

Revista de

34

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.970**

*enero
febrero*

S U M A R I O

I.— JURISPRUDENCIA.—Sentencias.

- 1) N^o 395.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Adriática Venezolana).—De 27-6-69. Recurso de hecho.
- 2) N^o 397.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Adriática Venezolana).—De 2-7-69. Recurso de hecho.
- 3) N^o 399.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Hotel Tamanaco).—De 4-7-69. Recurso de hecho con lugar.

Sentencias - 1 al 3

1.—395.—DEL TRIBUNAL 1º DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—
(CASO: ADRIATICA VENEZOLANA.)—PONENTE: DR. JAIME
PARRA PEREZ.—RECURSO DE HECHO.—DE 27-6-69.

FECHA Y EFICACIA DE NOTIFICACION

Cotejadas las pruebas presentadas por la representación fiscal y por el contribuyente que han quedado analizadas en los párrafos que anteceden el Tribunal ha llegado a la convicción de que efectivamente la Resolución denegatoria del recurso contencioso-fiscal no fue notificada como lo pretende la Administración el día 1º de agosto de 1968, no solamente porque resulta improbable que utilizando la vía postal, una planilla llegue a las manos de su destinatario el mismo día de la emisión y porque la constancia de recibo traída a los autos por el órgano administrativo carece de datos suficientes para producir evidencia por sí misma, ya que el pretendido receptor no está identificado ni en su nombre y apellido ni a través de referencia o documento alguno de identidad que pudiese probarla, sino porque las pruebas aportadas por la recurrente demuestran que en efecto la Oficina Postal recibió el envío a ella destinado mucho más tarde de aquella fecha

y vino a entregarlo efectivamente el día 6 de agosto de 1968 como se desprende indubitablemente de la anotación examinada por la inspección ocular en el libro de entregas de dicha Oficina Postal.

Establecida la fecha 6 de agosto de 1968 como aquella en que efectivamente fue practicada la notificación de la Resolución denegatoria del recurso contencioso-fiscal, fácilmente puede establecerse, conforme a un simple cómputo de audiencias transcurridas a partir de aquel día, la oportunidad del recurso de autos. Hecho en efecto, dicho cómputo y excluyendo el propio día 6 conforme a la regla que en forma reiterada ha venido aplicando la jurisprudencia de este mismo Tribunal en casos similares, el recurso de hecho viene a ser producido al cuarto día hábil (cuarta audiencia) "después de notificada la negativa" y por tanto dentro del lapso expresamente previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. Cabe, en consecuencia, concluir, que habiéndose éste oportunamente intentado, el Tribunal debe oírlo y deci-

dirlo en el fondo, rechazando las objeciones basadas en la caducidad que alegó la demandada y pretendió probar el órgano administrativo.

II

FIANZA: RESULTAS DEL PROCESO

Para decidir el Tribunal observa: La vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable en sus normas de procedimiento al caso de autos, puesto que bajo su vigencia se intentó el recurso contencioso-fiscal, establece en su Título II, "de los recursos", un conjunto de reglas adjetivas que determinan las vías de impugnación de los actos administrativos referidos al ámbito de aplicación del tributo por ella creado, a la vez que los requisitos de admisibilidad que condicionan el acceso a las diversas instancias, estrechamente vinculados a los presupuestos procesales, tanto de la acción impugnatoria misma como del escrito o documento que la pone en ejercicio. Cuando se trata del recurso contencioso-fiscal, intentado "para ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta", el artículo 129 establece:

"Para la admisión del recurso previsto en este Capítulo, el recurrente deberá pagar o garantizar previamente en la forma prevista en el artículo 120 el monto de la liquidación impugnada, si la hubiere, y las resultas del juicio que podrán ser estimadas, a juicio de la

Administración, hasta un máximo del 10% del monto recurrido".

La referida norma no es otra cosa que la traslación a nuestro derecho positivo del ya tradicional principio doctrinal conocido con el nombre de "solve et repete", según el cual la acción impugnatoria contra los actos de la administración tributaria sólo puede ser deducida previo el pago del impuesto que se discute. Dicho principio, como repetidas veces lo ha señalado la jurisprudencia, ha sufrido una atenuación en el sentido de que no es rigurosa la obligación de "pagar", puesto que ésta puede ser reemplazada o sustituida por una garantía real o personal que cubra la deuda cuestionada. Establecido este presupuesto procesal del recurso en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1944, permaneció con simples alteraciones del texto que en nada modificaron su sentido y alcance hasta la reciente reforma de 1967, en la cual, según la disposición transcrita, el pago o garantía que cubra el monto de la liquidación impugnada debe extenderse a "las resultas del juicio" que podrán ser estimadas por la Administración sin excederse del límite máximo del 10% del monto recurrido.

No escapa, sin embargo, al criterio de los juzgadores, que de darse a la norma la interpretación literal, atribuyéndole "el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras" conforme a la regla de hermenéutica contenida en el artículo 4º del Código Civil, el texto resultaría oscuro y contradictorio hasta el punto en que no podría, el in-

térprete, desentrañar la voluntad del mandato que ella contiene. En efecto, si se diera al término “resulta” el sentido propio de secuela, resultado o consecuencia no podría llegarse a comprender cómo la garantía o el pago previos deben *extenderse* a las “resultas del juicio” como si éstas fueran algo diferentes del impuesto discutido. En el contencioso-fiscal del Impuesto sobre la Renta, el recurso tiene por objeto fundamental impugnar un acto de la Administración fiscal que, contrario a la regla de derecho, desconoce al mismo tiempo el status del contribuyente y el conjunto de garantías que la Ley fiscal le reconoce; por lo tanto la finalidad del pronunciamiento judicial es declarar la validez o nulidad del acto impugnado y cuando éste es de aquellos que determinan la carga tributaria, la procedencia o improcedencia del impuesto. Las “resultas del juicio” en esta clase de procesos quedan, pues, concretadas sustancialmente a la confirmación o infirmación del impuesto cuestionado y *accesoriamente* a la condena eventual de costas procesales. Resulta absurdo, por contradecir los más elementales principios de lógica formal, que del todo, esto es las “resultas”, pueda estimarse en un diez por ciento de la parte principal: “el monto recurrido”.

La jurisprudencia de este mismo Tribunal ha venido descartando en casos como el presente la interpretación literal del texto cuando conduzca a conclusiones absurdas o inaplicables, ya que tales despropósitos, en ningún caso, pueden ser imputables al legislador quien

siempre actúa dentro de las presunciones de sabiduría y probidad; debe recurrirse, entonces, al método de la interpretación racional a que se refiere en segundo lugar la normalidad del artículo 4º del Código Civil, indagando la intención del legislador según la conexión de las palabras del texto. (Sentencia 329 del 11-8-68). Aplicando este segundo método interpretativo el Tribunal entiende que la norma al obligar al recurrente al pago o garantía de las resultas del juicio quiso referirse precisamente a esta parte accesoria y eventual del pronunciamiento judicial sobre costas procesales las cuales, en los procesos de Impuesto sobre la Renta y según criterio jurisprudencial tanto de primera instancia como de la Corte Suprema están constituidas por los intereses contemplados en el artículo 145 de la Ley. Es lógico, entonces, admitir que la garantía se determine en un porcentaje del monto recurrido puesto que tales intereses guardan estrecha relación con el total de la liquidación que quedare confirmada en la sentencia, cuando hubiere lugar a su imposición por haber sido totalmente declarado sin lugar el recurso.

Respecto a la identidad entre las costas procesales y los intereses del citado artículo 145, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa ha señalado que: “tales intereses, como bien se sabe, . . . no corresponden a intereses moratorios propiamente sino que constituyen un sustituto introducido por el legislador en este especial procedimiento de las costas procesales”. (Aclaratoria a Sent. Def. del 4-269.)

La jurisprudencia de instancia expone así su criterio:

“Para decidir este pedimento el Tribunal estima que en los procesos fiscales de Impuesto sobre la Renta no puede hablarse de costas como institución diferente a la de los intereses antes aludidos, pues constituyen una sola y misma cosa. En efecto, siendo condición para el ejercicio del recurso el pago o afianzamiento del crédito fiscal, condición que suspende la exigibilidad de aquél, mal podría hablarse de intereses de mora en el caso del artículo 145, ya que cuando un crédito no obstante ser liquidado, no es exigible o su exigibilidad se encuentra suspendida, es de obligatoria conclusión que no pueden correr intereses a favor de aquél que, presumiblemente, será titular, en forma definitiva, de ese mismo crédito”.

“.....”

“A juicio de este Tribunal, esta norma sólo regula la condenatoria en costas en el proceso fiscal, si bien el legislador ha escogido una forma antitécnica y equívoca para expresarlo. De allí que la estructura misma de ella sea idéntica a la del artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, permitiendo al Juez decretar la exención cuando a su juicio hubiere habido en el contribuyente, motivos racionales para litigar, exención que no se compadecería con la naturaleza propia de los intereses que se causen por el sim-

ple transcurso de tiempo, haya o no habido racionalidad en las motivaciones del recurrente y con absoluta desvinculación de tal circunstancia, como que tienden, de derecho, a subvencionar al acreedor de la demora el cumplimiento de una obligación. Pero, si la obligación se encuentra en suspenso, es obvio que no puede correr interés alguno en beneficio del acreedor...” (Sentencia N° 3, del Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta).

Adaptando este criterio a la interpretación de la norma aplicable al presente caso, cabe dejar sentado que la reforma de 1967 aumentó la carga procesal del solve et repete que debe cumplir todo apelante, puesto que a más de las resultas sobre la cuestión principal, éste está obligado a cubrir el monto de los intereses que pudieran imponérsele en el supuesto de resultar totalmente perdido en el proceso; pero como tales intereses no se producen de manera rigurosa e indefectible sino condicionados al pronunciamiento que se dictare sobre lo principal y el último término a la apreciación del juzgador sobre los motivos racionales que le asistieron para oponerse al acto cuestionado, la norma faculta a la Administración para *estimar* sin excederse de cierto límite la extensión de este pago o garantía adicionales. En efecto, el órgano administrativo puede, mediante un juicio previo, determinar si su acto es más o menos controvertible, si se afirma en criterios corroborados en firme y constante doctrina administrativa y judicial o por el contrario contiene puntos

dudosos sobre el significado y alcance de las normas aplicadas; todas estas circunstancias deben tenerse en cuenta al exigir la caución adicional de costas.

III

Establecido el contexto del artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su racional significado, pasa al Tribunal a examinar si, como lo alega la recurrente, ésta cumplió con el solve et repete como presupuesto procesal del recurso contencioso-fiscal introducido contra las planillas 816.611 y M-816.611 del 27-5-68, dentro de las circunstancias y con la amplitud que exige la citada disposición.

No es cierto, como lo pretende en el caso de autos la recurrente, que al haber presentado fianza para garantizar las planillas apeladas quedaron, en virtud de lo prevenido en el artículo 1.809 del Código Civil, garantizados igualmente todos los accesorios de la deuda, incluidas las costas procesales. En efecto, dicha disposición se refiere a la amplitud de la fianza *indefinida*, esto es, aquella en la que el fiador no especifica el monto al cual se extingue su garantía, caso en el cual la Ley suple tal manifestación de voluntad, no expresada, determinando en forma supletoria el objeto del contrato. El artículo 1.806 del Código permite al fiador limitar la fianza "a una parte de la deuda únicamente" y el artículo 1.808 señala que "no puede extender más allá de los límites dentro de los cuales se la ha contraído" de modo que la voluntad

del garante o fiador expresada en el contrato define y enmarca el objeto de la obligación y el artículo citado por la recurrente sólo se aplica supletoriamente a los casos en que no habiendo éste quedado definido cuantitativamente podrían surgir dudas sobre su mayor o menor amplitud.

Examinado el documento de fianza cuya copia certificada consta de autos, puede constatar que en él, la Compañía DRIAVENA, C.A., actuando a través de sus representantes legales debidamente autorizados se contituye en "fiadora y principal pagadora ante la Administración General del Impuesto sobre la Renta, para garantizar el pago de las cantidades de BOLIVARES VEINTIDOS MIL DOSCIENTOS SESENTA Y UNO CON 89/100 (Bs. 22.261,89) por concepto de Impuesto, y BOLIVARES CATORCE MIL QUINIENTOS VEINTICUATRO CON 37/100 (Bolívares 14.5424,37) por concepto de multas, que fueron establecidas a cargo de Adriática Venezolana de Seguros, C.A., según Resoluciones números 357.615 y 357.616 de fecha veintisiete de mayo de mil novecientos sesenta y ocho, liquidaciones números 816.611 y M-816.611.

La fianza así constituida, como puede deducirse del examen de la parte pertinente ya transcrita, se refiere a cantidades explícitamente determinadas y no puede entenderse que la voluntad del garante vaya más allá "de los límites dentro de los cuales se la ha contraído". No se trata de una fianza indeterminada cuyo objeto puede fijarse conforme a la

regla supletoria de la voluntad de las partes establecidas en el artículo 1.809, sino, por el contrario, de una manifestación expresa de voluntad cuyo objeto se encuentra perfectamente delimitado en el contrato y cuyos efectos no pueden producirse ni extenderse a los que no han sido materia de él. En consecuencia, el Tribunal entiende que la garantía ha quedado limitada al monto del impuesto impugnando sin incluir en ella las costas procesales y, en este punto, la Resolución se declara conforme a derecho.

IV

COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION PARA DENEGAR EL CONTENCIOSO-FISCAL: PRECLUSION

Pasa, ahora, el Tribunal a examinar el pronunciamiento administrativo en lo relativo a la competencia y oportunidad de la Administración para dictarlo y al efecto observa:

El régimen del recurso contencioso-fiscal establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente prevé que éste pueda y deba ser introducido, no directamente ante el órgano jurisdiccional que ha de decidirlo en definitiva sino ante las oficinas de la Administración General, con el propósito de facilitar el examen por parte de ésta de los requisitos previos de la admisibilidad y permitir, al mismo tiempo, el ejercicio de la facultad reconsideratoria a que alude el artículo 130 cuando a ello hubiere lugar.

La Administración tiene, por lo tanto, la facultad de examinar si la acción impugnatoria cumple con los presupuestos que condicionan su ejercicio y puede rechazar "in limine" el recurso cuando a su juicio éste no cumpla los mínimos requisitos exigidos por la Ley, ejerciendo así una función depuradora en el procedimiento que tiende a evitar la sustanciación de expedientes y procesos infirmados de nulidad, cuya decisión definitiva habría de ser siempre desestimatoria de la acción. Corresponde al Tribunal la revisión de este juicio liminar, cuando, como en el caso de autos, el recurrente ejerce el recurso de hecho previsto en el artículo 131; no quedando, así, una decisión que tiene carácter de definitiva, al solo criterio de los órganos administrativos.

Sin embargo, la Ley fija, en todos estos procedimientos, lapsos y preclusiones que condicionan el ejercicio concreto de facultades como la que viene analizándose, puesto que de otra manera se lesionaría la igualdad de las partes, el orden y la eficacia de los actos en el proceso, tanto en su fase jurisdiccional como en la previa administrativa. Al efecto, el artículo 227 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, aplicable en sus normas adjetivas al caso examinado, prevé que una vez recibido el recurso en la Administración General, el expediente que lo contiene "deberá ser remitido al Tribunal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de su ingreso... *a menos que ésta decida por auto expreso, dentro de*

dicho lapso, que procede a estudiar la reconsideración a que se refiere el artículo 130 de la Ley...” (subrayado del Tribunal). Fácilmente se colige de la disposición parcialmente transcrita, que el Reglamento acuerda a la Administración un término de quince días hábiles para formar el expediente, adicionar todos los recaudos que obren en su poder y finalmente emitir un juicio sobre la admisibilidad del recurso puesto que fenecido este lapso deberá enviar los recaudos al órgano jurisdiccional que habrá de conocer y decidir la controversia. Puede, sin embargo, abrirse una segunda etapa, facultativamente: la reconsideración en vía administrativa, previa decisión “por auto expreso”; pero para este segundo supuesto ya la Administración ha debido estudiar el escrito recursorio y haber decidido sobre su admisibilidad. Una lógica interpretación de la comentada norma procesal permite, pues, afirmar que la decisión administrativa sobre admisibilidad o rechazo debe ocurrir en el lapso de los quince días subsiguientes a su introducción y que, en todo caso, la voluntad administrativa de reconsiderar expresada conforme a las previsiones legales presupone una decisión implícita de admisión, como ya lo ha señalado la jurisprudencia. (Véase sentencia Nº 302 del 12-8-65, Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, pág. 5).

En casos anteriores, este mismo Tribunal ha sentado doctrina que considera plenamente aplicable al de autos:

“Es punto indiscutible en la doctrina

y por demás confirmado tanto por la legislación como la jurisprudencia nacionales que los actos de la Administración se encauzan por ciertas reglas de procedimiento unas veces minuciosas y detalladas y en otros casos esquemáticas y aún implícitas, pero que contrariamente a opiniones hoy desechadas son elementos esenciales a la validez de las mismas. Uno de los principios procesales que garantiza con mayor amplitud la sujeción a formas de actuar y sustraer a la arbitrariedad las decisiones y actuaciones de los órganos que ejercen funciones públicas es el de preclusión en las diversas fases del procedimiento. Este principio que no es en manera alguna exclusivo de los procedimientos judiciales atribuye una oportunidad a cada fase de la actividad ejercida, concatena ésta con la siguiente en un orden de lógica sucesión e impide que concluida una e iniciada otra pueda alterarse la primera con el consiguiente desplazamiento de todo lo actuado.”

“.....”

“La preclusión en los procedimientos administrativos puede no tener la misma rigidez e inalterabilidad que en los procesos de jurisdicción civil, pero indudablemente existen etapas fundamentales y claramente diferenciables; como se afirma en una obra de autorizado criterio jurídico: “Cualquier proceso debe en alguna medida servir de la preclusión para hacer posible el desarrollo de la relación procesal hasta

la meta final”, de modo tal que al ejercerse una facultad incompatible con la que es lógicamente anterior se ha renunciado al ejercicio de ella.”

En el caso de autos se observa que el recurso fue introducido por Adriática Venezolana de Seguros con fecha 21 de junio de 1968, habiéndose producido la decisión administrativa el día 1º de agosto de 1968 sin que en el expediente aparezca que la Administración haya decidido, en forma alguna, reconsiderar el acto impugnado. Entre estas dos fechas han transcurrido mucho más de quince días hábiles, puesto que, hecho el cómputo conforme a la regla que de manera habitual vienen utilizando los Tribunales en casos análogos, la decisión de rechazo vino a pronunciarse al vigésimo séptimo día hábil, cuando ya la Administración debía haber enviado el expediente al Tribunal y no tenía facultades para decidir en la causa por haber precluido la etapa administrativa.

En consecuencia, el Tribunal considera que esta decisión es írrita por haber incurrido la Administración en vicio de prodecimiento, al haberse pronunciado fuera del término establecido en el artículo 227 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y así declara.

V

A pesar de que el anterior pronunciamiento acarrea la nulidad de la decisión administrativa y el consecuente paso de los autos a la vía jurisdiccio-

nal, el Tribunal encuentra oportuno decidir sobre el fondo del asunto ya que se encuentra cuestionado al cumplimiento de un requisito de viabilidad del recurso que ha de influir necesariamente en su consideración y definitiva decisión judicial. Evidentes razones de economía procesal aconsejan, en definitiva, despejar las dudas que pudieren existir en este punto previo, a fin de evitar la sustanciación inútil de un expediente cuya decisión definitiva podría ser desestimatoria de la instancia en el supuesto de que, efectivamente, faltase un presupuesto procesal que condicionase su libre ejercicio.

Ya en el Capítulo II del presente fallo ha quedado establecida la clara inteligencia que, en interpretación del Tribunal, debe darse a la disposición contenida en el artículo 129 de la Ley. Es necesario, ahora determinar cuándo y dentro de qué circunstancias es exigible el cumplimiento de la fianza sobre costas en el recurso contencioso-fiscal.

La norma comentada señala que el recurrente deberá afianzar las costas “que podrán ser estimadas a juicio de la Administración, hasta un máximo del 10 por ciento del monto recurrido”; la peculiar construcción del texto y sobre todo el empleo del verbo “poder” referido al acto estimatorio de la Administración hacen pensar de inmediato en una norma atributiva de poderes discrecionales. La Ley autoriza, faculta, a la Administración para estimar previamente el monto de las costas obrando del modo más racional y equitativo y

con vistas al cumplimiento de los fines implícitos en el mandato como lo son los de asegurar los eventuales intereses que pudieren producirse en razón de la mayor o menor temeridad de la acción intentada; ello sólo podrá apreciarse en cada caso concreto y con vistas y examen de la legalidad de los elementos constitutivos del acto recurrido. Esto explica perfectamente el carácter discrecional de la norma atributiva de facultades, que si bien limita la posible decisión sobre estimativa de costas a un máximo del 10% del monto recurrido no exige que éstas siempre deban caucionarse en tal cuantía puesto que muy bien pudieran serlo en menos, o aún considerarse que en razón de la controvertibilidad de la cuestión planteada tales costas no llegaran nunca a causarse. La obligación de caucionar no puede exigirse con anterioridad al acto administrativo que la fija y determina, sobre todo si se considera que ella depende, no de una rígida pauta legal sino de la oportuna y adecuada apreciación que el órgano pudiera hacer de los elementos fácticos que sirven de presupuesto a su decisión.

Debe además considerarse que la caución previa de costas constituye una carga procesal del demandante, pero no de las que se exigen por voluntad directa de la Ley de modo indefectible y necesario, sino, más bien, de aquellas otras que el legislador ha deferido en su imposición a la voluntad expresa de la contraparte en razón del mayor o menor interés que la moviere para exi-

gir su cumplimiento. Es regla constante de hermenéutica jurídica que los dispositivos legales que imponen obligaciones o cargas a los sujetos deben interpretarse de manera que la prestación exigida no resulte agravada o más estricta, porque siendo estas normas, en su esencia, verdaderas limitaciones de los derechos individuales reconocidos por el propio ordenamiento sólo pueden exigirse en la justa medida, restringiéndolas en su extensión, modo, oportunidad y demás circunstancias a la expresa voluntad de la Ley.

Ambas razones, las referidas al carácter discrecional de la decisión administrativa que exija el afianzamiento de costas y las que atañen a su calificación como carga procesal impuesta al litigante, permiten a los juzgadores, afirmar que la caución exigida por el artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo que esta se refiere a costas o intereses, sólo es exigible con posterioridad a la decisión expresa en que la Administración se pronuncie fijándolas.

En el caso de autos ningún requerimiento se hizo a la recurrente ni existe evidencia de que la Administración haya formulado estimativas de costas con el propósito de exigir su garantía. No estaba, en consecuencia, obligada la parte a cumplir tal requisito puesto que, como se deduce de los anteriores razonamientos, la Ley no lo impone de manera directa sino mediante el acto expreso del órgano administrativo, y así se declara.

VI

Con el fin de precisar con mayor claridad las particularidades del solve et repete, tal como éste ha quedado establecido a raíz de la reciente reforma legislativa, el Tribunal considera oportuno pronunciarse sobre el argumento presentado en autos por la recurrente en el que se compara la redacción de los artículos 120 y 129 de la Ley.

Un estudio paralelo de ambos dispositivos, el primero de los cuales se refiere al caucionamiento en el recurso de reconsideración administrativa (Título XIII, Capítulo I), y el segundo, en el contencioso fiscal (Capítulo II), permite evidenciar una notable diferencia en el exacto significado de los términos allí empleados. Cuando la Ley establece el solve et repete en el recurso de reconsideración administrativa obliga al promovente a constituir *previamente* a su *interposición* garantía real o personal pero únicamente para responder del monto de la liquidación recurrida. Aquí la caución no debe cubrir costas o cantidades adicionales indeterminadas de modo que es perfectamente posible fijar "a priori" y con base en el conocimiento que ya el apelante tiene del objeto de la impugnación, la amplitud y cobertura exactas de lo que está obligado a caucionar. En cambio, en el caso del recurso contencioso fiscal la Ley obliga *previamente* a su *admisión*, a garantizar el monto de la liquidación impugnada más las costas o intereses previstos en el artículo 145 ejusdem, los cuales, siguiendo los razonamientos ya

expuestos en capítulos anteriores de la presente sentencia, son sumas indeterminadas que la Administración debe fijar mediante acto expreso. Es coherente el mandato legal cuando en este segundo supuesto establece que el requisito deberá llenarse "para la admisión del recurso", dando así la oportunidad al órgano administrativo para hacer la fijación una vez recibido el escrito, obrando dentro de un término prudencial que permita su cumplimiento dentro de los quince días que el Reglamento prevé para el envío de los autos al Tribunal o la posible reconsideración administrativa previa; todo ello, al menos, por los que respecta al caucionamiento adicional de costas.

Es preciso observar que cuando se presta garantía fideyusoria, entra un tercero en la relación jurídico-tributaria, quien tiene derecho a conocer previamente la cuantía exacta de su obligación solidaria, sin que pueda argumentarse en contrario que pudiera prestar fianza indeterminada en la forma prevista por el ya citado artículo 1.809 del Código Civil, puesto que la Ley fiscal no lo establece así, sino que por el contrario, faculta a la Administración para que ésta fije el monto preciso. Es bien sabido que en la gran mayoría de los casos los contribuyentes recurren a fianzas prestadas por instituciones bancarias, financiadoras y compañías de seguros, mediante un contrato a título oneroso que implica una contraprestación o prima calculada sobre la base de la suma afianzada. Fácil es concluir que la presentación de una fianza abierta o inde-

terminada en casos como el de autos viene a presentar mayores dificultades al recurrente no sólo por lo que se refiere a encontrar la empresa que esté dispuesta a aceptar esta modalidad sino en el evidente encarecimiento de la contraprestación a su cargo. Todo viene a traducirse, en definitiva, en trabas y li-

mitaciones del acceso a la instancia jurisdiccional, la cual, como lo ha venido estableciendo la Corte Suprema de Justicia en reiteradas decisiones de la Sala Político-Administrativa debe siempre mantenerse abierta y expedita al contribuyente sin otros requisitos que los rigurosamente establecidos por la Ley”.

2.—397 (1).—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(CASO: ADRIATICA VENEZOLANA).—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—RECURSO DE HECHO.—DE 2-7-69.

FIANZA PARA RECURRIR: SU EFICACIA

La vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable en sus normas de procedimiento al caso de autos, puesto que bajo su vigencia se intentó el recurso contencioso fiscal, establece en su Título XII, “de los recursos”, un conjunto de reglas adjetivas que determinan las vías de impugnación de los actos administrativos referidos al ámbito de aplicación del tributo por ella creado, a la vez que los requisitos de admisibilidad que condicionan el acceso a las diversas instancias, estrechamente vinculados a los presupuestos procesales, tanto de la acción impugnatoria misma

como del escrito o documento que la pone en ejercicio. Cuando se trata del recurso contencioso-fiscal, intentado “para ante los tribunales del impuesto sobre la renta”, el artículo 129 establece:

“Para la admisión del recurso previsto en este Capítulo, el recurrente deberá pagar o garantizar previamente en la forma prevista en el artículo 120, el monto de la liquidación impugnada, si la hubiere, y las resultas del juicio que podrán ser estimadas, a juicio de la Administración, hasta un máximo del 10% del monto recurrido”.

La referida norma no es otra cosa que la traslación a nuestro derecho po-

(1) No se reproduce la N° 396 porque corresponde a un caso de reinversiones.

sitivo del ya tradicional principio doctrinal conocido con el nombre de “solve et repete”, según el cual la acción impugnatoria contra los actos de la administración tributaria sólo puede ser deducida previo el pago del impuesto que se discute. Dicho principio, como repetidas veces lo ha señalado la jurisprudencia, ha sufrido una atenuación en el sentido de que no es rigurosa la obligación de “pagar” puesto que ésta puede ser reemplazada o sustituida por una garantía real o personal que cubra la deuda cuestionada. Establecido este presupuesto procesal del recurso en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1944, permaneció con simples alteraciones del texto que en nada modificaron su sentido y alcance hasta la reciente reforma de 1967, en la cual, según la disposición transcrita, el pago o garantía que cubra el monto de la liquidación impugnada debe extenderse a “las resultas del juicio” que podrán ser estimadas por la Administración sin excederse del límite máximo del 10% del monto recurrido.

No escapa, sin embargo, al criterio de los juzgadores que de darse a la norma la interpretación literal, atribuyéndole “el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras” conforme a la regla de hermenéutica contenida en el artículo 4º del Código Civil, el texto resultaría oscuro y contradictorio hasta el punto en que no podría, el intérprete, desentrañar la voluntad del mandato que ella contiene. En efecto, si se diera al término “resulta”

el sentido propio de secuela, resultado o consecuencia, no podría llegarse a comprender cómo la garantía o el pago previos deben *extenderse* a las “resultas del juicio”, como si éstas fueran algo diferente del impuesto discutido. En el contencioso fiscal del Impuesto sobre la Renta, el recurso tiene por objeto fundamental impugnar un acto de la Administración fiscal que, contrario a la regla de derechos, desconoce al mismo tiempo el status del contribuyente y el conjunto de garantías que la Ley fiscal le reconoce; por lo tanto la finalidad del pronunciamiento judicial es declarar la validez o nulidad del acto impugnado y cuándo éste es de aquellos que determinan la carga tributaria, la procedencia o improcedencia del impuesto. Las “resultas del juicio” en esta clase de procesos quedan, pues, concretadas sustancialmente a la confirmación o infirmación del impuesto cuestionado y *accesoriamente* a la condena eventual de costas procesales. Resulta absurdo, por contradecir los más elementales principios de lógica formal, que el todo, esto es, las “resultas”, pueda estimarse en un diez por ciento de la parte principal: “el monto recurrido”.

La jurisprudencia de este mismo Tribunal ha venido descartando en casos como el presente, la interpretación literal del texto cuando conduzca a conclusiones absurdas o inaplazables, ya que tales despropósitos, en ningún caso pueden ser imputables al legislador, quien siempre actúa dentro de las presunciones de sabiduría y probidad; debe re-

currirse, entonces, al método de la interpretación racional a que se refiere en segundo lugar la norma del artículo 4º del Código Civil, indagando la intención del legislador según la conexión de las palabras del texto. (Sentencia 329 del 11-8-68). Aplicando este segundo método interpretativo, el Tribunal entiende que la norma, al obligar al recurrente al pago o garantía de las resultas del juicio, quiso referirse precisamente a esta parte accesoria y eventual del pronunciamiento judicial sobre costas procesales, las cuales, en los procesos de Impuesto sobre la Renta y según criterio jurisprudencial tanto de primera instancia como de la Corte Suprema, están constituidas por los intereses contemplados en el artículo 145 de la Ley. Es lógico, entonces, admitir que la garantía se determine en un porcentaje del monto recurrido, puesto que tales intereses guardan estrecha relación con el total de la liquidación que quedare confirmada en la sentencia, cuando hubiere lugar a su imposición por haber sido totalmente declarado sin lugar el recurso.

Respecto a la identidad entre las costas procesales y los intereses del citado artículo 145, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa ha señalado que: "Tales intereses, como bien se sabe, . . . no corresponden a intereses moratorios propiamente sino que constituyen un sustituto introducido por el legislador en este especial procedimiento de las costas procesales". (Aclaratoria a Sent. Def. del 4-2-69.)

La jurisprudencia de instancia expone así su criterio:

"Para decidir este pedimento el Tribunal estima que en los procesos fiscales de impuesto sobre la Renta no puede hablarse de costas como institución diferente a la de los intereses antes aludidos, pues constituye una sola y misma cosa. En efecto, siendo condición para el ejercicio del recurso el pago o afianzamiento del crédito fiscal, condición que suspende la exigibilidad de aquél, mal podría hablarse de intereses de mora en el caso del artículo 145, ya que cuando un crédito no obstante ser lícito, no es exigible o su exigibilidad se encuentra suspendida, es de obligatoria conclusión que no pueden correr intereses a favor de aquél que, presumiblemente, será titular, en forma definitiva, de ése mismo crédito."

"....."

"A juicio de este Tribunal, esta norma sólo regula la condenatoria en costas en el proceso fiscal, si bien el legislador ha escogido una forma antitécnica y equívoca para expresarlo. De allí que la estructura misma de ella sea idéntica a la del artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, permitiendo al Juez decretar la exención cuando a su juicio hubiere habido en el contribuyente, motivos racionales para litigar, exención que no se compadecería con la naturaleza pro-

pia de los intereses que se causen por el simple transcurso de tiempo haya o no habido racionalidad en las motivaciones del recurrente y con absoluta desvinculación de tal circunstancia, como que tienden, de derecho, a subvencionar al acreedor de la demora en el cumplimiento de una obligación. Pero, si la obligación se encuentra en suspenso, es obvio que no puede correr interés alguno en beneficio del acreedor..." (Sentencia N° 3 del Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta).

Adaptado este criterio a la interpretación de la norma aplicable al presente caso, cabe dejar sentado que la reforma de 1967 aumentó la carga procesal del solve et repete que debe cumplir todo apelante, puesto que a más de las resultas sobre la cuestión principal, éste está obligado a cubrir el monto de los intereses que pudieran imponérsele en el supuesto de resultar totalmente perdido en el proceso; pero como tales intereses no se producen de manera rigurosa e indefectible sino condicionados al pronunciamiento que se dictare sobre lo principal y en último término a la apreciación del juzgador sobre los motivos racionales que le asistieren para oponerse al acto cuestionado, la norma faculta a la Administración para *estimar* sin excederse de cierto límite la extensión de este pago o garantía adicionales. En efecto, el órgano administrativo puede, mediante un juicio previo, determinar si su acto es más o menos controvertible, si se afirma en criterios corro-

borados en firme y constante doctrina administrativa y judicial o por el contrario contiene puntos dudosos sobre el significado y alcance de las normas aplicadas; todas estas circunstancias deben tenerse en cuenta al exigir la caución adicional de costas.

III

Establecido el contexto del artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su racional significado, pasa el Tribunal a examinar si, como lo alega la recurrente, ésta cumplió con el solve et repete como presupuesto procesal del recurso contencioso fiscal introducido contra las planillas 816612 y M-816612 del 27-5-68, dentro de las circunstancias y con la amplitud que exige la citada disposición.

No es cierto, como lo pretende, en el caso de autos, la recurrente, que al haber presentado fianza para garantizar las planillas apeladas, quedaron, en virtud de lo prevenido en el artículo 1.809 del Código Civil, garantizados igualmente todos los accesorios de la deuda, incluidas las costas procesales. En efecto, dicha disposición se refiere a la amplitud de la fianza *indefinida*, esto es, aquella en la que el fiador no especifica el monto al cual se extiende su garantía, caso en el cual la Ley suple tal manifestación de voluntad, no expresada, determinando en forma supletoria el objeto del contrato. El artículo 1.806 del Código Civil, permite al fiador limitar la fianza "a una parte de la deuda únicamente" y el artículo 1.808 señala que "no pue-

de extenderse más allá de los límites dentro de los cuales se la ha contraído” de modo que la voluntad del garante o fiador expresada en el contrato define y enmarca el objeto de la obligación y el artículo citado por la recurrente sólo se aplica supletoriamente a los casos en que no habiendo éste quedado definido cuantitativamente, podrían surgir dudas sobre su mayor o menor amplitud.

Examinado el documento de fianza cuya copia certificada consta en autos, puede constatarse que en él, la compañía DRIAVENA, C.A. actuando a través de sus representantes legales debidamente autorizados se constituye en “fiadora solidaria y principal pagadora ante la Administración General del Impuesto sobre la Renta para garantizar el pago de las cantidades de BOLIVARES VEINTISEIS MIL QUINIENTOS VEINTISEIS CON 66/100 (Bs. 26.526,66) por concepto de Impuesto, y BOLIVARES QUINCE MIL TRESCIENTOS CINCO CON 33/100 (Bs. 15.305,33) por concepto de multas, que fueron establecidos a carga de Adriática Venezolana de Seguros, C.A. según Resoluciones números 357617 y 357618 de fecha veintisiete de mayo de mil novecientos sesenta y ocho, liquidaciones números 816612 y M-716612”.

La fianza así constituida, como puede deducirse del examen de la parte pertinente ya transcrita, se refiere a cantidades explícitamente determinadas y no puede entenderse que la voluntad del garante vaya más allá “de los límites dentro de los cuales se la ha contraído”.

No se trata pues de una finza indeterminada cuyo objeto puede fijarse conforme a la regla supletoria de la voluntad de las partes establecida en el artículo 1.809 del Código Civil, sino por el contrario, de una manifestación expresa de voluntad cuyo objeto se encuentra perfectamente delimitado en el contrato y cuyos efectos no pueden producirse ni extenderse a lo que no ha sido materia de él. En consecuencia, el Tribunal entiende que la garantía ha quedado limitada al monto del impuesto impugnado sin incluir en ella las costas procesales y, en este punto, la Resolución se declara conforme a derecho.

COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION PARA OIR O DENEGAR EL CONTENCIOSO - FISCAL: TERMINO

Pasa, ahora, el Tribunal a examinar el pronunciamiento administrativo en lo relativo a la competencia y oportunidad de la Administración para dictarlo y al efecto observa:

El régimen del recurso contencioso-fiscal establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente prevé que éste pueda y deba ser introducido, no directamente ante el órgano jurisdiccional que ha de decidirlo en definitiva, sino ante las oficinas de la Administración General, con el propósito de facilitar el examen por parte de ésta de los requisitos previos de admisibilidad y permitir, al mismo tiempo, el ejercicio de la facultad reconsideratoria a que alude

el artículo 130, cuando a ello hubiere lugar. La Administración tiene, por lo tanto, la facultad de examinar si la acción impugnatoria cumple con los presupuestos que condicionan su ejercicio y puede rechazar "in limine" el recurso cuando a su juicio éste no cumpla los mínimos requisitos exigidos por la Ley, ejerciendo así una función depuradora en el procedimiento que tiende a evitar la sustanciación de expedientes y procesos infirmados de nulidad, cuya decisión definitiva habría de ser siempre desestimatoria de la acción. Corresponde al Tribunal la revisión de este juicio liminar, cuando, como en el caso de autos, el recurrente ejerce el recurso de hecho previsto en el artículo 131; no quedando, así, una decisión que tiene carácter de definitiva, al solo criterio de los órganos administrativos.

Sin embargo, la Ley fija, en todos estos procedimientos, lapsos y preclusiones que condicionan el ejercicio concreto de facultades como la que viene analizándose, puesto que de otra manera se lesionaría la igualdad de las partes, el orden y la eficacia de los actos en el proceso, tanto en su fase jurisdiccional como en la previa administrativa. Al efecto, el artículo 227 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, aplicable en sus normas adjetivas al cabo examinado, prevé que una vez recibido el recurso en la Administración General, el expediente que lo contiene "deberá ser remitido al Tribunal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de su ingreso,...

a menos que ésta decida por auto expreso, dentro de dicho lapso, que proceda a estudiar la reconsideración a que se refiere el artículo 130 de la Ley..." (subrayado del Tribunal). Fácilmente se colige de la disposición parcialmente transcrita, que el Reglamento acuerda a la Administración un término de quince días hábiles para formar el expediente, adicionar todos los recaudos que obren en su poder y finalmente emitir un juicio sobre la admisibilidad del recurso, puesto que fenecido este lapso deberá enviar los recaudos al órgano jurisdiccional que habrá de conocer y decidir la controversia. Puede, sin embargo, abrirse una segunda etapa, facultativamente: la reconsideración en vía administrativa, previa decisión "por auto expreso"; pero para este segundo supuesto ya la Administración ha debido estudiar el escrito recursorio y haber decidido sobre su admisibilidad. Una lógica interpretación de la comentada norma procesal permite, pues, afirmar que la decisión administrativa sobre admisibilidad o rechazo debe ocurrir en el lapso de los quince días subsiguientes a su introducción y que, en todo caso, la voluntad administrativa de reconsiderar expresada conforme a las previsiones legales, presupone una decisión implícita de admisión, como ya lo ha señalado la jurisprudencia. (Véase sentencia N° 302 del 12-8-65, Tribunal Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, pág. 5.)

En casos anteriores, este mismo Tribunal ha sentado doctrina que considera plenamente aplicable al de autos:

“Es punto indiscutible en la doctrina y por demás confirmado tanto por la legislación como la jurisprudencia nacionales que los actos de la Administración se encauzan por ciertas reglas de procedimiento unas veces minuciosas y detalladas y en otros casos esquemáticas y aún implícitas, pero que contrariamente a opiniones hoy desechadas son elementos esenciales a la validez de las mismas. Uno de los principios procesales que garantiza con mayor amplitud la sujeción a formas de actuar y sustrae a la arbitrariedad las decisiones y actuaciones de los órganos que ejercen funciones públicas es el de preclusión en las diversas fases del procedimiento. Este principio que no es en manera alguna exclusivo de los procedimientos judiciales atribuye una oportunidad a cada fase de la actividad ejercida, concatena ésta con la siguiente en un orden de lógica sucesión e impide que concluida una e iniciada otra pueda alterarse la primera con el consiguiente dislocamiento de todo lo actuado.”

“.....”

“La preclusión en los procedimientos administrativos puede no tener la misma rigidez e inalterabilidad que en los procesos de jurisdicción civil, pero indudablemente existen etapas fundamentales y claramente diferenciales; como se afirma en una obra de autorizado criterio jurídico “Cualquier proceso debe en alguna medida servirse de la preclusión para hacer

posible el desarrollo de la relación procesal hasta la meta final”, de modo tal que al ejercerse una facultad incompatible con la que es lógicamente anterior se ha renunciado al ejercicio de ella”.

En el caso de autos se observa que el recurso fué introducido por Adriática Venezolana de Seguros, con fecha 21 de junio de 1968, habiéndose producido la decisión administrativa el día 7 de agosto de 1968, sin que en el expediente aparezca que la Administración haya decidido, en forma alguna, reconsiderar el acto impugnado. Entre estas dos fechas han transcurrido mucho más de quince días hábiles, puesto que, hecho el cómputo conforme a la regla que de manera habitual vienen utilizando los Tribunales en casos análogos, la decisión de rechazo vino a pronunciarse el trigésimo primer día hábil, cuando ya la Administración debía haber enviado el expediente al Tribunal y no tenía facultades para decidir en la causa por haber precluido la etapa administrativa.

En consecuencia, el Tribunal considera que esta decisión es írrita por haber incurrido la Administración en vicio de procedimiento, al haberse pronunciado fuera del término establecido en el artículo 227 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y así se declara.

V

A pesar de que el anterior pronunciamiento acarrea la nulidad de la de-

cisión administrativa y el consecuente paso de los autos a la vía jurisdiccional, el Tribunal considera oportuno decidir sobre el fondo del asunto ya que se encuentra cuestionado el cumplimiento de un requisito de viabilidad del recurso que ha de influir necesariamente en su consideración y definitiva decisión judicial. Evidentes razones de economía procesal aconsejan, en definitiva, despejar las dudas que pudieran existir en este punto previo, a fin de evitar la sustanciación inútil de un expediente cuya decisión definitiva podría ser desestimatoria de la instancia en el supuesto de que, efectivamente, faltase un presupuesto procesal que condicionase su libre ejercicio.

Ya en el Capítulo II del presente fallo ha quedado establecida la clara inteligencia que, en interpretación del Tribunal, debe darse a la disposición contenida en el artículo 129 de la Ley. Es necesario, ahora, determinar cuándo y dentro de qué circunstancias es exigible el cumplimiento de la fianza sobre costas en el recurso contencioso-fiscal.

La norma comentada señala que el recurrente deberá afianzar las costas "que podrán ser estimadas a juicio de la Administración, hasta un máximo del 10% del monto recurrido"; la peculiar construcción del texto y sobre todo el empleo del verbo "poder" referido al acto estimatorio de la Administración hacen pensar de inmediato en una norma atributiva de poderes discrecionales. La Ley autoriza, faculta, a la Adminis-

tración para estimar previamente el monto de las costas, obrando del modo más racional y equitativo y con vistas al cumplimiento de los fines implícitos en el mandato, como lo son los de asegurar los eventuales intereses que pudieran producirse en razón de la mayor o menor temeridad de la acción intentada; ello sólo podrá apreciarse en cada caso concreto y con vistas y examen de la legalidad de los elementos constitutivos del acto recurrido. Esto explica perfectamente el carácter discrecional de la norma atributiva de facultades, que si bien limita la posible decisión sobre estimativa de costas a un máximo del 10% del monto recurrido, no exige que éstas siempre deban caucionarse en tal cuantía, puesto que muy bien pudieran serlo en menos, o aún considerarse que en razón de la controvertibilidad de la cuestión planteada tales costas no llegaran nunca a causarse. La obligación de caucionar no puede exigirse con anterioridad al acto administrativo que la fija y determina, sobre todo si se considera que ella depende, no de una rígida pauta legal, sino de la oportuna y adecuada apreciación que el órgano pudiera hacer de los elementos fácticos que sirven de presupuesto a su decisión.

Debe además considerarse que la caución previa de costas constituye una carga procesal del demandante, pero no de las que se exigen por voluntad directa de la Ley de modo indefectible y necesario, sino, más bien, de aquellas otras que el legislador ha deferido en su im-

posición a la voluntad expresa de la contra-parte en razón del mayor o menor interés que la moviere para exigir su cumplimiento. Es regla constante de hermenáutica jurídica que los dispositivos legales que imponen obligaciones o cargas a los sujetos deben interpretarse de manera que la prestación exigida no resulte agravada o más estricta, porque siendo estas normas, en su esencia, verdaderas limitaciones de los derechos individuales reconocidos por el propio ordenamiento, sólo pueden exigirse en la justa medida, restringiéndolas en su extensión, modo, oportunidad y demás circunstancias a la expresa voluntad de la Ley.

Ambas razones, las referidas al carácter discrecional de la decisión administrativa que exija el afianzamiento de costas y las que atañen a su calificación como carga procesal impuesta al litigante, permiten a los juzgadores afirmar que la caución exigida por el artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo que ésta se refiere a costas o intereses, sólo es exigible con posterioridad a la decisión expresa en que la Administración se pronuncie fijándolas.

En el caso de autos ningún requerimiento se hizo a la recurrente ni existe evidencia de que la Administración haya formulado estimativas de costas con el propósito de exigir su garantía. No estaba, en consecuencia, obligada la parte a cumplir tal requisito puesto que, como se deduce de los anteriores razo-

namientos, la Ley no lo impone de manera directa sino mediante el acto expreso del órgano administrativo, y así se declara.

VI

Con el fin de precisar con mayor claridad las particularidades del solve et repete, tal como éste ha quedado establecido a raíz de la reciente reforma legislativa, el Tribunal considera oportuno pronunciarse sobre el argumento presentado en autos por la recurrente en el que se compara la redacción de los artículos 120 y 129 de la Ley.

Un estudio paralelo de ambos dispositivos, el primero de los cuales se refiere al caucionamiento en el recurso de reconsideración administrativa (Título XII, Capítulo I), y el segundo, en el contencioso fiscal (Capítulo II), permite evidenciar una notable diferencia en el exacto significado de los términos allí empleados. Cuando la Ley establece el solve et repete en el recurso de reconsideración administrativa, obliga al promovente a constituir *previamente* a su *interposición* garantía real o personal pero únicamente para responder del monto de la liquidación recurrida. Aquí la caución no debe cubrir costas o cantidades adicionales indeterminadas, de modo que es perfectamente posible fijar "a priori" y con base en el conocimiento que ya el apelante tiene del objeto de la impugnación, la amplitud y cobertura exactas de lo que está obligado a caucionar. En cambio, en el caso del re-

curso contencioso fiscal, la Ley obliga *previamente* a su *admisión*, a garantizar el monto de la liquidación impugnada más las costas o intereses previstos en el artículo 145 *ejusdem*, los cuales, siguiendo los razonamientos ya expuestos en capítulos anteriores de la presente sentencia, son sumas indeterminadas que la Administración debe fijar mediante acto expreso. Es coherente el mandato legal cuando en este segundo supuesto establece que el requisito deberá llenarse "para la admisión del recurso", dando así la oportunidad al órgano administrativo para hacer la fijación una vez recibido el escrito, obrando dentro de un término prudencial que permita su cumplimiento dentro de los quince días que el Reglamento prevé para el envío de los autos al Tribunal o la posible reconsideración administrativa previa; todo ello, al menos, por lo que respecta al caucionamiento adicional de costas.

Es preciso observar que cuando se presta garantía fideyusoria, entra un tercero en la relación jurídico tributaria, quien tiene derecho a conocer previamente la cuantía exacta de su obligación solidaria, sin que pueda argumentarse en contrario que pudiera prestar fianza indeterminada en la forma prevista por el ya citado artículo 1.809 del Código Civil, puesto que la Ley fiscal no lo establece así, sino que por el contrario, faculta a la Administración para que ésta fije el monto preciso. Es bien sabido que en la gran mayoría de los casos los contribuyentes recurren a fian-

zas prestadas por instituciones bancarias, financiadoras y compañías de seguros, mediante un contrato a título oneroso que implica una contraprestación o prima calculada sobre la base de la suma afianzada. Fácil es concluir que la presentación de una fianza abierta o indeterminada en casos como el de autos, viene a presentar mayores dificultades al recurrente no sólo por lo que se refiere a encontrar la empresa que esté dispuesta a aceptar esta modalidad, sino en el evidente encadecimiento de la contraprestación a su cargo. Todo viene a traducirse, en definitiva, en trabas y limitaciones del acceso a la instancia jurisdiccional, la cual, como lo ha venido estableciendo la Corte Suprema de Justicia en reiteradas decisiones de la Sala Político-Administrativa, debe siempre mantenerse abierta y expedita al contribuyente sin otros requisitos que los rigurosamente establecidos por la Ley.

VII

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 con lugar el presente recurso de hecho y anula la decisión administrativa contenida en la Resolución N° HIR-300-01044, de fecha 7 de agosto de 1968. Igualmente declara que la Sociedad Adriática Venezolana de Seguros, C.A. tiene derecho a ser oída en la instancia jurisdiccional según recurso

introducido el día 21 de junio de 1968 contra las resoluciones 357617 y 357618 y planillas de Impuesto sobre la Renta y multa Nos. 816612 y M-816612, todo

del 27-5-68 y que por haberse vencido los términos reglamentarios la Administración debe remitir al Tribunal el expediente contentivo de los autos.

3.—399 (1).—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(CASO: HOTEL TAMANACO).—RECURSO DE HECHO CON LUGAR.—PONENTE: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—DE 4-7-69.

I

“Por escrito de fecha 13 de enero de 1969, consignado en este Tribunal en la audiencia de ese mismo día, el Doctor O. G., abogado en ejercicio, de este domicilio, actuando según expresa, como Presidente de la Junta Directiva de la Compañía Anónima “Hotel Tamanaco”, asistido por el Dr. Marco Ramírez-Murzi, igualmente abogado en ejercicio del mismo domicilio, intentó formalmente recurso de hecho en nombre y representación de “Hotel Tamanaco, Compañía Anónima”, contra la negativa de la Administración General del Impuesto sobre la Renta a oír el recurso contencioso-fiscal intentado por su representada contra la planilla de liquidación N° 877.718, de fecha 8-11-68, emitida con base del reparo N° E-5-995,

formulado por la Sala de Examen de la Contraloría General de la República el 22-4-68, correspondiente al ejercicio fiscal 1-1-64 al 31-12-64 de la mencionada sociedad. La decisión administrativa de rechazar el recurso en referencia fue pronunciada mediante la Resolución N° HIR-300-0006, de fecha 2 de enero de 1969 y notificada mediante oficio N° HIR-300-0001, de esa misma fecha”...

Junto con el recurso de hecho se consignaron en el Tribunal los siguientes documentos: 1) Original de la Resolución cuestionada en el presente recurso de hecho.—2) Original del oficio de notificación de la citada resolución.—3) Fotocopia del documento de fianza constituida a los fines de la interposición del recurso contencioso fiscal denegado.

Por auto de fecha 13 de enero de

(1) La No. 398 no se reproduce porque corresponde a rebaja por inversiones.

1969 el Tribunal dio por introducido el recurso y ordenó la notificación de los ciudadanos Procurador General y Contralor General de la República, igualmente dispuso formar expediente bajo el No. 756 y designó ponente a quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

Consignadas en el expediente las boletas de notificación de los aludidos funcionarios, debidamente suscritas en señal de su recibo y conocimiento y abierto el término para decidir, el Dr. Marco Ramírez Murzi, en la audiencia del día 18-4-69, consignó para ser agregado a los autos, un instrumento de poder que acredita tanto su condición de apoderado como la del Dr. O. de G. de la Compañía Anónima "Hotel Tamanaco". Asimismo, el 20 de los citados mes y año, el Dr. J. V. O., Abogado Fiscal adscrito a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, diligenció en el expediente para consignar en un folio útil el original del documento de fianza otorgado por el Banco de la Construcción, C.A., para responder a la Administración General del Impuesto sobre la Renta del pago de la planilla de liquidación 877.718, emitida el 8-11-68, a cargo de la recurrente Hotel Tamanaco, C.A.

No consta en autos la fecha en que fue practicada la notificación de la resolución denegatoria del recurso contencioso-fiscal; pero fácilmente puede establecerse mediante un simple cómputo de audiencias transcurridas a partir de la fecha de su emisión —2 de enero de 1969— y la oportunidad en que fue in-

terpuesto el recurso de hecho —13 de enero de 1969— que éste lo ha sido oportunamente, en efecto, suponiendo, en el peor de los casos, que la resolución denegatoria haya sido recibida por la contribuyente el propio día en que fue dictada (2-1-69), e introducido el recurso el 13 de los mismos mes y año, éste aparece interpuesto el 5º día hábil de este Tribunal, en virtud de que el día 3 de enero de 1969, no hubo audiencia ni secretaría, según se desprende del cómputo de las mismas que consta en autos, es decir, que el presente recurso de hecho fue interpuesto dentro del lapso —cinco días hábiles expresamente previsto por la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 131. Cabe, en consecuencia, concluir que, habiéndose el presente recurso de hecho intentado oportunamente, el Tribunal debe oírlo y decidirlo en el fondo, lo cual pasa a hacer de inmediato, con base en las consideraciones siguientes:

II

"El criterio del órgano administrativo califica, pues, la fianza o garantía ofrecida por la recurrente de insuficiente e inadecuada a las exigencias legales, puesto que ella no cubre las "resultas del juicio" y ante el incumplimiento parcial en la caución previa, que considera requisito de admisibilidad procesal, rechaza "in limine" el escrito recursorio o demanda.

Para decidir el Tribunal observa: La

vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable en sus normas de procedimiento al caso de autos, puesto que bajo su vigencia se intentó el recurso contencioso-fiscal, establece en su Título XII, "de los recursos", un conjunto de reglas adjetivas que determinan las vías de impugnación de los actos administrativos referidos al ámbito de aplicación del tributo por ella creado, a la vez que los requisitos de admisibilidad que condicionan el acceso a las diversas instancias, estrechamente vinculados a los presupuestos procesales, tanto de la acción impugnatoria misma como del escrito o documento que la pone en ejercicio. Cuando se trata del recurso contencioso-fiscal, intentado "para ante los Tribunales del impuesto sobre la renta", el artículo 129 establece:

"Para la admisión del recurso previsto en este Capítulo, el recurrente deberá pagar o garantizar previamente en la forma prevista en el artículo 120, el monto de la liquidación impugnada, si la hubiere, y las resultas del juicio que podrán ser estimadas, a juicio de la Administración, hasta un máximo del 10 por ciento del monto recurrido".

La referida norma no es otra cosa que la traslación a nuestro derecho positivo del ya tradicional principio doctrinal conocido con el nombre de "solve et repete", según el cual la acción impugnatoria contra los actos de la administración tributaria sólo puede ser deducida previo el pago del impuesto que

se discute. Dicho principio, como repetidas veces lo ha señalado la jurisprudencia, ha sufrido una atenuación en el sentido de que no es rigurosa la obligación de "pagar" puesto que ésta puede ser reemplazada o sustituida por una garantía real o personal que cubra la deuda cuestionada. Establecido este presupuesto procesal del recurso en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1944, permaneció con simples alteraciones del texto que en nada modificaron su sentido y alcance hasta la reciente reforma de 1967, en la cual, según la disposición transcrita, el pago o garantía que cubra el monto de la liquidación impugnada debe extenderse a "las resultas del juicio" que podrán ser estimadas por la Administración sin excederse del límite máximo del 10 por ciento del monto recurrido.

No escapa, sin embargo, al criterio de los juzgadores, que de darse a la norma la interpretación literal, atribuyéndole "el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras" conforme a la regla de hermenéutica contenida en el artículo 4º del Código Civil, el texto resultaría oscuro y contradictorio hasta el punto en que no podría, el intérprete, desentrañar la voluntad del mandato que ella contiene. En efecto, si se diera al término "resulta" el sentido propio de secuela, resultado o consecuencia, no podría llegarse a comprender cómo la garantía o el pago previos deben *extenderse* a las "resultas del juicio", como si éstas fueran algo diferente del impuesto discutido. En el

contencioso fiscal del Impuesto sobre la Renta, el recurso tiene por objeto fundamental impugnar un acto de la Administración fiscal que, contrario a la regla de derecho, desconoce al mismo tiempo el status del contribuyente y el conjunto de garantías que la Ley fiscal le reconoce; por lo tanto la finalidad del pronunciamiento judicial es declarar la validez o nulidad del acto impugnado y cuando éste es de aquellos que determinan la carga tributaria, la procedencia o improcedencia del impuesto. Las “resultas del juicio” en esta clase de procesos quedan, pues, concretadas sustancialmente a la confirmación o infirmación del impuesto cuestionado y *accesoriamente* a la condena eventual de costas procesales. Resulta absurdo, por contradecir los más elementales principios de lógica formal, que todo, esto es, las “re ultas”, pueda estimarse en un diez por ciento de la parte principal: “el monto recurrido”.

La jurisprudencia de este mismo Tribunal ha venido descartando en casos como el presente, la interpretación literal del texto cuando conduzca a conclusiones absurdas o inaplazables, ya que tales despropósitos, en ningún caso pueden ser imputables al legislador, quien siempre actúa dentro de las presunciones de sabiduría y probidad; debe recurrirse, entonces, al método de la interpretación racional a que se refiere en segundo lugar la norma del artículo 4º del Código Civil, indagando la intención del legislador según la conexión de las palabras

del texto. (Sentencia 329 del 11-8-68). Aplicando este segundo método interpretativo, el Tribunal entiende que la norma, al obligar al recurrente al pago o garantía de las resultas del juicio, quiso referirse precisamente a esta parte accesoriosa y eventual del pronunciamiento judicial sobre costas procesales, las cuales, en los procesos de Impuesto sobre la Renta y según criterio jurisdiccional tanto de primera instancia como de la Corte Suprema, están constituídas por los intereses contemplados en el artículo 145 de la Ley. Es lógico, entonces, admitir que la garantía se determine en un porcentaje del monto recurrido, puesto que tales intereses guardan estrecha relación con el total de la liquidación que quedare confirmada en la sentencia, cuando hubiere lugar a su imposición por haber sido totalmente declarado sin lugar el recurso.

Respecto a la identidad entre las costas procesales y los intereses del citado artículo 145, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa ha señalado que: “Tales intereses, como bien se sabe, . . . no corresponden a intereses moratorios propiamente sino que constituyen un sustituto introducido por el legislador en este especial procedimiento de las costas procesales.” (Aclaratoria a Sent. Def. del 4-2-69).

La jurisprudencia de instancia expone así su criterio:

“Para decidir este pedimento el Tribunal estima que en los procesos

fiscales de impuesto sobre la renta no puede hablarse de costas como institución diferente a la de los intereses antes aludidos, pues constituyen una sola y misma cosa. En efecto, siendo condición para el ejercicio del recurso el pago o afianzamiento del crédito fiscal, condición que suspende la exigibilidad de aquél, mal podría hablarse de intereses de mora en el caso del artículo 145, ya que cuando un crédito no obstante ser líquido, no es exigible o su exigibilidad se encuentra suspendida, es de obligatoria conclusión que no pueden correr intereses a favor de aquél que, presumiblemente, será titular, en forma definitiva, de ese mismo crédito.”

“.....”.

“A juicio de este Tribunal, esta norma sólo regula la condenatoria en costas en el proceso fiscal, si bien el legislador ha escogido una forma antitécnica y equívoca para expresarlo. De allí que la estructura misma de ella sea idéntica a la del artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, permitiendo al Juez decretar la exención cuando a su juicio hubiere habido en el contribuyente, motivos racionales para litigar, exención que no se compadecería con la naturaleza propia de los intereses que se causen por el simple transcurso de tiempo haya o no habido racionalidad en las motivaciones del recurrente y con absoluta desvinculación de tal circunstancia,

como que tienden, de derecho, a subvencionar al acreedor de la demora en el cumplimiento de una obligación. Pero, si la obligación se encuentra en suspenso, es obvio que no puede correr interés alguno en beneficio del acreedor...” (Sentencia N° 3 del Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta).

Adaptando este criterio a la interpretación de la norma aplicable al presente caso, cabe dejar sentado que la reforma de 1967 aumentó la carga procesal del “solve et repete” que debe cumplir todo apelante, puesto que a más de las resultas sobre la cuestión principal, éste está obligado a cubrir el monto de los intereses que pudieran imponérsele en el supuesto de resultar totalmente perdido en el proceso; pero como tales intereses no se producen de manera rigurosa e indefectible sino condicionados al pronunciamiento que se dictare sobre lo principal y en último término a la apreciación del juzgador sobre los motivos racionales que concurririen para oponerse al acto cuestionado, la norma faculta a la Administración para *estimar* sin excederse de cierto límite la extensión de este pago o garantía adicionales. En efecto, el órgano administrativo puede, mediante un juicio previo, determinar si su acto es más o menos controvertible, si se afirma en criterios corroborados en firme y constante doctrina administrativa y judicial o por el contrario contiene puntos dudosos sobre el significado y alcance de las normas aplicadas; todas es-

tas circunstancias deben tenerse en cuenta al exigir la caución adicional de costas.

III

Establecido el contexto del artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su racional significado, pasa el Tribunal a examinar si, como lo alega la recurrente, ésta cumplió con el “solve et repete” como presupuesto procesal del recurso contencioso-fiscal introducido contra la planilla N° 877.718, del 8-11-68, dentro de las circunstancias y con la amplitud que exige la citada disposición.

No es cierto, como lo pretende, en el caso de autos, la recurrente, que al haber presentado fianza para garantizar la planilla impugnada, quedaron, “porque la Ley de Impuesto sobre la Renta es de orden público y así lo establece el propio artículo 129...” , garantizados igualmente todos los accesorios de la deuda, incluidas las costas procesales. En efecto, el alcance de dicha disposición ha sido ya establecido en esta sentencia y por lo que respecta al “orden público” como característica de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ello nada tiene de relevante en cuanto a la amplitud que se pretende atribuir a un contrato de fianza cuyos términos han quedado delimitados por la manifestación de voluntad expresada en el propio documento que la constituye. Cabe señalar a este mismo respecto que el artículo 1.806 del Código Civil, permite al fiador limitar la

fianza “a una parte de la deuda únicamente” y el artículo -808, ejusdem, señala que “no puede extenderse más allá de los límites dentro de los cuales se la ha contraído”, de modo que la voluntad del garante o fiador expresada en el contrato define y enmarca el objeto de la obligación.

Examinado el documento de fianza cuyo original consta en autos, puede constatare que en él, la Compañía Anónima “Banco de la Construcción”, a través de sus representantes legales, se constituye en “fiador solidario y principal pagador de la empresa mercantil HOTEL TAMANACO, C.A., inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda bajo el N° 319, Tomo 2-C de fecha 26 de abril de 1948, publicado en la Gaceta Municipal N° 6835 de fecha 29 de mayo de 1948, para responder a la Administración General del Impuesto sobre la Renta del eventual pago de la Planilla de Liquidación 877.718 emitida a cargo de dicho empresa HOTEL TAMANACO, C.A., con fecha 8 de noviembre de 1968 y por un monto de SESENTA Y TRES MIL CIENTO NOVENTA Y NUEVE BOLIVARES CON 35/100 (Bs. 63.199,35).”

“Queda expresamente entendido que la presente fianza se constituye para el caso que a la citada empresa se le condene al pago de la expresada Planilla, por sentencia judicial definitivamente firme, y sólo por la cantidad ya seña-

lada de SESENTA Y TRES MIL CIENTO NOVENTA Y NUEVE BOLIVARES CON 35/00 (Bs. 63.199,35).”

“La fianza así constituída, como puede deducirse del examen de la parte pertinente ya transcrita, se refiere a cantidades explícitamente determinadas y no puede entenderse que la voluntad del garante vaya más allá “de los límites dentro de los cuales se la ha contraído”. Se trata, pues, de una fianza determinada, de una manifestación expresa de voluntad cuyo objeto se encuentra perfectamente delimitado en el contrato y cuyos efectos no pueden producirse ni extenderse a lo que no ha sido materia de él. En consecuencia, El Tribunal entiende que la garantía ha quedado limitada al monto de la planilla impugnada, sin incluir en ella las costas procesales y, en este punto, la Resolución se declara conforme a derecho.”

IV

Pasa, ahora, el Tribunal a examinar el pronunciamiento administrativo en lo relativo a la competencia y oportunidad de la Administración para dictarlo y al efecto observa:

El régimen del recurso contencioso-fiscal establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente prevé que éste pueda y deba ser introducido, no directamente ante el órgano jurisdiccional que ha de decidirlo en definitiva, sino ante las oficinas de la Administración Gene-

ral, con el propósito de facilitar el examen por parte de ésta de los requisitos previos de admisibilidad y permitir, al mismo tiempo, el ejercicio de la facultad reconsideratoria a que alude el artículo 130, cuando a ello hubiere lugar. La Administración tiene, por lo tanto, la facultad de examinar si la acción impugnatoria cumple con los presupuestos que condicionan su ejercicio y puede rechazar “in limine” el recurso cuando a su juicio éste no cumpla los mínimos requisitos exigidos por la Ley, ejerciendo así una función depuradora en el procedimiento que tiende a evitar la sustanciación de expedientes y procesos infirmados de nulidad, cuya decisión definitiva habría de ser siempre desestimatoria de la acción. Corresponde al Tribunal la revisión de este juicio liminar, cuando, como en el caso de autos, el recurrente ejerce el recurso de hecho previsto en el artículo 131; no quedando, así, una decisión que tiene carácter de definitiva, al solo criterio de los órganos administrativos.

Sin embargo, la Ley fija, en todos estos procedimientos, lapsos y preclusiones que condicionan el ejercicio concreto de facultades como la que viene analizándose, puesto que de otra manera se lesionaría la igualdad de las partes, el orden y la eficacia de los actos en el proceso, tanto en su fase jurisdiccional como en la previa administrativa. Al efecto, el artículo 227 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, aplicable en sus normas adjetivas

al caso examinado, prevé que una vez recibido el recurso en la Administración General, el expediente que lo contiene “deberá ser remitido al Tribunal dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de su ingreso, . . . a menos que ésta decida por auto expreso, dentro de dicho lapso, que procede a estudiar la reconsideración a que se refiere el artículo 130 de la Ley . . .” (subrayado del Tribunal). Fácilmente se colige de la disposición parcialmente transcrita, que el Reglamento acuerda a la Administración un término de quince días hábiles para formar el expediente, adicionar todos los recaudos que obren en su poder y finalmente emitir un juicio sobre la admisibilidad del recurso, puesto que fenecido este lapso deberá enviar los recaudos al órgano jurisdiccional que habrá de conocer y decidir la controversia. Puede, sin embargo, abrirse una segunda etapa, facultativamente: la reconsideración en vía administrativa, previa decisión “por auto expreso”; pero para este segundo supuesto ya la Administración ha debido estudiar el escrito recursorio y haber decidido sobre su admisibilidad. Una lógica interpretación de la comentada norma procesal permite, pues, afirmar que la decisión administrativa sobre admisibilidad o rechazo debe ocurrir en el lapso de los quince días subsiguientes a su introducción y que, en todo caso, la voluntad administrativa de reconsiderar expresada conforme a las previsiones legales, presupone una decisión implícita de admisión, como ya lo ha señalado la jurisprudencia.

(Véase sentencia N° 302 del 12-8-65, Tribunal Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, pág. 5.)

En casos anteriores, este mismo Tribunal ha sentado doctrina que considera plenamente aplicable al de autos:

“Es punto indiscutible en la doctrina y por demás confirmado tanto por la legislación como la jurisprudencia nacionales que los actos de la Administración se encauzan por ciertas reglas de procedimiento unas veces minuciosas y detalladas y en otros casos esquemáticas y aún implícitas, pero que contrariamente a opiniones hoy desechadas son elementos esenciales a la validez de las mismas. Uno de los principios procesales que garantiza con mayor amplitud la sujeción o formas de actuar y sustrae a la arbitrariedad las decisiones y actuaciones de los órganos que ejercen funciones públicas es el de preclusión en las diversas fases del procedimiento. Este principio que no es en manera alguna exclusivo de los procedimientos judiciales atribuye una oportunidad a cada fase de la actividad ejercida, concatena ésta con la siguiente en un orden de lógica sucesión e impide que concluída una e iniciada otra pueda alterarse la primera con el consiguiente desplazamiento de todo lo actuado”.

“.....”

“La preclusión en los procedimientos administrativos puede no tener la

misma rigidez e inalterabilidad que en los procesos de jurisdicción civil, pero indudablemente existen etapas fundamentales y claramente diferenciables; como se afirma en una obra de autorizado criterio jurídico "Cualquier proceso debe en alguna medida servirse de la preclusión para hacer posible el desarrollo de la relación procesal hasta la meta final", de modo tal que al ejercerse una facultad incompatible con la que es lógicamente anterior se ha renunciado al ejercicio de ella."

En el caso de autos se observa que el recurso fue introducido por Compañía Anónima Hotel Tamanaco, con fecha 29 de noviembre de 1968, según expresa la resolución N° HIR-300-006, habiéndose producido la decisión administrativa el día 2 de enero de 1969, sin que en el expediente aparezca que la Administración haya decidido, en forma alguna, reconsiderar el acto impugnado. Entre estas dos fechas han transcurrido mucho más de quince días hábiles, puesto que, hecho el cómputo conforme a la regla que de manera habitual vienen utilizando los Tribunales en casos análogos, la decisión de rechazo vino a pronunciarse el vigésimo segundo día hábil, cuando ya la Administración debía haber enviado el expediente al Tribunal y no tenía facultades para decidir en la causa por haber precluido la etapa administrativa.

En consecuencia, el Tribunal considera que esta decisión es írrita por ha-

ber incurrido la Administración en vicio de procedimiento, al haberse pronunciado fuera del término establecido en el artículo 227 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y así se declara.

V

A pesar de que el anterior pronunciamiento acarrea la nulidad de la decisión administrativa y el consecuente paso de los autos a la vía jurisdiccional, el Tribunal considera oportuno decidir sobre el fondo del asunto ya que se encuentra cuestionado el cumplimiento de un requisito de viabilidad del recurso que ha de influir necesariamente en su consideración y definitiva decisión judicial. Evidentes razones de economía procesal aconsejan, en definitiva, despejar las dudas que pudieran existir en este punto previo, a fin de evitar la sustanciación inútil de un expediente cuya decisión definitiva podría ser desestimatoria de la instancia en el supuesto de que, efectivamente, faltase un presupuesto procesal que condicionase su libre ejercicio.

Ya en el Capítulo II del presente fallo ha quedado establecida la clara inteligencia que, en interpretación del Tribunal, debe darse a la disposición contenida en el artículo 129 de la Ley. Es necesario, ahora, determinar cuándo y dentro de qué circunstancias es exigible el cumplimiento de la fianza sobre costas en el recurso contencioso-fiscal.

La norma comentada señala que el recurrente deberá afianzar las costas “que podrán ser estimadas a juicio de la Administración, hasta un máximo del 10 por ciento del monto recurrido”; la peculiar construcción del texto y sobre todo el empleo del verbo “poder” referido al acto estimatorio de la Administración hacen pensar de inmediato en una norma atributiva de poderes discrecionales. La Ley autoriza, faculta, a la Administración para estimar previamente el monto de las costas, obrando del modo más racional y equitativo y con vistas al cumplimiento de los fines implícitos en el mandato, como lo son los de asegurar los eventuales intereses que pudieren producirse en razón de la mayor o menor temeridad de la acción intentada; ello sólo podrá apreciarse en cada caso concreto y con vistas y examen de la legalidad de los elementos constitutivos del acto recurrido. Esto explica perfectamente el carácter discrecional de la norma atributiva de facultades, que si bien limita la posible decisión sobre estimativa de costas a un máximo del 10 por ciento del monto recurrido, no exige que éstas siempre deban caucionarse en tal cuantía, puesto que muy bien pudieran ser lo menos, o aún considerarse que en razón de la controvertibilidad de la cuestión planteada tales costas no llegaran nunca a causarse. La obligación de caucionar no puede exigirse con anterioridad al acto administrativo que la fija y determina, sobre todo si se considera que ella depende, no de una rígida pauta legal, sino de la oportuna y

adecuada apreciación que el órgano pudiera hacer de los elementos fácticos que sirven de presupuesto a su decisión.

Debe además considerarse que la caución previa de costas constituye una carga procesal del demandante, pero no de las que se exigen por voluntad directa de la Ley de modo indefectible y necesario, sino, más bien, de aquellas otras que el legislador ha deferido en su imposición a la voluntad expresa de la contraparte en razón del mayor o menor interés que la moviere para exigir su cumplimiento. Es regla constante de hermenéutica jurídica que los dispositivos legales que imponen obligaciones o cargas a los sujetos deben interpretarse de manera que la prestación exigida no resulte agravada o más estricta, porque siendo estas normas, en su esencia, verdaderas limitaciones de los derechos individuales desconocidos por el propio ordenamiento, sólo pueden exigirse en la justa medida, restringiéndolas en su extensión, modo, oportunidad y demás circunstancias a la expresada voluntad de la Ley.

Ambas razones, las referidas al carácter discrecional de la decisión administrativa que exija el afianzamiento de costas y las que atañen a su calificación como carga procesal impuesta al litigante, permiten a los juzgadores afirmar que la caución exigida por el artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo que ésta se refiere a costas o intereses, sólo es exigible con posteriori-

dad a la decisión expresa en que la Administración se pronuncie fijándolas.

En el caso de autos ningún requerimiento se hizo a la recurrente ni existe evidencia de que la Administración haya formulado estimativas de costas con el propósito de exigir su garantía. No estaba, en consecuencia, obligada la parte a cumplir tal requisito puesto que, como se deduce de los anteriores razonamientos, la Ley no lo impone de ma-

nera directa sino mediante el acto expreso del órgano administrativo, y así se declara.

VI

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 con lugar el presente 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. Lilue, piso 6º, Oficina 63, Esquina Las Madrices. Tel. 818685, apartado 1821. Caracas, Venezuela.

Dr. Pedro Guerrero Galavís.—Abogado. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles. Escritorio Jurídico Tributario: Edif. Lilue, piso 6º, Oficina 63, Esquina Las Madrices. Telf. 818685. Caracas.

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. Ofc. 704. Esquina de La Marrón. Teléfono 82.57.30. Apartado 3571. Caracas.

Contreras, Sánchez y Asociados.—Contadores Públicos. Auditoría, Impuestos, Sistemas. Avenida Urdaneta, Edificio Iberia, 2º Piso. Teléfonos: 51.85.55 y 51.86.64. Apartado Postal 3727 Caracas.