicamente debe ser o suceder". Una acción, al revés de lo lógico, que aplicado al negocio de transporte, es la ida y vuelta con que se conoce este tipo de pasajes. Nadie puede volver sin irse an-

tes y el tomar un pasaje de regreso desde el punto de origen es un acto al revés de lo lógico. Mal puede entonces interpretarse la palabra viceversa como expresando cualquier viaje lineal desde el extranjero a Venezuela, mientras este pasaje no haya sido adquirido en Venezuela". (subraya el Tribunal).

Sin rechazar la conclusión de la recurrente de que "nadie puede volver sin irse antes y el tomar un pasaje regreso desde el punto de origen es un acto al revés de lo lógico", el Tribunal observa a su argumentación, que ha tomado de las diversas acepciones de la palabra "viceversa", la que corresponde a ella como sustantivo masculino, lo cual constituye evidentemente un error gramatical. La locución "y viceversa" en la frase del artículo 73 del Reglamento antes transcrito, es indudablemente una locución adverbial, concretamente un adverbio de modo, cuyo significado propio según el mismo Diccionario de la Lengua Española, es: "al contrario, por lo contrario: cambiadas dos cosas recíprocamente". Este significado unido al de "inversa o recíprocamente, invirtiendo los términos de cierta afirmación que acaba de hacerse", que nos da el "Diccionario de uso del español", de Marta Moliner, Editorial Gredos, 1967, y el que nos da "The Shorted Oxford English Dictionary" 3ª edición, 1967 (la palabra inglesa tiene la misma raíz latina que la española: "vice, ablativo singular de vicis, vuelta y versa, ablativo, singular femenino de versus que significa dar vuelta"), según el cual es "frase adver-

bial desde 1601 con un cambio o trasposición de los términos principales en una afirmación que acaba de hacerse", lleva al Tribunal a la más firme convicción de que el Poder Reglamentario quiso decir "monto de los fletes y pasajes entre Venezuela y el exterior, y entre el exterior y Venezuela", es decir, que cuando agregó " y viceversa" lo que quiso expresar fue "al contrario, o recíprocamente, o invirtiendo los términos de la afirmación que acaba de hacer", o sea, "entre el exterior y Venezuela"; y así se declara.

Por otra parte, la conclusión anterior no es propiamente una interpretación de la Ley, que trataría de desentrañar una frase oscura o dudosa; sino que puntualiza "el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras". Es decir, que el artículo 73 del Reglamento en el aspecto que acabamos de precisar, es diáfano, muestra su propia transparencia, y refleja su contenido de una manera sencilla y natural, sin un gran trabajo de la mente, sin mayor esfuerzo de raciocinio. En casos semejantes, como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 7 de marzo de 1959, "el Juez aplica la Ley sin propiamente interpretarla según las reglas clásicas de interpretación, pues en tales casos es cuando se entiende mejor el adagio que dice que cuando la Ley es clara no necesita interpretación".

El Tribunal ha fijado su atención en las anteriores consideraciones, porque la recurrente en su escrito de informes, ha

producido una larga serie de alegatos en los que, partiendo del análisis del artículo 81 del Reglamento derogado, a la luz del artículo 1º de la Ley, y considerando dicho artículo 81 como "exceso reglamentario", quiere sostener que esta "interpretación", como él quiere enfocarla, del artículo 73 del Reglamento aplicable al caso de autos, haría de tal norma igualmente un "exceso reglamentario", contrario al principio de territorialidad de la renta que constituye la clave de todo sistema tributario venezolano en materia de Impuesto sobre la Renta. Se ratifica, pues, al respecto, que el sentido que antes se dio al artículo 73 del Reglamento vigente para los ejercicios comerciales sub-judice, no es propiamente una "interpretación" sino una pura y simple aplicación de la norma, cuyo sentido es claro, diáfano, transparente. Y por otra parte, si se considera como es igualmente evidente, que el mencionado artículo 73 fue dictado por el Poder Reglamentario, en ejercicio de una amplia facultad que le confirió el legislador en los artículos 11 y 13 de las leyes de Impuesto sobre la Renta, del 31 de julio de 1955 y del 19 de diciembre de 1958, tal como ampliamente lo reconoce la recurrente en su escrito de informes, situación que por cierto no se daba para la norma equivalente de Reglamentos anteriores, tenemos que concluir forzosamente que desde ningún punto de vista, el tantas veces citado artículo 73 contiene "exceso reglamentario" alguno, que pudiera conducir al Tribunal a su no aplicación al caso concreto.

A mayor abundamiento, y aún aceptando el criterio de la recurrente según el cual es el contrato de transporte y su ubicación, la causa del enriquecimiento, combinada dicha causa con la cesión o uso de un bien, y la prestación de servicios por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela; aún aceptando tal proposición, el Tribunal niega que un contrato de transporte celebrado en el exterior, es decir, para utilizar el lenguaje del recurrente, "un contrato de transporte establecido en el exterior, con destino a Venezuela, esté fuera del ámbito del poder de imperio en materia de Impuesto sobre la Renta del Estado Venezolano. Porque el contrato de transporte es, por lo menos para el porteador transportista, para la empresa de transporte aéreo, uno de aquellos contratos llamados de "tracto sucesivo", en donde la prestación del deudor no se realiza en una unidad de tiempo sino en períodos más o menos largos. La celebración del contrato, es decir, la compra-venta del boleto correspondiente que se realiza en el exterior, no sería más que un momento en la vida de dicho contrato, él seguiría produciendo efectos a todo lo largo de la ruta que sigue el vehículo utilizado como medio de transporte, hasta llegar al lugar de destino en Venezuela; o sea, que la prestación del deudor, empresa de transporte, se cumple a través de todo el tiempo de que, según el contrato, el sujeto activo de la relación jurídica tenga derecho al uso del vehículo. Y desde este punto de vista, resulta sapientísimo el principio

sentado por el legislador venezolano, por virtud del cual excluye del gravamen el 50% del enriquecimiento producido por ese contrato, por considerarlo francamente extraterritorial; pero por igual razón de estricta justicia, el cincuenta por ciento (50%) restante debe atribuírsele al lugar de destino, es decir, a Venezuela, y considerárselo definitivamente territorial, como lo ha hecho el citado artículo 73 del Reglamento. O dicho de otra manera: si el contrato está produciendo sus efectos y se está desarrollando a través de toda la ruta, llegará un momento dentro de ella en que se sobrevolará territorio venezolano, utilizando el espacio aéreo del país. Y no obstante que el contrato se celebró en el exterior, está desarrollándose dentro del país, produciendo por ese desarrollo enriquecimientos con causa totalmente territorial (art. 2º Ley de Aviación Civil; art. 9º Ley sobre Mar Territorial, Plataforma Continental, Protección de Pesca y Espacio Aéreo). Igual sucederá, pero no al final del viaje sino en sus comienzos, en que la aeronave sobrevolará territorio del país de origen, en cuyo caso los enriquecimientos derivados de ese trayecto, serán territoriales para aquel país y decididamente extraterritoriales para Venezuela. Nuestro Reglamento claramente los excluye, cuando excluye del gravamen la mitad de los ingresos brutos derivados de esa negociación. Quedaría un trayecto del viaje en que se sobrevuelan territorios de países intermedios, a veces utilizados como escalas; o el alta mar. En el primer caso, así como el Reglamento

venezolano no grava la parte de ese enriquecimiento derivado de la utilización intermedia de nuestro espacio aéreo, aun cuando se haga escala en sus aeropuertos, de la misma manera considera que no sería gravable por el país intermedio, aunque allí se haga escala, el aprovechamiento del espacio aéreo de ese país intermedio. Ese trayecto, por lo que respecta al enriquecimiento, quedaría ligado tanto al país de origen como al país de destino; igual que sucede con la parte del viaje que sobrevuela el alta mar, que es "resnullius" según el Derecho Internacional. Resolver la proporción en que esa parte del vuelo no gravada por ninguna legislación, pueda ser gravada tanto por el país de origen como por el país de destino, sería cuestión de acuerdos bilaterales; pero en ausencia de ellos, resulta a nuestro juicio verdaderamente sabia, la presunción juris et de jure a favor de nuestro país, establecida en la mitad de esos ingresos brutos por nuestro legislador; y así se declara.

Esta conclusión justifica igualmente la exclusión del 50% como extraterritorial, del pasaje que se compre en Venezuela, con destino al exterior, que, por cierto, de acuerdo con la argumentación de la recurrente, debería ser gravado en su totalidad, ya que si es el lugar de la celebración del contrato, de la venta del boleto, el determinante de causación frente al Impuesto, la exclusión del cincuenta por ciento (50%) sería ilógica, lo que nos llevaría a igual resultado matemático que el contenido en las actas fiscales.

Además, este significado propio de las palabras "y viceversa", que antes establecimos, encuentra su plena confirmación en la intención del legislador que se expresó terminantemente en el citado artículo 13 de la Ley, al decir "aquellas actividades cuyo exacto resultado, por el hecho de realizarse parcialmente fuera del territorio nacional, no pueda ser verificado directamente por los funcionarios fiscales" (subraya el Tribunal). Es evidente que los pasajes vendidos en Venezuela, la carga y el correo contratados en Venezuela, pueden ser verificados directamente por los funcionarios fiscales. Al utilizar la frase del artículo 13 "no pueda ser verificado directamente por los funcionarios fiscales", quiso referirse precisamente al pasaje, la carga y el correo contratados en el exterior para Venezuela. Es decir, que la intención del legislador era la de considerar gravables en parte por lo menos, los ingresos brutos desde el exterior a Venezuela, intención esa que coincide con el significado propio de las palabras antes establecido.

2º—Segunda cuestión

Por lo que respecta a la segunda cuestión arriba referida, la de la legalidad de la estimación de oficio realizada por los funcionarios fiscales, el Tribunal hace las siguientes consideraciones:

1º) El propio artículo 73 del Reglamento es una forma de estimación de oficio de la renta neta de este tipo de contribuyentes, establecida taxativamente

te por el propio Poder Reglamentario en el diez por ciento (10%) de la mitad de los enriquecimientos, por razón como dice el artículo 11 de la Ley, de la naturaleza especial de estas actividades, y por virtud, además, de que su exacto resultado no puede verificarse directamente por los funcionarios competentes, en razón de realizarse parcialmente fuera del territorio nacional, como lo dice el artículo 13 de la propia Ley.

2º) El problema surge, pues, no en cuanto al extremo señalado de la renta neta, que está como hemos dicho taxativamente previsto en la legislación, sino en cuanto a los mismos ingresos brutos, y particularmente a los ingresos brutos derivados de operaciones de transporte desde el exterior a Venezuela. Podrá ser este renglón objeto de estimación de oficio por parte de los funcionarios fiscales; y en eso de la afirmativa, con qué bases podrán hacerlo dichos funcionarios?

Esta es la cuestión centralmente debatida en este aspecto del proceso, como se evidencia de los párrafos anteriormente transcritos, tanto del escrito de recurso de la contribuyente como de sus conclusiones escritas del acto de informes.

"No solamente eso, agrega la recurrente, sino que también se suprimió la base de estimación que fijaba el Reglamento anterior. Es realmente difícil explicar cómo la Administración General pueda seguir queriendo aplicar una base de estimación que fue completamente su-

primida en el Reglamento vigente para la fecha de esta apelación" (página 11 y 12 de las conclusiones escritas, folios 264 y 265 del expediente).

Según el artículo 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 3 de febrero de 1961 idéntico al artículo 69 de la Ley anterior, "cuando un contribuyente no declare o no comprobare satisfactoriamente sus enriquecimientos... o cuando se presumiere con fundados indicios que la declaración en cualquiera de sus partes, no sea fiel exponente de la capacidad tributaria de aquél, podrán los funcionarios fiscales calificar, determinar, o estimar de oficio dichos enriquecimientos sobre las bases establecidas en esta Ley y sus reglamentos" (subraya el Tribunal).

Es evidente para el Tribunal que el vocablo "enriquecimientos" usado en este artículo por el legislador, está tomando en sentido genérico, o sea, que puede ser tomado en el sentido de ingresos brutos, renta bruta o renta neta, es decir, de cualquiera de los aspectos necesarios por virtud de la Ley, para determinar el "enriquecimiento neto gravable".

Ahora bien, consta de autos (folio 207) la respuesta negativa que dio el contribuyente al Acta de Requerimiento N° HIR-310-278 del 20 de julio de 1963. (folio 191), por virtud de la cual la Administración exigía al recurrente "la presentación de la relación de los pasajes vendidos en el exterior, relación del exceso de equipaje e ingreso por correo, realizado, todo con destino a Venezuela,

correspondientes a los años 1957, 1958, 1959, 1960, 1961 y 1962".

Dada esa respuesta negativa, se dió en el caso concreto el supuesto de hecho previsto en el artículo 73 arriba transcrito, que dice "cuando se presumiere con fundados indicios que la declaración en cualquiera de sus partes (en el caso de autos, "los ingresos brutos"), no sea fiel exponente de la capacidad tributaria de aquel". Por consiguiente, la Administración procedió con estricta sujeción a las normas que la rigen, al ordenar la estimación de oficio de los ingresos brutos, cuando más si se tiene en cuenta, como antes quedó demostrado en el presente fallo, que la locución "y viceversa" usada por el poder Reglamentario en el artículo 73 del Reglamento, significa lo contrario de la afirmación que acaba de hacerse, es decir traspuestos los términos principales de esa afirmación o invertido su término, o sea, "ingresos brutos desde el exterior a Venezuela"; y así se declara.

Sentada la procedencia de la estimación de oficio, nos queda sólo por examinar si las bases utilizadas por la Administración para estimar esos ingresos brutos tienen igualmente respaldo legal o reglamentario.

La norma del artículo 73 del Reglamento como tantas veces se ha dicho se refiere a una estimación de oficio referente a la renta neta, que taxativamente la fija en el 10% de la mitad de los enriquecimientos. Nada establece para

casos como el que nos ocupa, en que el contribuyente no pueda o no quiera declarar sus ingresos brutos, o parte de ellos. No existiendo norma especial, el Tribunal considera lógicamente aplicables al respecto, las normas ordinarias que rigen la estimación de oficio, y concretamente, aparte del transcrito artículo 73 de la Ley, el 149 del Reglamento que textualmente reza lo siguiente:

"Cuando conforme al Artículo 69 (73) de la Ley, la Administración proceda a calificar, determinar o estimar de oficio los enriquecimientos de un contribuyente, dicho acto será practicado sobre las bases establecidas en la Ley y con fundamento en **elementos adecuados de apreciación**". (Subraya el Tribunal).

Ahora bien, según las actas fiscales, la Administración tomó como base para estimar los ingresos brutos del exterior a Venezuela, los ingresos de Venezuela al exterior, considerando aquéllos equivalentes a otro tanto de éstos.

La cuestión, pues, se reduce a averiguar si los ingresos brutos desde Venezuela al exterior, resultan "elementos adecuados de apreciación" para estimar los ingresos brutos de una empresa de transporte internacional, desde el exterior a Venezuela.

A este efecto, es desde todo punto de vista indudable, que siendo Venezuela un país productor de cuantiosísimas materias primas fundamentales para el

desarrollo de muchos y poderosos centros financieros del mundo; en donde hay grandes fuentes de trabajo para técnicos de todos los niveles de esos países; y cuya economía depende en gran parte de artefactos e implementos que tienen que ser traídos desde el exterior, el fundamento del transporte de pasajeros, carga y correo desde Venezuela al exterior, es por lo menos igual, si no menor que el transporte en sentido contrario, de pasajeros, carga y correo desde el exterior a Venezuela; y que por consiguiente, la estimación impugnada se fundamentó en "elementos adecuados de apreciación"; y así se declara.

La eliminación de la norma reglamentaria que expresamente autorizaba el fundamento anteriormente referido, ocurrida dicha eliminación en la reforma de 1956, no es argumento válido contra su aplicación posterior, ya que aparte de su razonabilidad y adecuación al caso concreto, no se estableció por el Reglamento reformado ninguna norma en contrario, al propio tiempo que mantuvo la discrecionalidad en el actuar administrativo en materia de estimación de oficio. En efecto, el Parágrafo primero del artículo 81 del Reglamento de 1949, además de que consagraba la fórmula que hoy aplica la Administración para "poder recurrir a otros medios de estimación". Esa norma especial para el transporte internacional fue eliminada, es cierto; pero en su defecto se creó una norma sustitutiva de carácter general, el citado artículo 149 del Reglamento, que con la expresión "con fundamento en elementos adecuados de apreciación",

mantuvo, como antes dijimos, en el caso concreto, la discrecionalidad en el actuar administrativo.

La reforma introducida por el artículo 73 del Reglamento de 1956 no debe, pues, interpretarse como pretende la recurrente, en el sentido de que no pueda aplicarse el fundamento de estimación de oficio consagrado en el parágrafo primero del artículo 81 del Reglamento de 1949, sino en el sentido de que se cambió el procedimiento de determinación de la Renta neta de las empresas de transporte internacional, establecido en los párrafos segundo y tercero de dicho artículo 81, por la presunción del 10% consagrada en el artículo 73 del Reglamento de 1956.

III

Por las razones expuestas este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar en todas sus partes el recurso interpuesto por la contribuyente Delta Air Lines Inc., domiciliada en Caracas, contra las planillas de liquidación Nos. 402092, 402093, 402094, 402095 y 402096, de fecha 30 de marzo de 1964.

De conformidad con el artículo 145 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se impone a la recurrente Delta Air Lines Inc., por concepto de intereses, el pago de una cantidad equivalente al uno por ciento (1%) mensual sobre el total de las planillas de liquidación impugnadas, computable a partir de la fecha de interposición del recurso.

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. Edif. General Páez. Ofc. 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.
