

BIBLIOTECA
ESCRITORIO TINOCO

21

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.967**

*noviembre
diciembre*

La Revista de

Derecho Tributario

le desea, sinceramente, felices

Pascuas y Año Nuevo 1968

ROGAMOS A NUESTROS SUSCRIPTORES AVISAR
IRREGULARIDADES EN LA ENTREGA DE LA RE-
VISTA POR EL CORREO, INMEDIATAMENTE RE-
CIBAN EL NUMERO POSTERIOR AL FALTANTE,
YA QUE DESPUES NO PODREMOS REPONERLO
GRATUITAMENTE.

Escritorio Jurídico - Tributario

En el Edificio Roraima, Piso 13, Of. 13F, Chacabito (Frente al Cine Lido), Teléfono 325703, apartado 1821, Caracas, tenemos el gusto de quedar a sus muy gratas órdenes:

Dr. Marco Ramírez Murzi, Abogado. Ex-Juez Nacional de Hacienda. Ex-Abogado Fiscal III (Consultor de la Administración General del Impuesto sobre la Renta y Representante del Fisco Nacional en los procesos de Impuesto sobre la Renta). Con estudios de Contencioso-Fiscal en la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de Niza (Francia).

Dr. Pedro Guerrero Galavís, Abogado. En Ejercicio continuo de la profesión desde 1959.

Lic. Aristides Delgado-López.—Contador Público y Administrador Comercial. 16 años de experiencia en la empresa privada.

Jesús A. Delgado-López. Técnico en Impuesto sobre la Renta. Ex-Fiscal Jefe de Grupo de la Administración General del Impuesto sobre la Renta por más de doce años y más de 5 años de experiencia como asesor contable en materia de impuesto sobre la Renta para empresas privadas.

Impuesto sobre la Renta: Consultas, asesorías jurídicas y contables. Recursos Administrativos. Recursos jurisdiccionales para ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta y la Corte Suprema de Justicia.

Sucesiones - Defensas en los Tribunales de Hacienda - Impuestos Municipales.

Organización y Asesoramiento de Empresas.

Asuntos Administrativos, Civiles, Mercantiles y del Trabajo.

Asuntos contables: Sistemas, auditorías, experticias.

Estudios - 1

NOTA A SENTENCIA.

Determinación del Concepto de Inversión a los Fines de la Rebaja del Impuesto

Dr. Manuel Simón Egaña

El Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, siendo ponente el Vocal Jesús Herrera Villamediana, dictó en reciente fecha una sentencia que consideramos de trascendental importancia, pues aclara con razones de meridiano jaez el importante problema planteado por el párrafo cuarto del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta derogada, en cuanto a la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, y cuáles son los retiros y depreciaciones del ejercicio que deben deducirse del costo de los nuevos activos.

Debemos comenzar señalando que para la nueva legislación de Impuesto sobre la Renta, el problema carece de importancia pues el párrafo primero del artículo 67 consagra claramente cuál es la mentalidad y la intención legislativa. Dice en efecto dicha disposición:

“Párrafo primero: Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae este artículo, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos

destinados a la producción de los beneficios señalados, los retiros y las amortizaciones y depreciaciones hechas en el ejercicio anual, *correspondientes a tales activos fijos adquiridos en el ejercicio* (subrayado nuestro).

Pero la situación con respecto de las leyes anteriores parecería distinta, pues las disposiciones correspondientes no aclaraban de manera expresa que estas amortizaciones, retiros y depreciaciones debían corresponder a los activos fijos adquiridos en el ejercicio. Ante esto, la Contraloría General de la República, y siguiendo su criterio la Administración General del Impuesto sobre la Renta, formularon reparos basados en que debía deducirse el monto de las amortizaciones, retiros y depreciaciones hechas durante el ejercicio correspondiente a *todos* los bienes y no sólo a los que durante el mismo hubiesen sido adquiridos.

Este criterio, y lo cual hace de mayor importancia el problema, fué acogido en reciente decisión del Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta.

La Sentencia No. 11 del Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta que comentamos, siguiendo razones que compartimos plenamente, establece que los retiros y depreciaciones que deben ser deducidos de las inversiones del ejercicio, son los correspondientes a los activos adquiridos durante el ejercicio. Y expone una copiosa fundamentación basada en sólidos principios de hermenéutica jurídica.

En nuestro concepto, ha habido una cierta confusión, señalada por cierto en la sentencia comentada, en la determinación de los fines que persigue el legislador a través de la rebaja por concepto de inversiones. El párrafo cuarto del artículo 38 de la ley anterior trata de definir cuál es el concepto de inversión para lograr uno de los elementos que, junto con la renta neta dará lugar al “porcentaje de inversión”. Este elemento es, precisamente, la *inversión neta del ejercicio*, para cuya determinación al fin del año económico es lógico se deduzcan las depreciaciones, retiros y amortizaciones hechas en el ejercicio correspondiente a los bienes que constituyan esa inversión. Si se van a deducir las depreciaciones, retiros y amortizaciones correspondientes a los bienes adquiridos en otros ejercicios, no se puede lograr la determinación de la inversión neta *del ejercicio* cuyo estímulo se propone el legislador a través de la rebaja.

La aplicación de un principio como éste, que pretende estimular la inversión en toda clase de empresas, sea cual fuere el tiempo de existencia que

tenga se traduciría en una enorme injusticia si se toman en cuenta depreciaciones y retiros de bienes que constituyen inversión de otros ejercicios, puesto que se tendería así a una protección particularmente favorecedora para aquellas empresas que no hubieren hecho inversiones anteriores y que en consecuencia tendrían menores depreciaciones y retiros en el ejercicio correspondiente a bienes distintos a los adquiridos durante el mismo; y un mayor castigo, y muchísimas veces ninguna clase de beneficio y estímulo para las que hubieren hecho inversiones anteriores y tengan, de acuerdo con los principios de la sana técnica contable, mayores depreciaciones que restar a los nuevos activos aún cuando no correspondan a inversiones de otros ejercicios.

Parece terminante que el legislador ha tratado de configurar el concepto de inversión neta del ejercicio, y para ello lo único que se puede deducir es el valor de los retiros y amortizaciones correspondientes a los activos adquiridos en ese ejercicio.

El mismo criterio, por cierto, está asentado en una sentencia del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, dictada con fecha 12 de diciembre de 1961, y que aclaraba el problema por lo que se refiere a la ley del 58. En efecto, la legislación anterior a ésta permitía a las empresas computar el monto de las nuevas inversiones sin la deducción de alícuota alguna de amortización o retiros. Cuando la ley del 58 incorpora la reforma y establece para determinación del valor neto de la inversión la deducción de la depreciación, ésta no puede ser otra, que, como señala textualmente la sentencia comentada de 12 de diciembre de 1961, que aquélla “correspondiente a los nuevos activos incorporados al año gravable”.

No debemos restar importancia, como tampoco lo hace la decisión del Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta que ha dado lugar a estos comentarios, a la manifiesta voluntad legislativa de considerar como depreciaciones y retiros deducibles del monto de las inversiones, *sólo aquellas correspondientes a los nuevos activos adquiridos durante el ejercicio*. Se requeriría demasiada candidez para pensar que el legislador ha querido con esta aclaratoria cambiar en forma desfavorable al Fisco el sentido de la norma correspondiente de la legislación derogada, y no simplemente interpretarla de acuerdo con la verdadera intención normativa y con la realidad económica que ella regula.

No hay todavía una decisión de la Corte Suprema de Justicia que se avoque de manera expresa a la interpretación de estos principios normativos. Pero

siguiendo los principios asentados por el Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta en la sentencia comentada, y los que también fueron asentados originalmente por el Tribunal Primero en su sentencia N° 149 del 12 de diciembre de 1961, además de la definitiva aclaratoria del Legislador de 1967 y la realidad económica que la ley regula, podemos concluir que las depreciaciones y retiros a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta derogada, no pueden ser otros que los correspondientes a los nuevos activos adquiridos durante el ejercicio.

Caracas, octubre de 1967.

Sentencias - 1 al 9

1.—Nº 7.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, EL PRESIDENTE, DR. FELIX HUGO MORALES.—(CASO: BEQUIM C. A.).—DE 28-4-67.—PARCIALMENTE CON LUGAR.

MULTAS:

Interpretación del artículo 61

"Por lo que respecta a la primera parte, claramente se reduce la contención a una cuestión de mero derecho, o sea, a la interpretación que deba dársele a la frase "cada mes de demora" que utiliza el legislador en el artículo 61 de la Ley de impuesto sobre la Renta, pues los hechos consistentes en la demora propiamente dicha, son aceptados por el recurrente en su escrito de recurso, al reconocer que se demoró cinco (5) días en enterar la retención correspondiente al formulario Nº 290.419, contados esos días después del vencimiento del término legal de quince días establecido al efecto.

Ahora bien, la frase "cada mes de demora" no significa que no puedan ser impuestas sanciones por demoras equivalentes a fracciones de mes, como lo pretende el recurrente, sino que, por el contrario, ella debe entenderse como la expresión de una fórmula de cálculo, con miras a lograr la deseada proporcionalidad entre la sanción y la gravedad de la infracción.

Así lo tiene establecido el Tribunal, cuando para decidir un caso similar, dictaminó lo siguiente, en sentencia del 8 de marzo del presente año:

"Afirmando, pues, que estas multas tienen un indudable carácter resarcitorio, no cabe duda alguna de que tal finalidad no podría darse plenamente si "la dosificación porcentual", forma de cálculo de la sanción, no estuviere referida a la totalidad del período del incumplimiento, sino a partes de él, como ocurriría de admitirse la tesis del contribuyente apelante. En ese caso, tal y como afirmamos antes no sólo existiría un período (los primeros treinta (30) días contados a partir del vencimiento del lapso para enterar el impuesto retenido) respecto del cual no existiría sanción alguna no obstante la conformación del presupuesto de la sanción, sino que las fracciones de meses carecerían de sentido alguno o fines legales, dándosele la ilógica circunstancia, como lo ha señalado el abogado fiscal, de que un incumplimiento o retardo de veintinueve (29) días no tendría sanción alguna, en tanto que otro de treinta y un días (31) sería plenamente sancionable, todo lo cual resulta atentatorio

contra la lógica jurídica, la justicia y la equidad. En el mismo orden se equipararía un retardo de treinta y un días (31) a otro de cincuenta y nueve días (59) no obstante que el segundo resulta más lesivo a los intereses fiscales que el primero y, quizás, más provechoso para el infractor.

En punto a esta materia, consciente el Tribunal de que en el caso de autos, sólo se trata de fijar el alcance de la expresión "por cada demora" o "por cada mes de mora", no de integración del derecho para aplicarlo a casos no previstos, o de extender una forma de cálculo, de relación, con miras a la deseada entre el monto de la cantidad retenida (o que debió retenerse), y el tiempo transcurrido entre el vencimiento del lapso hábil para efectuar la retención y la fecha en que realmente se cumplió.

La fórmula empleada para expresar tal relación es similar, como lo dice el representante del Fisco Nacional, a la forma de cálculo de los intereses en el préstamo hipotecario, pues decir que el interés máximo permitido en este caso es de uno por ciento (1%) mensual no significa que las fracciones de meses no devenguen interés. En idéntico sentido, cuando se dice que el interés legal es el tres por ciento (3%) anual, ciertamente no ha querido expresarse que el año es el lapso mínimo para la causación del interés legal, sino que el total puede fraccionarse, graduarse, conforme al lapso efectivamente transcurrido.

Por último, cuando el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional establece que cuando "una renta nacional no sea pagada en la fecha en que es exigible" el deudor deberá pagar intereses moratorios a la rata del uno por ciento (1%) mensual, prescribe igualmente, no obstante la anterior expresión, usual, por lo demás, en el derecho y de pacífica interpretación, que tales intereses se extiendan "desde el día en que se hizo exigible el pago hasta el día en que se efectúe". No es el mes, pues, una unidad mínima de tiempo sino una forma de expresar la proporcionalidad que debe existir entre la deuda, su extensión temporal y la rentabilidad de la deuda misma y no se trata de asimilar el cálculo de estas multas a los intereses devengados por el dinero, sino de lograr una interpretación racional del texto legal, pues, en concepto del Tribunal, la expresión "20% por cada mes de mora" es equivalente a la expresión "20% mensual".

En suma, pues, este Tribunal considera que la mención legal acerca de la graduación de la multa en relación con el impuesto viene a ser, exclusivamente, una forma de cálculo, de cuantificación de la sanción en proporción al lapso del incumplimiento; que en ningún caso la norma, si bien defectuosa en cuanto a su expresión literal, ha creado un período no sancionable o períodos intermedios igualmente exentos de sanción; y que, por último, la misma naturaleza de estas multas, ampliamente analizada en los párrafos que anteceden, conducen a

la convicción de que la sanción debe calcularse en función de la totalidad del período del incumplimiento, es decir, desde la fecha en que opera el vencimiento del lapso para enterar el impuesto retenido, hasta la fecha en que tal circunstancia efectivamente se realice".

MULTA: Retardo en Retención

El párrafo primero del artículo 52 de la Ley de Impuesto sobre la Renta preceptúa en parte lo siguiente:

"Los Agentes de Retención se equiparan a funcionarios públicos, en cuanto a la responsabilidad en que puedan incurrir (subraya el Tribunal).

Es indudable para el Tribunal, que los elementos de hecho fundamentales que configuran esa responsabilidad del Agente de Retención, son la calidad de deudor de una renta, que en este caso es de remuneraciones; el lapso al cual corresponde el pago, la fecha del pago o del abono en cuenta; y por último, la fecha de entrega de las retenciones a una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, así como también, desde luego, la omisión tanto en la propia retención como en la entrega de los fondos retenidos, caso de que ello hubiere ocurrido.

No escapa a este Tribunal que podría haber circunstancias agravantes o atenuantes que sería necesario tener en cuenta a los efectos de configurar totalmente esa responsabilidad, las cuales se apreciarían en caso de un recurso de gracia que el Agente de Retención pudiera

interponer. Pero esta cuestión no atañe al caso en estudio. Lo que realmente interesa destacar, es que el período al cual corresponden las remuneraciones pagadas, así como las fechas de pago o de abono en cuenta de dichas remuneraciones, y la fecha de entrega a una Oficina receptora de Fondos Nacionales de las cantidades retenidas, constituyen elementos de hecho fundamentales, implícitos en el concepto de responsabilidad del Agente de Retención, tal como se desprende de la simple lectura del citado artículo 52 de la Ley, así como del 51 ejusdem, y de los artículos 2º y 6º del Decreto 613 de fecha 11 de agosto de 1961.

Ahora bien, como funcionario público que es con plena competencia en el aspecto señalado de su responsabilidad, la declaración que haga el Agente de Retención de tales elementos de hecho que configuran esa responsabilidad en el formulario que utilice, estaría revestida de quella presunción de juridicidad de que están revestidos, según la doctrina mejor autorizada y reiteradas decisiones jurisprudenciales venezolanas, los actos de los funcionarios públicos cuando actúan dentro de su competencia y en uso de sus atribuciones legales y reglamentarias. Esa presunción de juridicidad implica, entre otros aspectos, el que los hechos en que se fundamenta su acto son ciertos mientras no se demuestre lo contrario.

Para el caso concreto, esa asimilación que hemos hecho del formulario utilizado por un Agente de Retención con un Acto Administrativo, al menos en cuanto a aquellos elementos de hecho fundamen-

¿SE INTERPUSO?

tales que configuran su responsabilidad, implica que la fecha de pago de las remuneraciones denunciadas, es decir, la de 6 de abril de 1964, debe tenerse por cierta hasta tanto no se produzca la prueba en contrario por quien tenga interés en modificarla, en este caso, el funcionario encargado de hacer efectiva aquella responsabilidad.

Ahora bien, esta prueba que pudiera haber sido una investigación fiscal constante en Acta notificada al Agente de Retención, no fué traída a los autos y en todo caso, la fuente o prueba de tal modificación, cualquiera que hubiera sido, ha debido hacerse constar en la Resolución por virtud de la cual se impuso la multa, pues al mencionar sólo la modificación efectuada sin los motivos o causas de tal modificación, desconoció aquel principio cardinal de nuestra jurisprudencia en materia de Actos Administrativos, relativo a la presunción de juridicidad".

MOTIVACION EN RESOLUCION:

No es simple cita de artículos legales.

De la simple lectura de la Resolución de multa arriba transcrita, resulta evidente, además, que ella adolece de falta de motivación, por lo que se refiere a la sanción impuesta por razón del formulario N° 290418, pues a juicio del Tribunal, y tratándose como ha quedado demostrado de una cuestión de puro hecho, relativa al cambio de la fecha de pago o abono en cuenta de las remuneraciones, no basta a los efectos de la motivación la simple cita de las dis-

posiciones legales y reglamentarias, pues el fundamento precisamente para la aplicación de cualquier norma jurídica es justamente el acaecimiento del supuesto del cambio ejecutado, a juicio del Tribunal, sin referencia alguna a las fuentes de donde se originó, o razones que lo justificaron. Léase atentamente, si no, el texto de la sentencia de la Corte Federal antes transcrito, e igualmente lo que sobre la palabra "motivar" trae el diccionario de la Real Academia Española: "dar causa o motivo para una cosa"; "dar o explicar la razón o motivo que se ha tenido para hacer una cosa".

Pudiera argüirse, en contrario de lo hasta aquí sostenido, que la modificación reseñada, no se basó en cuestiones de puro hecho que era necesario comprobar y notificar al Agente de Retención, sino en un criterio de mero derecho, cual sería no obstante que las remuneraciones fueron pagadas el 6 de febrero de 1964, como afirma el formulario declarativo del Agente de Retención, ellas eran imputables al día del cierre del ejercicio, o sea al 31 de diciembre de 1963, porque hay algunas decisiones jurisprudenciales que así lo han establecido al tratarse de pagos como el de repartición de utilidades, cuyo monto es sólo determinable al concluir las labores de cierre del ejercicio, que generalmente llevan un término de tiempo bastante largo, como el de treinta y seis (36) días alegado en el caso por el Agente de Retención subjudice. Pero aparte de que dicho punto de vista ha debido notificarse igualmente al Agente de Re-

tención, no obstante ser de mero derecho, en el propio texto de la Resolución, o de cualquier otra forma, por las mismas razones antes expuestas; el Tribunal observa de hecho previsto en la propia norma; y su variación como ocurre en el caso de autos, debe **fundamentarse claramente** en la Resolución respectiva, para emitir su control jurisdiccional.

Siendo ello así la multa en cuestión ha sido aplicada en contravención de lo dispuesto por el artículo 142 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyo texto pertinente dice:

Artículo 142.—Las multas que se establecen en la Ley serán aplicadas en cada caso por resolución **motivada** del funcionario... La resolución se **notificará al multado...**" (subraya el Tribunal).

"Todo acto administrativo, ha dicho la extinguida Corte Federal, en sentencia del 9 de agosto de 1957, ha de ser motivado, o mejor dicho **fundamentado con los razonamientos en que se apoya**; debe expresar concretamente la causa o motivo que los inspira **como condición para su validez**; esa motivación no sólo es conveniente como justificativo de la acción administrativa sino como medio de permitir el control jurisdiccional **sobre la exactitud de los motivos y su correspondencia con los textos legales en que se funda el acto**" (subraya el Tribunal).

Por consiguiente, la modificación del

formulario N° 290418 en dato tan sustancial como es la fecha del pago o de abono en cuenta de las cantidades retenidas, debe serle notificada al contribuyente en **sus causas o motivos** (investigación fiscal, informaciones de cualquier fuente, etc.); que eso quiere decir en forma "motivada", y no la simple mención que ello implique adoptar tal criterio, que dichas decisiones enfocan la cuestión desde el punto de vista de la deducibilidad de tales partidas para la empresa pagadora, pero no desde el punto de vista de la **disponibilidad** para el perceptor de la remuneración.

Desde este último punto de vista, no cabe duda alguna para el Tribunal, que el momento de la disponibilidad de la renta para su beneficiario es el de su pago efectivo o del abono en cuenta, tal como expresamente lo preceptúa el párrafo segundo del artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Y es, evidente según el artículo 52 de la Ley, que la obligación del Agente de Retención surge precisamente en el momento del pago o abono en cuenta.

Retroceder esa fecha, la del 6 de febrero de 1964 en el caso concreto, al 31 de diciembre de 1963, equivale simplemente a considerar gravable una renta en un momento en que no era disponible, lo que es contrario a principios fundamentalísimos en la materia cual es el contenido en el mismo artículo primero de la Ley, que declara que la materia imponible en Venezuela son "los enriquecimientos netos y disponibles".

2.—Nº 8.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. OSWALDO PADRON AMARE.—(CASO: C. A. FEDERAL DE INVERSIONES).—DE 16-5-67.—SIN LUGAR.

AÑO CIVIL Y SEMESTRE CIVIL:

"De las transcripciones anteriores se desprende indubitablemente que el período normal de aplicación del impuesto es el año comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre, o sea, lo que la norma define como el año civil, y que, sólo excepcionalmente, para ciertos contribuyentes, se permite la elección de un período distinto del definido como año civil, elección que, una vez realizada, no podría ser modificada "sin previa autorización de la Administración General del Impuesto sobre la Renta".

Así, no cabe duda, pues, de que la mención año civil se utiliza para definir el término de 365 días (ó 366 si fuere el caso) comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre, y que no guarda relación alguna con el ejercicio económico de la empresa en aquellos casos en que ésta ha elegido un término distinto, en conformidad con las disposiciones reglamentarias.

Ahora bien, de acuerdo con lo antes expuesto sobre la univocidad de térmi-

nos empleados por el legislador cuando ha adjetivado un concepto, que puede ser de tiempo o de cualquier naturaleza, no cabe duda de que la expresión "semestre civil" a que se refiere la Resolución Ministerial Nº 2476 ha de entenderse como cada una de las fracciones de seis (6) meses en que se divide el año civil, o sea, el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre sin que ninguna relevancia tenga el ejercicio concreto de la contribuyente para estos fines. Con la obligación impuesta a los Agentes de Retención en la precitada Resolución lo que se quiere conocer es el monto de las retenciones efectuadas en aquel período de tiempo, como que, además, para los perceptores de sueldos, el ejercicio fiscal coincide siempre con el año civil. Siendo esto así, es obvio que la contribuyente C. A. Federal de Inversiones ha debido presentar la relación de retenciones dentro de los sesenta (60) días siguientes al 31 de diciembre de 1962, y que, al no haberlo hecho violó el término fijado en la Resolución varias veces citada, por lo que se hizo pasib'e de multa en conformidad con lo establecido en ella. Así se declara."

3.—Nº 9.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. JESUS HERRERA VILLAMEDIANA.—(CASO: VICTOR RIEBMAN C. A.).—DE 4-7-67.—SIN LUGAR.

SUELDOS A ADMINISTRADORES:
Su deducción.

"El parágrafo único del artículo 68 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su primera parte dispone que "el total admisible como deducción por sueldos y otros pagos a los comanditarios de las compañías en comandita y a los gerentes, administradores y demás directores de compañías anónimas, no podrá exceder de ocho por ciento (8%) de la renta bruta obtenida por la empresa". En el caso cuestionado, la Administración determinó por informaciones directas suministradas por la propia recurrente, según las mencionadas Resoluciones, que los señores Víctor Riebman, Adolfo Wehishaar y Erwin Rutkins, durante los períodos revisados, ocuparon cargos directivos dentro de la empresa cuyos sueldos, a los fines del impuesto, estaban sometidos a aquella limitación. Ahora bien, la preeminencia en el desempeño de funciones directivas dentro de la empresa por cada uno de los mencionados individuos, que constituye precisamente el presupuesto de hecho de la norma reglamentaria transcrita, no aparece desvirtuada por la recurrente en las actas de este procedimiento. Al contrario, la contribuyente en su escrito confirma la existencia y

actuación en esos ejercicios de una Junta Directiva integrada por estas personas que tenían dentro de la empresa señaladas "facultades suplementarias de administración". Por otra parte, carece de relevancia el hecho de que los pagos respectivos los hubiesen recibido como 'empleados vendedores y de oficina', puesto que la norma en cuestión no hace distinción alguno en cuanto a las funciones específicas que, dentro de la empresa, pudieran ellos con tal carácter desempeñar.

Las certificaciones presentadas a la Administración, con posterioridad a la fecha de introducción del recurso, en modo alguno enervan la pretensión fiscal fundada en la cualidad especial con que dichos directivos actuaron en sus respectivas funciones empresariales, como quiera que tales documentos, aparte de que fueron sometidos con demora a la formalidad registral, prevista en el artículo 19 del Código de Comercio vigente, se refieren a decisiones de la empresa tomadas en asambleas, que en todo caso no afectan su status directivo sino para ejercicios futuros distintos a los que han sido en realidad objetados. En efecto, el acta Nº 7 de fecha 23 de julio de 1960, aparece registrada en el Registro Mercantil el 12 de noviembre de 1964 y el acta Nº 8 del 4 de julio

de 1961, el día 11 del mismo año. Como se puede apreciar del expediente, de los cuatro (4) ejercicios ajustados, el último finalizó el 31 de mayo de 1960, siendo que tales probanzas, en consecuencia, resultan a todas luces insuficientes y por tanto ineficaces para desvirtuar la pretensión fiscal invocada. Por otra parte, la decisión administrativa cuyos efectos jurídicos están siendo objeto de impugnación en esta controversia, se ha fundado en "informaciones directas" suministradas como se ha dicho por la propia recurrente, es decir, que la actuación fiscal se ha producido sobre la base de la propia declaración emanada del sujeto pasivo de la relación, que equivale a una confesión extrajudicial, indivisible, no pudiendo el confesante revocarla, a menos que demuestre plenamente haber incurrido en error de he-

cho, según lo dispone el artículo 1.401 del Código Civil, de donde los sentenciadores, en atención a aquella circunstancia, no pueden menos que admitir, en el presente caso, como ciertos, los hechos confesados y no desvirtuados y así se declara.

Se observa por otra parte que los cálculos aritméticos efectuados por la Administración para fijar el límite de 8 por ciento a que se refiere el párrafo único del artículo 68 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable, para determinar el exceso deducido por la recurrente en cada año, sobre la base de los datos contenidos en cada una de las declaraciones de rentas presentadas, así como el cálculo del correspondiente impuesto, son correctos y así se declara."

4.—Nº 10.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, EL PRESIDENTE, DR. FELIX HUGO MORALES. — (CASO: JOHN HENRY HILPMAN). — DE 6-7-67. — CON LUGAR.

ACTAS:

Presunción de hechos que contiene.

"1º) Las Actas Fiscales cuando han sido levantadas por funcionarios competentes y con las formalidades legales

y reglamentarias gozan de una presunción de juridicidad, especialmente en cuanto a los hechos consignados en ellas:

2º) Al contribuyente, en su condición de demandante, corresponde la carga de la prueba para enervar los efectos probatorios de dichas Actas:

3º) No obstante que no se hayan contradicho los hechos por prueba alguna, es procedente para el Tribunal la revisión del Acta por lo que se refiere al Derecho, para desestimar reparos de notoria ilegalidad o impertinencia.

ENRIQUECIMIENTO:

Concepto.

La Exposición de Motivos de la primitiva Ley de Impuesto sobre la Renta al hablar del artículo 1º, que sustancialmente es idéntico al párrafo primero de la Ley aplicable al caso en estudio, cuya fecha es 21 de julio de 1955, dice lo siguiente:

"La Comisión ha querido hacer del artículo 1º del proyecto, una norma fundamental en donde se asientan todas las demás disposiciones de la Ley, y, en consecuencia, se ha esforzado por concentrar en su texto la esencia misma de la nueva institución".

"Por eso cada una de las palabras analizada y escogida, hasta poder decir que, tomadas individualmente, abrigan en sí un concepto; y que, su conjunto en el artículo, encierra el valor del sistema mismo que se aspira a establecer".

Ahora bien, dentro de ese primer artículo de la Ley, se dice que el impuesto se pagará por los "enriquecimientos" netos y disponibles que obtenga toda persona o comunidad...

El primer supuesto de hecho contenido en esa forma, sin el cual no sería posible cobrar ningún impuesto, es,

pues, aquel expresado por medio de la palabra "enriquecimiento". Si hay enriquecimiento podría haber gravamen; si no hay enriquecimiento no habrá jamás gravamen. Interesa, pues, en primer lugar, fijar bien el concepto de "enriquecimiento".

El párrafo 1º del mismo artículo 1º nos da una idea de lo que es "enriquecimiento", al decir que enriquecimiento son los "incrementos del patrimonio" del contribuyente. Por su parte, la exposición de motivos antes citada, dice al respecto: "Todo enriquecimiento, esto es, todo aumento de valor del patrimonio, es, en principio materia imponible". El doctor Manuel A. Alvarado, en su obra el "Impuesto sobre la Renta en Venezuela", al definir la renta, dice que en un sentido amplio comprende todo ingreso que haga más rico al que lo recibe. Y el diccionario de la Real Academia Española dice que es "todo aquello que haga más rico al que lo reciba".

VIATICOS:

Se trata pues de pagos efectuados para cubrir gastos de transporte de efectos personales, seguro, etc., de los Estados Unidos a Venezuela, por la empresa General Eléctrica de Venezuela S. A. a su empleado el señor John Henry Hilpman.

No es objeto de este juicio el decidir si para la empresa tales gastos son deducibles por haber sido realizados en el país con el objeto de producir la renta, y si son normales y necesarios.

Pero resulta indudable para este Tri-

bunal, que esos gastos de transporte, seguros, derechos aduaneros, etc., de efectos personales de los empleados de cualquier empresa, que se trasladan de un lugar a otro por orden e interés de la empresa, se han producido en beneficio, utilidad o provecho de la propia empresa y no del empleado respectivo. En efecto, el pago de cualquier remuneración al empleado en efectivo, sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, obvenciones, etc.; o incluso en especie, como sería por ejemplo, la cesión del uso y del goce de un inmueble para vivienda del empleado y de su familia, constituyen sin lugar a dudas verdaderos 'enriquecimientos para él, porque lo hacen más rico. Pero no se ve cómo haga más rico al empleado, cómo pueda aumentar su patrimonio, el hecho de que la empresa le pague un gasto que él está realizando por causa y beneficio de la propia empresa. Si dicho gasto no aumenta el patrimonio del empleado, si no le hace más rico, no puede ser materia gravable en cabeza del empleado, de conformidad con el artículo 1º de la Ley. Y así se declara.

A mayor abundamiento, el Tribunal considera que tales pagos por concepto de transporte de efectos personales de los empleados son asimilables a lo que se llama "viáticos", o sea, lo que define el Diccionario de la Real Academia Española como "prevención en especie o en dinero de lo necesario para el sustento del que hace un viaje".

Ahora bien, dichos "viáticos" que fueron materia gravable del capítulo VIII

de la Ley, en todos los cuerpos legales que rigieren desde el 1º de enero de 1943 fecha de iniciación del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, fueron eliminados a partir precisamente de la Ley que rige el caso en estudio, es decir, en la Ley de Impuesto sobre la Renta del 21 de julio de 1955, que entró en vigencia el 1º de enero de 1956, cuyo artículo 30 en su primer párrafo dice lo siguiente:

"Estarán gravados con el impuesto de uno por ciento (1%) los sueldos, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones, y demás remuneraciones similares que no estén gravadas en capítulos interiores".

No aparece por ninguna parte la palabra viáticos, que en todos los textos legales anteriores se incluía dentro de la enumeración contenida en el artículo citado.

Y la novísima Ley de Impuesto sobre la Renta, en el numeral 1º del artículo 44, al hacer igual enumeración consideró conveniente ser aún más explícita, al incluir entre comas la frase "distintas de los viáticos", que en forma definitiva zanja esta cuestión. Dice así el mencionado numeral: "... 1º Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, **distintas de los viáticos**, obtenidas por la presentación de servicios personales" (Subraya el Tribunal).

Seguramente el legislador, consciente de aquellas razones que antes expusimos y las cuales tienen incuestionable apoyo en el artículo 1º de la Ley, optó por

eliminar dichos "viáticos", tomada dicha palabra incluso en el sentido propio del término "de lo necesario para el sustento del que hace un viaje", cuanto más en el sentido que aquí nos ocupa de gastos de transporte, seguros, contribuciones de aduanas, etc., de efectos personales del empleado.

Finalmente el Tribunal ha consultado la Sentencia N° 387 de la extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta de fecha 14 de julio de

1952, que el Acta Fiscal cita como fundamento del reparo. Al respecto el Tribunal observa que la mencionada sentencia no es aplicable al caso en estudio, primero porque ella se refiere a un ejercicio comercial 1-2-50 al 31-1-51, bajo el imperio de una legislación distinta que sí incluía los viáticos dentro de la materia gravable (Ley del 1° de noviembre de 1948): y segundo, porque el contribuyente John Henry Hilpman no fue parte en la controversia que resolvió dicha sentencia. Y así se declara."

5.—N° 11.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. JESUS HERRERA VILLAMEDIANA.—(CASO: ESBIC CORPORATION S. A. DE GUACARA, ESTADO CARABOBO).—De 11-7-67.—CON LUGAR EL RECURSO.

REBAJA POR INVERSION

"Planteada así la controversia, corresponde a este Tribunal decidir cuál es en realidad el sentido y el alcance que debe atribuirse a la norma de derecho positivo, tal como aparece en el ordenamiento y cuál ha de ser su aplicación a la situación concreta, previa consideración de las circunstancias de hecho involucradas en el problema, que sirvieron de antecedentes y condicionaron la intención del legislador en el momento mismo de su promulgación. No constituye, sin embargo, materia de este

debate, la procedencia o improcedencia de la rebaja, con vista a los presupuestos de calificación subjetiva u objetiva señalados en la primera parte de la disposición, así como tampoco su exactitud e inexactitud matemática en cuanto a las cifras utilizadas en su determinación. Según esto, debe darse por sentado que la recurrente es una empresa industrial cuya venta de productos representa más del 30% de sus ingresos brutos; que ha hecho inversiones brutas en activos fijos representados por equipos durante el ejercicio por una suma que alcanzó a Bs. 177.673,78; y que durante el año,

la totalidad de sus activos, nuevos y viejos, sufrieron una depreciación calculada en Bs. 220.511,84, de los cuales Bs. 11.557,78 correspondieron a las nuevas adquisiciones. La contención, pues, se ha suscitado, como ha quedado relacionado, por el enfrentamiento de las partes en cuanto a la interpretación que ambas han hecho al aparte *in fine* del párrafo 4º del artículo 38 citado, de la Ley aplicable, que fija las bases y el mecanismo de determinación de la inversión en activos fijos como factor de comparación con la renta neta global, a los fines de la rebaja de impuesto complementario.

El párrafo en cuestión es del tenor siguiente:

"Párrafo 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 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:...", y luego, en el aparte final, se expresa:

"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".

El Tribunal observa:

La aplicación de la Ley tributaria en países como el nuestro donde no existen normas especiales de interpretación, debe ceñirse por elemental precepto, en los casos de duda, a los principios de hermenéutica jurídica establecidos por el derecho común. Entre nosotros, la observancia rigurosa de los métodos de interpretación tradicionales en materia de leyes fiscales, no excluye, como parte de esa metodología, la recurrencia a elementos coadyuvantes provenientes de otras ramas del conocimiento científico, eventualmente implicadas en la formación de los presupuestos de hecho de cada una de sus normas, que son necesarios traer a colación para desentrañar su exacto sentido y descubrir la intención del legislador que las promulgó. En efecto, según el Código Civil vigente "a la Ley debe atribuirse al sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador". De acuerdo con esto, tomar en cuenta la circunstancia económica o de cualquier otra índole implícita en la regla de derecho, además de su literalidad, en una actividad de múltiples aspectos como la materia tributaria, no solamente constituye una consecuencia a su propia naturaleza de ley impositiva, sino una abstracción consciente que el intérprete no puede ni debe soslayar. Existe, por lo demás, dentro de nuestro ordenamiento tributario, una norma reglamentaria

vigente dirigida a los funcionarios públicos que intervengan en la ejecución de las leyes, decretos y reglamentos relativos al impuesto sobre la renta, contenida en el artículo 1º del Reglamento Orgánico de la Administración que proclama "que la aplicación recta y leal de los principios legales debe ejercerse de acuerdo con los objetivos de equidad y justicia que persiguen dichas disposiciones".

La norma que se cuestiona en este proceso, como es fácil apreciar, contiene un incentivo que ha sido creado por nuestro legislador con el deliberado propósito de estimular la inversión en la adquisición de nuevos activos fijos destinados a la producción de bienes, con fines económicos. Esta medida cuya finalidad está fuera de toda discusión evidentemente respondió a la idea estatal, muy generalizada, de utilizar un aspecto del sistema tributario nacional como un instrumento eficiente de política fiscal para fines de desarrollo económico. No otra consecuencia, en su interpretación, debe atribuirse a este incentivo puesto que fue el propio Ministro de Hacienda en su discurso introducido a la reforma parcial de fecha 19 de diciembre de 1958, que aparece publicado en el Boletín del Ministerio de Hacienda N° 130 del 30 de julio de 1959, quien así lo declaró, diciendo:

"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 (subraya el Tribunal).

De manera que el dispositivo legal configura en concreto un incentivo fiscal que tiene por objeto provocar una reacción en la conducta individual del empresario, al tiempo que producir un efecto en la economía general de la Nación. El empresario, estimulado por el incentivo, tratará de beneficiarse haciendo inversiones en bienes reproductivos, con lo cual estará ayudando al logro del objetivo deseado por el legislador cual es "el aumento de la formación de capital en el país". Pero ha sido con respecto a la cuantificación del crédito y más particularmente, respecto de los elementos referenciales que deben servir de base para su determinación, que se ha centrado toda esta controversia en donde, en síntesis, la recurrente sostiene que aquélla debe realizarse partiendo de la base de la inversión neta en nuevos activos (costo de nuestros activos, menos los retiros y depreciaciones de esos nuevos activos durante el ejercicio), mientras que el representante fiscal, por el contrario, entiende, que siendo la depreciación de viejos activos una provisión potencial que facilitará la reposición futura de esos viejos activos, parte de las nuevas inversiones, en consecuencia, estarían de antemano fatal-

mente destinadas a "reponer activos" y por consiguiente, para fijar el quantum de la rebaja, a la inversión bruta en nuevos activos fijos debe, según él, restarse no sólo la depreciación y retiros de esos mismos activos durante el ejercicio, sino también lo correspondiente por esos mismos conceptos, durante el ejercicio, a aquellos viejos activos. Esto quiere decir, en otras palabras, que de resultar una depreciación total de viejos y nuevos activos durante el ejercicio en nuevos activos, como es el caso precisamente sometido a la consideración de este Tribunal, lejos de haber habido inversión, según el parecer de dicho representante, lo que ha ocurrido en realidad es "una desinversión y, por lo tanto, la contribuyente no tiene derecho al beneficio de rebaja del impuesto complementario que, en su provecho, estatuyó el legislador".

III

Ahora bien, opuestos ambos criterios en un punto donde la discrepancia radica solamente en fijar la base "para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global", a juicio de este Tribunal preciso es averiguar el sentido y alcance que el legislador atribuyó al vocablo "inversión", referido a "activos fijos", para promover el "aumento de formación de capital" deseado y así poder demostrar cuál de los métodos de determinación escogidos por las partes, resulta apropiado y cumple cabalmente con su finalidad, a la luz del propio texto de la

disposición. De la respuesta a esta interrogante dependerá sin duda, el que, de la inversión bruta en nuevos activos fijos, pueda rebajarse también con aquel propósito, la depreciación y retiros correspondientes a los viejos activos.

En el mundo contemporáneo existe el consenso en materia económica de que el ahorro invertido en bienes reproductivos produce un fenómeno denominado "formación de capital". Es más, para que exista desarrollo económico, al decir de los tratadistas de Economía y en particular los de Desarrollo Económico, es indispensable que se opere aquel fenómeno, entendiéndolo por tal el proceso en virtud del cual nuevos bienes y servicios son agregados a los ya existentes en una economía cualquiera, que puede ser la de una empresa, de un país o de un sector geográfico determinado. La formación de capital, ha dicho Richard T. Gill, afamado especialista de la Universidad de Harvard, en su notable obra "Desarrollo Económico", Prentice Hall, Inc., 1963, páginas 11 y siguientes "es el proceso de agregar maquinarias, herramientas, edificios, inventarios, etc., a nuestras existencias en el tiempo", y agrega "otra denominación de esto es la de "inversión". La inversión real anual es la adición a nuestra existencia de capital en el curso de un año", de donde resulta que "formación de capital e inversión, son términos equivalentes, y en sentido, real o físico, ambos significan aumentar nuestra existencia de medios de producción en el tiempo". De esta manera, continúa este distinguido autor, "mediante adiciones a la existencia de

capital, una economía puede disfrutar mejor las ventajas de la producción en gran escala y de la especialización acrecentada. La formación de capital es análogamente el servidor o asistente del progreso tecnológico" y concluye "la formación de capital es necesaria para dotar a una población creciente de herramientas y útiles para la producción".

Samuelson coincide en un todo con esta apreciación al definir la "inversión neta" o "formación de capital", referida a una comunidad, como el incremento neto en el capital real representado en bienes de producción como edificios, equipos e inventarios, ilustrando con un elocuente ejemplo el concepto diciendo: "existe formación de capital cuando por ejemplo, un agricultor mejora la capacidad productiva de su hacienda", de suerte que "cuando yo compro un bien" —dice Samuelson— "o hago una inversión inmobiliaria yo no estoy creando riqueza, puesto que lo que para mí es una inversión para quien me vendió constituye una desinversión. Los economistas consideran estas inversiones como simples transferencias dentro de una economía cualquiera, pero cuando yo adquiero un bien para producir riquezas y a su vez otros bienes, yo estoy creando capital" (Paul A. Samuelson, una Introducción y Análisis a la Economía, 5ª Edición, Mc. Graw Hill, 1961, páginas 242 y 243).

Por manera que la "formación de capital" desempeña un papel fundamental en la producción del desarrollo económico, pero así como no puede haber desarrollo económico sin "formación de

capital", no podrá a su vez existir este último sin ahorro (ingreso total menos consumo). Una empresa que en lugar de distribuir y repartir dividendos decide invertir parte de sus rendimientos anuales o recurre al crédito para la adquisición de nuevos bienes, que de acuerdo con lo expuesto van a generar a su vez otros bienes y servicios, estará provocando, sin lugar a dudas, en su propia escala o nivel, el fenómeno de "formación de capital" que es precisamente a lo que se refirió el Ministro de Hacienda en su discurso cuando introdujo el incentivo objeto de discusión.

En este orden, una empresa cualquiera que el 1º de enero de un año posea un millón de bolívares (Bs. 1.000.000,00) representado en maquinaria y equipo destinados a producir bienes de consumo, por ejemplo, con una depreciación convencional anual de doscientos mil bolívares (Bs. 200.000,00) que a la vez haya realizado adiciones de nuevos activos por cien mil bolívares (Bs. 100.000,00) destinados también a la función productiva, estará como en una reacción química realizando o produciendo el fenómeno de "formación de capital", no obstante el saldo negativo de contabilidad que pudiera establecerse con estos números, al final del período o ejercicio, sencillamente porque a través del proceso productivo se han agregado nuevos bienes de consumo a los que existían originalmente, cuyo valor, de ordinario, es superior a la pérdida de valor o al desgaste natural presunto de los activos que han generado dichos bienes, salvo que tales bienes de produc-

ción hubieran estado sometidos, durante el ejercicio, a una capacidad productiva muy inferior a la normal, en cuyo caso podría suceder que el valor de estos bienes producidos, resulte inferior al monto estimado del desgaste sufrido por los bienes de producción que los han generado. En este caso sí existiría realmente una desinversión o pérdida de capital en la empresa. En otras palabras, una fábrica con una maquinaria sometida a un tercio de su capacidad de producción, por ejemplo, con una rata fija convencional de depreciación anual y nuevos activos añadidos durante el ejercicio, podría producir bienes de consumo y de producción por un valor inferior al monto de la depreciación y en este caso, como es fácil advertir, se habría producido con toda seguridad una pérdida que iría a disminuir el capital real de la empresa, es decir, iría a provocar una verdadera desinversión. Pero es evidente que en tanto y en cuanto ello no ocurra y, lo que es más importante, en tanto y en cuanto ello no llegue a demostrarse fehacientemente, no podrá hablarse con propiedad de "desinversión" económica.

Por consiguiente, la adquisición por la recurrente, 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 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.

Ahora bien, la afirmación expresada por el representante del Fisco de que si se acoge por este Tribunal "el criterio expuesto por el contribuyente, de que para determinar el porcentaje de inversión hay que deducir del costo de los nuevos activos los retiros y depreciaciones de esos nuevos activos, cosa que por lo demás no dice el legislador, ya que lo que dice éste es que se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio, se estaría acogiendo un concepto erróneo de inversión, ya que cualquier cantidad de renta destinada a la adquisición de equipos y maquinarias vendría a constituir inversión, sin tomar en cuenta que lo que realmente viene a constituir inversión es la parte resultante de esa misma cantidad de renta destinada a la adquisición de equipos, una vez rebajada la parte destinada a proveer la totalidad de los retiros y depreciaciones acaecidas durante el ejercicio" (según él incluye la depreciación y retiros de los viejos activos), no tiene consistencia alguna porque, además de aquellas consideraciones, por ninguna parte aparece tampoco que el legislador haya dicho que para esa determinación deben tomarse en cuenta las depreciaciones y retiros de los "viejos activos", pretensión que sólo es concebible por vía de una interpretación forzada de la frase "retiros y depreciaciones del ejercicio", que contiene intrínsecamente una idea atribuible, por el significado propio de las palabras se-

gún la conexión de ellas entre sí, tal como aparecen ordenadas en la disposición, y por la propia intención del legislador, a las nuevas adquisiciones o nuevos bienes reproductivos que es lo que se ha tratado realmente en el párrafo 4º del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable, de cuyo texto resulta con meridiana claridad que nuestro legislador quiso, no como un presupuesto para tener derecho al incentivo, sino como un presupuesto para fijar la base de cálculo del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, restringir la idea o concepto de inversión en nuevos activos simplemente a su monto neto y nada más (inversión total menos retiros y depreciaciones). Deducir lo contrario, en opinión de este Tribunal, como lo pretende la Administración, implicaría tanto como introducir un elemento perturbador de la armonía estructural y la correspondencia ideológica que se supone debe existir entre hipótesis y disposición en la norma de derecho promulgada, que desnaturaliza la voluntad legislativa al cambiar la proyección del incentivo en su efecto dirigido al logro pleno de su finalidad, que como tantas veces se ha dicho es la de estimular la inversión que contribuya a "formar capital", entendida esta expresión en el significado técnico-económico reconocido en este fallo.

En la reciente reforma impositiva, nuestro legislador en su evidente interés de perfeccionar los instrumentos de política fiscal, con miras al desarrollo económico, no solamente ratificó el meca-

nismo de cálculo del beneficio en la forma antes expuesta, al precisar mejor el texto mismo de la disposición (véase el artículo 67 de la Ley vigente), sino que aclaró en la Exposición de Motivos que fue a las Cámaras Legislativas, al referirse al mismo incentivo otorgado a las empresas que se dedican a las actividades petroleras y mineras, y particularmente para disipar cualquier duda que pudiera existir a este respecto, que "para determinar el monto de las inversiones, base de cálculo del beneficio, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos utilizados en la producción del enriquecimiento, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de esos nuevos activos fijos, que sean efectuados en el mismo ejercicio"... y concluye expresando que "se espera que este incentivo estimule el proceso de capitalización y expansión de la industria minera y del petróleo, y especialmente en esta última que provoque un aumento de las actividades exploratorias y de recuperación secundaria del producto" (subraya el Tribunal) (Exposición de Motivos, página 9). Como es fácil apreciar, es el mismo pensamiento del legislador de 1958, la misma idea, la misma finalidad, exteriorizada con palabras diferentes pero que nos permiten descubrir al primer intento que el espíritu y razón de la norma no ha variado en el tiempo y tal como lo ha expresado nuestro más alto Tribunal en casos semejantes, una verdadera interpretación auténtica de la norma, o sea, hecha por el propio legislador.

Hablar, pues, de inversión neta en

nuevos activos como lo hace el representante fiscal y desde luego la Administración, restando a tales inversiones las depreciaciones y retiros incluyendo las correspondientes a los viejos activos, carece de sentido dada la finalidad económica del incentivo.

Por otra parte resulta inconducente la distinción que parece desprenderse de los informes presentados por la representación fiscal que clasificaría a las inversiones a estos fines entre aquellas destinadas a adquisiciones de nuevos activos para "reposición" y adquisición de nuevos activos destinadas a "expansión", para sacar de allí la conclusión de que cuando hay reposición de activos (que no es éste precisamente el caso, porque tal circunstancia no se cuestiona en el acta levantada a la recurrente), no existe propiamente inversión que estimular. En primer lugar que esa distinción no la ha hecho el legislador (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*) y mal podría haberlo hecho siendo como es la "reposición", efectivamente, una verdadera inversión.

En segundo lugar, la reposición ocurre cuando el activo se hace inservible o inadecuado para la función productiva y es en consecuencia, reemplazado por otro. Pero esto no ocurre fatalmente al término de su "vida útil probable". La idea de reponer los activos, utilizando la depreciación acumulada en libros de contabilidad, que dicho sea de paso, de consumarse, también contribuiría como inversión que es en la función productiva al proceso de formar capital, no pasa de ser una simple aspiración, un desidera-

tum. La "reposición" como hecho jurídico y económico no ocurre de manera inevitable. Nada ni nadie puede predecir con exactitud matemática, en años, meses, días, horas, minutos y segundos la "vida útil" de un bien, al cabo de los cuales debe producirse necesariamente, por su consunción física, el fenómeno de su inutilidad para generar riqueza. Por lo general, los activos continúan funcionando en las empresas, adecuadamente, más allá del término convencional fijado para absorber su costo original dentro de la corriente de las operaciones.

La vieja creencia de que la depreciación representaba exclusivamente el deterioro físico de activos tangibles causada por el uso y la acción de los elementos, ha sido hoy día un tanto revaluada. La teoría contable más reciente considera que la depreciación está relacionada con todas las fuerzas tanto físicas como económicas. La curva del desgaste físico en los activos no corre paralela a la curva de la depreciación acumulada y por tal razón no puede sino concebirse a la depreciación como un concepto que debe aplicarse más bien a la inversión en el activo, que el activo mismo. De manera que si por abstracción admitimos "absorción del costo" en lugar de "deterioro físico", ello permite reconocer el hecho de que los cargos por depreciación no podrán jamás equilibrar la declinación física. Esta ampliación del concepto enmarcada dentro del espíritu del artículo 58 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1956, aparece avalado por el Comité

de Terminología del Instituto Americano de Contadores, en los términos siguientes: "contabilidad de depreciación es un sistema de contabilidad cuyo propósito es distribuir el costo u otro valor básico de capitales tangibles, menos salvamento, en los años estimados de vida útil de la unidad en una forma sistemática y racional" (Principios de Contabilidad Intermedia, Finney & Miller, 4ª Edición, Prentice Hall, Inc., 1951, páginas 437 a la 440).

Otros autores adhiriéndose a esta idea amplia del concepto, como Nason & Davidson, añaden: "si pensamos entonces de la inversión en un activo como el precio pagado por futuros servicios, la cuenta del activo podría ser considerada como un cargo diferido a las operaciones o un pago anticipado similar en muchos aspectos, al alquiler anticipado o al seguro anticipado, o a un pago anticipado por servicios a ser recibidos. En la medida en que cada parte del servicio total sea recibido, un monto apropiado de la inversión total puede lógicamente ser tratada como una representación del costo de ese servicio y cargada a las operaciones del período en el cual el servicio es rendido" y concluyen: "debe observarse expresamente que la reposición del activo no es esencial a la existencia de la depreciación" y de consiguiente, "bien que el activo sea reemplazado o no, no tiene nada que ver con el monto o el tratamiento de su depreciación" (Subraya el Tribunal). (Principios de Contabilidad, Nason & Davidson, 3ª Edición, The Foundation Press, Inc. 1953, páginas 349 al 350). Es cier-

to que la contabilidad es sólo una forma que no puede desvirtuar la realidad, pero es evidente que el funcionamiento de los equipos y maquinarias en una empresa más allá del término convencional para la depreciación es también una realidad histórica que nadie puede cuestionar.

Demostrado, como ha quedado, que la reposición es un hecho que se produce independientemente de la depreciación, puesto que los activos pueden seguir funcionando en la firma mucho más allá del límite de su vida útil probable, así como puede ser posible reponerlos antes o después de haber transcurrido ese límite, por razones o causas distintas a la depreciación, es decir, por obsolescencia, agotamiento o destrucción, es preciso concluir que la reposición sólo es factible cuando el activo se hace inservible o inadecuado para la función productiva o una decisión de nivel empresarial se impone para consumarla, y esto último es estimulable, es decir, esto es lo que el incentivo examinado busca estimular: la decisión empresarial de hacer inversiones en nuevos activos fijos representados por equipos. Ahora bien, de acuerdo con el concepto de inversión traído a esta motivación, es evidente que la reposición misma de un activo fijo cualquiera constituye un elemento de singular importancia dentro de la función productiva, sencillamente porque al incorporarlo a ella, la empresa estaría adquiriendo una mayor capacidad que la que antes tenía para producir bienes, mayor capacidad que estaría sin duda en relación directa con dicha reposición,

además de que los adelantos tecnológicos de que ha sido objeto la nueva maquinaria o equipo en su perfeccionamiento para la industria, construido para dar un mayor rendimiento, a igual o menor esfuerzo, repercutirá en un aumento apreciable de la producción y asegurará de paso su estabilidad futura al disponer de un equipo con una vida útil probable ostensiblemente superior a la que tenía el viejo activo.

En el supuesto negado de que parte de las inversiones hechas por la recurrente en nuevos activos fijos, hubieran estado destinados a hacer reposiciones, caso como se ha dicho no planteado por la actuación fiscal y que por lo tanto, no es ni debe ser materia de este proceso, ello no sería óbice para acordar el incentivo, ni tampoco fundamento eficiente para negarlo a esa parte, porque la empresa cada vez que lo hiciese, de acuerdo con lo expuesto, estaría siempre en una situación óptima para producir más y mejor, siendo por consiguiente mayores sus posibilidades de "formar capital" y esto es, en efecto, lo que en la intención del legislador el Estado ha tratado de estimular. La formación de capital —dice Raymond Barre de la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de la Universidad de París, en su conocida obra "Economía Política", Tomo 1º, Página 275, Ediciones Ariel, Barcelona, 4ª Edición, 1954— "presenta para una economía una doble importancia: sirve de una parte **para mantener y renovar el capital existente**; constituye, por otra, y a través del nuevo capital,

la fuente de la eficacia y del progreso" (subraya el Tribunal).

IV

Por todas las razones expuestas, este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta considera que la adición neta de nuevos activos a los ya existentes y destinados a la función productiva en una economía determinada, genera el fenómeno económico de "formación de capital" y siendo esto así no cabe la menor duda que la recurrente al hacer nuevas inversiones durante el ejercicio 1961-1962, en activos fijos destinados a la producción de bienes, estaba realizando plena y cabalmente los presupuestos de hecho de la norma cuestionada establecidos para lograr aquella finalidad y para ser al propio tiempo beneficiario del crédito o rebaja de impuesto complementario acordada en el parágrafo 4º del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable, y así se declara.

Asimismo, este Tribunal considera que siendo económica la motivación que llevó al legislador a crear el incentivo, no puede atribuirse al vocablo "inversión" utilizado en la disposición sino un significado esencialmente económico que por obra del legislador ha de tomarse en su expresión neta, como base de cálculo del beneficio, es decir, costo de los nuevos activos durante el ejercicio, y así se declara.

Finalmente, este Tribunal considera que la reposición de activos es un hecho jurídico, que pudiera estar relacionado con el problema debatido, pero que en

manera alguna aparece cuestionado en la actuación fiscal y por lo tanto, su alegación en informes como parte de la argumentación del representante del Fisco no constiuye sino una simple innovación del proceso, a la que no se le ha atribuido relevancia para la decisión. En efecto, este Tribunal considera que tal alegación es un hecho nuevo susceptible de prueba pero que, por nuevo, resulta evidentemente extemporáneo alegarlo en informes, a riesgo para los sentenciadores, si se admitiere como cierto, de incurrir además en una violación del principio fundamental de igualdad que rige el proceso entre las partes, consagrado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Civil. La jurisprudencia patria más autorizada estima que las actas fiscales examinadas en la vía jurisdiccional tienen el mismo carácter del libelo en el proceso judicial civil, aunque, desde luego, según la Corte Suprema de Justicia, al contribuyente no se le puede considerar como reo, sino como actor cuando insta la vía contencioso-fiscal. Nuestro más alto Tribunal, en Sala Político-Administrativa, ha sostenido en sentencia publicada el 13 de noviembre de 1962 que "las actas fiscales deben contener todos los hechos que las actuaciones fiscalizadoras de la Administración observe en el proceder de contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y con mayor razón han de ser lo suficientemente explícitas cuando con base en ellas, la Administración ha de efectuar liquidaciones del impuesto o de las multas aplicables; ellas (las actas) deben contener, pues, todos los reparos, obje-

ciones y observaciones que la Administración considere procedente formular a los contribuyentes, pues es el modo, el procedimiento que éstos disponen para informarse de las pretensiones fiscales y de los puntos de vista de la Administración frente a los propios; y de allí que dichas actas deben ser notificadas a los contribuyentes y que para la instrucción, aprobación y levantamiento están sujetas al previo cumplimiento de determinados requisitos y formalidades legales y reglamentarias" y agrega la Corte: "las actas fiscales dentro de la actuación administrativa, tienen una significación análoga a la del libelo de la demanda en el proceso judicial civil, aunque, desde luego, al contribuyente no se le puede considerar como reo, sino como actor cuando insta la vía contenciosa" y sentencia "aducir por la Administración nuevos hechos, distintos de aquellos consignados en la respectiva acta fiscal que puedan afectar al contribuyente, es contrario al principio de igualdad de las partes en el proceso; atribuye al Fisco una nueva prerrogativa procesal de que no goza, pues no le está atribuida por Ley alguna, y las que le están atribuidas, son de interpretación restrictiva en razón de su propio carácter excepcional; lleva incertidumbre al contribuyente, pudiendo colocarlo en situación de indefensión, pues le será difícil prever qué nuevos hechos y en qué oportunidades procesales los podrá alegar la Administración; y en fin, introduce anarquía y desorden en la conducción del proceso". De manera que, y esto es obvio decirlo, de haberse consignado en el acta levantada el ha-

llazgo hecho por los funcionarios de adquisiciones destinadas a reponer los viejos activos, como base de sustentación del reparo impugnado, la recurrente hubiera estado en capacidad y tenido al menos la oportunidad de confirmar o de demostrar lo contrario, si tal hubiese sido el caso. Sin embargo, advierte este Tribunal que en el supuesto de que todas o una parte de las inversiones hechas por la recurrente en el ejercicio hubiesen sido destinadas a reposición, ello no habría impedido de ningún modo a la recurrente gozar del beneficio en cuestión, como quiera que la sustitución de "viejos activos" por "nuevos" en la función productiva constituye, en términos de elemental economía, una operación que, de consumarse, contribuiría a mejorar la capacidad de producción de la empresa y a fomentar el desarrollo del proceso llamado "formación de capital" o lo que es lo mismo "inversión".

Dada su finalidad y el interés nacional que persiguen, resulta inapropiado y mucho más en el caso subjudice, consi-

derar a los incentivos fiscales como "fueros o privilegios odiosos" como los califica en su informe el representante fiscal a manera de crítica en favor de los argumentos que sostiene. Sorprende esta postura, por cuanto además de provenir de quienes tomaron la iniciativa de promulgarlos para que surtieran efectos en situaciones jurídicas determinadas, ellos en todo caso involucrarían, de una manera o de otra, derechos razonables en expectativa creados por la Ley a favor de ciertos grupos de contribuyentes, en situaciones que, de verificarse, configurarían ciertamente en el fondo una idea distinta y si se quiere opuesta a la expresada por dicho representante.

En consecuencia, este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar el presente recurso interpuesto por la recurrente contra la planilla de liquidación N° C-70122 del 8-7-64 expedida a su cargo por la cantidad de Bs. 10.243,76 correspondiente al ejercicio 1-11-61 al 31-10-62."

6.—N° 344.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, EL PRESIDENTE, DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—(CASO: URBANIZACION LA CASTELLANA).—PERENCION.—DE 9-5-67.

PERENCION Y PRESCRIPCION:

"El 28 de abril del año en curso, en horas de Audiencia, el Presidente de

la Compañía Anónima "Urbanización La Castellana" señor W.H.L., asistido de M.P., introdujo un escrito en el que, además de adherirse al pedimento de perención de la instancia propuesto por la

representación fiscal, alega la prescripción de los derechos del Fisco Nacional respecto al reparo formulado el 30-5-47, bajo el N° 942, con monto de Bs. 10.953,25 por la entonces denominada Contraloría General de la Nación. A tal respecto el Tribunal considera que el alegato de prescripción carece en este caso, por extemporáneo, de relevancia jurídica como medio para enervar la perención de la instancia, que es precisamente lo controvertido en esta oportu-

nidad, puesto que, como ya fué decidido, por efectos de la perención, la instancia íntegra ha quedado anulada y siendo así, mal podría ella entrar a considerar una defensa que atañe al fondo de la cuestión fundamental debatida cuya instancia perimió; así se declara, sin que ello signifique en modo alguno prejuzgar acerca de los efectos que la prescripción pueda surtir si ella es alegada en la oportunidad en que el Fisco actúe para hacer efectivo el reparo."

7.—N° 346.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—(CASO: RICHARD C. DENNIS).—DE 24-5-67.—CON LUGAR.

(1)

**EXENCION DE BASE E IMPUESTO
(ARTICULO 4º LEY VIGENTE
PARA 1949)**

"El problema suscitado en la presente apelación se concreta a diferencias de criterio en la interpretación que debe darse al artículo 4º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente para 1959, que consagra las disposiciones relativas a la exención denominada "de base" y la cual incluye entre las cédulas que go-

zan de tal beneficio, al impuesto adicional.

La Administración General del Impuesto sobre la Renta estimó, cuando hizo la liquidación para el impuesto adicional, cuya planilla es objeto del presente recurso, que la exención de base estaba agotada al imputar primitivamente al impuesto cedular dicha exención en el momento de su liquidación.

Por el contrario, el contribuyente sostiene la procedencia de tal exención, ya que en su caso se cumplen los presupuestos que para su procedencia establece la Ley de Impuesto sobre la Renta antes mencionada.

(1) La 345 no se reproduce porque es en el mismo sentido de las 339 y 341.

El Tribunal observa:

La Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en decisión N° 343, del 6 de agosto de 1951, estableció el criterio de que "... el impuesto adicional sobre la renta es un tributo en adición a los impuestos cedular y complementario cursados, que constituye, portanto, una mayoración del impuesto sobre la Renta de los contribuyentes sujetos a aquellos impuestos y no un tributo que puede recaer sobre cualquier monto de renta aún por debajo del límite no imponible...".

Esta decisión, ratificada posteriormente en Sentencia N° 489, del 22-3-54, fue tomada cuando en el texto de la Ley no se hacía mención especial de la exención de base para el impuesto adicional. Tal interpretación se fundó, sin duda alguna, en el análisis de la naturaleza del impuesto adicional, tal como su propio nombre lo indica, una mayoración (Mayorar: Dar en mayor o mejor porción, Dicc. de la Real Academia Española) un arbitrio rentístico que sólo es posible liquidar u obtener cuando existe una base anterior, que no es otra cosa que el "excedente gravable" de que habla la propia Ley.

La disposición contenida en el artículo 40 de la Ley establece:

"Cuando la totalidad de los enriquecimientos a que se refiere nlos Capítulos II, III, IV, V, VII, IX y XII no exceda de diez y nueve mil doscientos bolívares (Bs. 19.2000,00), el impuesto no se cau-

sará sobre los primeros doce mil bolívares (Bs. 12.000,00)".

"Esta exención se imputa primero a los enriquecimientos gravados con los impuestos más bajos".

La regalía, por ser de origen petrolero, está sometida a una tasa de 50%, liquidable en tres fases: impuesto cedular, impuesto complementario e impuesto adicional y sólo es pasible de la última cuando rebase los límites de la exención que se discute. Si en el acto de liquidación para el impuesto adiiional no se determina el excedente gravable tomando en consideración la exención de base señalada en el artículo 40 de la Ley, se hacen inoperantes e ineficaces las exenciones aplicadas en la liquidación del impuesto cedular, ya que el excedente aumenta en la medida que el impuesto cedular y complementario disminuyen.

El mencionado artículo 40, hace referencia específica al capítulo XII, y es claro entonces, que los contribuyentes con ingresos netos menores de Bs. 19.000,00 gozan de la exención de base de Bs. 12.000,00 para los efectos del impuesto adicional; y como la renta de cada cónyuge, en el caso de autos, es menor de esa cifra, el artículo 49 ejusdem les concede a ambos el derecho de deducir la exención para los efectos de la declaración conjunta.

La aplicación del criterio liquidativo fiscal destruye, prácticamente, la finalidad de la norma, pues el beneficio se hace nulo si en la determinación del excedente gravable, por el hecho de haberse computado ya para el cedular, no se to-

ma en cuenta la exención de base, teniendo entonces el contribuyente que pagar, en todo caso, el impuesto adicional, al contrario de lo asentado por la jurisprudencia mencionada anteriormente.

Por las consideraciones precedentes, este Tribunal Primero de Impuesto so-

bre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar la presente apelación y en consecuencia ordena a la Administración General del Impuesto sobre la Renta hacer una nueva liquidación en los términos señalados en el presente fallo.

8.—Nº 347.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—(CASO: LEON J. TAUREL BENATAR).—SIN LUGAR.—DE 15-6-67.

(1)

DESGRAVAMEN FAMILIAR:

Concepto y límite.

"A este respecto se observa que este Tribunal, en un caso semejante al de autos, según sentencia Nº 337, del 11 de enero del año en curso, sentó la jurisprudencia que en parte se transcribe:

"La partida rechazada por la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, común a todos los ejercicios de observación, se refiere a la deducción de Bs. 72.000,00, como carga de familia, en consideración a que el declarante en virtud de una sentencia de divorcio, paga mensualmente a su ex-cónyuge, la cantidad de Bs. 6.000,00, muy superior a la cuota fijada por la Ley como desgravamen familiar. La Jurisprudencia de

este Tribunal, así como la de la Corte Suprema de Justicia, en este sentido, ha ratificado en diversas ocasiones que sólo son aceptables las deducciones y desgravámenes que específicamente se determinan en la Ley, y nada más. La obligación de pago aducida por el contribuyente, considerada como carga familiar, no podría ser tomada como causa de desgravamen familiar, dada su cuantía, ya que la misma Ley libra apenas una renta mínima indispensable para atender a las necesidades elementales de subsistencia."

(1) Las sentencias números 348, 349, 350 y 351 no se reproducen por ser casos análogos a las números 339 y 341, sobre percepción.

9.—Nº 352.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, EL PRESIDENTE, DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—(CASO: ALCIRA URDANETA CARRILLO).—RECURSO DE HECHO.—DE 11-8-67.

CONTENCIOSO-FISCAL:

Naturaleza y Finalidad.

"El recurso contencioso fiscal a que se contrae el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con las normas atributivas de competencia a los Tribunales de Impuesto sobre la Renta previstas en el Título XIII, Capítulo III de la citada Ley, ha de entenderse en sentido amplio en consideración de su naturaleza y finalidad, de manera que él puede ser ejercido no sólo contra actos administrativos de liquidación, sino también dirigido a enervar decisiones administrativas que causen estado en virtud de controversias entre el Fisco y los contribuyentes con motivo de la aplicación de la Ley y su Reglamento, según lo previene el Estatuto Impositivo en su artículo 136, atribución 1ª de los Tribunales de Impuesto sobre la Renta.

El examen de las actas procesales revela que en el presente caso se trata de un recurso contencioso fiscal contra un acto administrativo emanado de la Oficina Liquidadora de Impuesto sobre la Renta, mediante el cual se declara la gravabilidad de un enriquecimiento que la contribuyente aprecia exento del tributo, con lo cual plantea una situación

atinente a su capacidad contributiva, esta sólo circunstancia, a juicio del Tribunal, caracterizala procedencia del recurso interpuesto, conforme a lo previsto por el artículo 136, ordinal 1º de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta.

La negativa de la Administración a oír el recurso interpuesto se fundamenta en que el escrito del 18 de mayo no planteó la controversia en el ámbito jurisdiccional, sino en el administrativo, en efecto, la Resolución Nº HIR-300-00483 del 16-6-67, en la cual se documentó la Administración y a cuyo texto pertenece el anterior resumen, expresa en su parte fundamental atinente a la cuestión debatida lo que sigue:

"Y por cuanto la ciudadana Alcira Urdaneta Carrillo de Urdaneta Braschi, al recibir por primera vez la planilla de liquidación que se cuestiona, o sea el día 18 de mayo de 1966 y plantear la controversia en el ámbito administrativo con su escrito del 23-5-66, sin llegar a impugnar en esa oportunidad la susodicha liquidación por la vía jurisdiccional; al hacerlo ahora, el 4-5-67, para este momento ha producido todos sus efectos el lapso de caducidad de los quince (15) días hábiles pautados en la norma legal parcialmente transcrita, por lo que el recurso contencioso fiscal intentado por

la nombrada contribuyente es evidentemente extemporáneo y por consiguiente ha quedado definitivamente firme la planilla de liquidación recurrida, todo ello en razón de que ésta como se indicó anteriormente, fué notificada a la contribuyente el día 18-6-66, y ésta ejerció el recurso en cuestión en la fecha mencionada, o sea fuera del lapso legal de caducidad antes señalado".

La transcripción que antecede, pone de manifiesto la confusión en que incurrió la Administración, al apreciar como recurrida la liquidación N° 315410 del 16-5-66, cuando lo efectivamente impugnado por la contribuyente ha sido un acto administrativo distinto, cual es, la decisión de la Administración Seccional (1ª Circunscripción) del Impuesto sobre la Renta que declara la gravabilidad de un provento rentístico, apreciado por la recurrente como exento del gravamen e incluido erróneamente en su declaración del año de 1965, con base de la cual se expidió el 16-5-66 la planilla de liquidación bona-fide N° 315410.

La particularidad que concurre en la citada planilla, es decir, su emisión con fundamento en los solos datos contenidos en la declaración, la reviste de la firmeza que dimana de la voluntad expresada sin apremios por la contribuyente en la formulación de aquélla, y por lo tanto el Fisco queda en condiciones

de exigir el crédito liquidado dentro del Fisco "no exige ni aspira a obtener de los contribuyentes sino lo que la Ley les impone".

En el caso concreto de autos, la recurrente, según se desprende de las actas procesales, impugnó en tiempo hábil su capacidad contributiva originalmente expresada en su propia declaración, puesto que el 23-5-66 así lo puso de manifiesto en escrito dirigido a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, después de recibida la planilla que concretaba el gravamen, expedida el 16-5-66. De igual modo, a tenor de lo dispuesto por el artículo 127 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, el recurso contencioso fiscal interpuesto mediante escrito del 4-5-67, contra la decisión administrativa contenida en Oficio N° HIRC-030, de fecha 12 de abril de 1967, lo fué antes de fenecer el término de 15 días hábiles a que se contrae la referida disposición legal, por lo tanto no existe la extemporaneidad apreciada por la Administración General del Impuesto sobre la Renta en su Resolución N° HIR-300-00834, del 16-6-67, así lo declara el Tribunal".

del término que al efecto dispuso; pero ello no autoriza a cercenar el legítimo derecho de los contribuyentes para modificar una situación tributaria que luego de manifestada se aprecia errada en su contenido, tanto más, cuanto que el

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

Año IV, Número 21, Volumen IV, Noviembre - Diciembre de 1967.

M. A. García & Hijo, Impresores - Sur, 15 - 107 - Tel. 557961 - Caracas.

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.

Escritorio "Antonio Reyes Andrade", fundado en 1945. Asuntos Civiles, Mercantiles, Penales y del Trabajo. Gestiones Administrativas y de Derecho Internacional Privado. Patentes. Marcas de Fábrica. Agente de la Propiedad Industrial. Edificio Caoma, Ibarra a Petota, 2º Piso. Of. 27. Telfs. 818486 - 825445.

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. Vinicio Ruíz Salas.—Abogado y Contador Público. Cruz Verde a Velázquez. Edif. "Centro Cruz Verde", Piso 7º No. 74. Tels.: 417362 - 413364, Caracas.

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Florencio Contreras Quintero, Dr. Gonzalo Salas Domínguez, Dr. José Muci Abraham, Dr. Jaime Parra Pérez, Dr. Amílcar Moreno Maneyro.

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

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

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

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

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

AUTOR.....
TITULO Revista de Derecho Tributario
Nro. 21
.....

S U M A R I O

I.—ESTUDIOS

- 1) Nota a Sentencia.—Determinación del concepto de inversión a los fines de la rebaja del impuesto.

Dr. Manuel Simón Egaña

II.—JURISPRUDENCIA - Sentencias

- 1) No. 7.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Bequim C. A.). De 28-4-67. Parcialmente con lugar.
- 2) No. 8.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (C. A. Federal de Inversiones). De 16-5-67. Sin lugar.
- 3) No. 9.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Victor Riebman C. A.). De 4-7-67. Sin lugar.
- 4) No. 10.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (John Henry Hilpman). De 6-7-67. Con lugar.
- 5) No. 11.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Esbic Corporation S. A., de Guacara, Estado Carabobo). De 11-7-67. Con lugar el recurso.
- 6) No. 344.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Urbanización La Castellana). De 9-5-67. Perención.
- 7) No. 346.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Richard C. Dennis). De 24-5-67. Con lugar.
- 8) No. 347.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (León J. Tauriel Benatar). De 15-6-67. Sin lugar.
- 9) No. 352.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Alcira Urdaneta Carrillo). De 11-8-67. Recurso de hecho.