

BIBLIOTECA
ESCRITORIO TINOCO

22

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.968**

*enero
febrero*

Un Anuncio en la

Revista de Derecho Tributario

tiene estas Características:

- PRIMERA:** **Es serio, discreto e individualizante:** La índole de nuestra Revista excluye la propaganda indiscriminada. Esto garantiza que su aviso se FIJE en las personas que lo lean y, asimismo, se sobre-entienda la seriedad de usted, de su firma o de sus productos.
- SEGUNDA:** **Permanece:** Nuestra Revista no se vende por números sueltos, porque constituye una colección. Va a suscriptores que todos los días la consultan y ven su anuncio, al contrario de lo que ocurre con un aviso en los periódicos o en una revista cualquiera, cuya efectividad desaparece con la actualidad del periódico o la revista.
- TERCERA:** **Va al público que a usted le interesa:** A usted le interesa que su anuncio lo lean quienes pueden ser sus clientes y nuestra Revista llega en todo el país a quienes pueden significar una extensión de la clientela o de los negocios de usted.
- CUARTA:** **Se reproduce:** Porque día a día mayor número de personas lo lee en la medida en que un mayor número de ellas adquiere nuestras suscripciones.
- QUINTA:** **Económico:** Nuestra publicación no es de naturaleza comercial y por ello estamos seguros de que ninguna otra puede ofrecerle algo más económico, con tan alto rendimiento.

Escritorio Jurídico - Tributario

En el Edificio Roraima, Piso 13, Of. 13F, Chacaíto (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. Arístides 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

Las Reclamaciones por Errores Materiales en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Dr. AMILCAR MORENO MANEYRO
Abogado-Administrador Comercial

CONTENIDO: I.—CONSIDERACIONES GENERALES

II.—ANÁLISIS DE LA INTERPRETACION DEL
ARTICULO 126.

1. Naturaleza
2. Competencia

A) Situaciones diversas:

- I. Supuesto No. 1
- II. Supuesto No. 2
- III. Supuesto No. 3
- IV. Supuesto No. 4
- V. Supuesto No. 5
- VI. Supuesto No. 6

3. Beneficio por la excepción del requisito de garantía.
4. Término para formular las reclamaciones.

III.—OBSERVACIONES.

I.—CONSIDERACIONES GENERALES:

Una nueva modalidad se introduce en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el Título XII, Capítulo I, referente al recurso de reconsideración administrativa, y precisamente en el artículo 126, el cual versa sobre las reclamaciones por errores materiales provenientes de las actuaciones no previstas en el artículo 116.

Es de observar, que en el primigenio anteproyecto de Ley introducido al Congreso Nacional, —artículo 107— (ahora 126 de la Ley vigente), se refería a *“las reclamaciones que impliquen la reconsideración de actos de liquidación que provengan de las actuaciones no previstas en el artículo 97...”*; y el artículo 97 del anteproyecto, (ahora 116 de la Ley) contemplaba que: *“el recurso de reconsideración administrativa contra la liquidación fiscal emitida con base a intervenciones fiscales...”*

Como se ve, existía una plena concordancia entre los citados artículos, ya que el 97, permitía ejercer el citado recurso contra la liquidación fiscal emitida con base a intervenciones fiscales; y el 107 contemplaba el ejercicio de las reclamaciones, pero excluía aquellas provenientes de intervenciones fiscales.

Esta concordancia no se contempla en la Ley vigente; por lo tanto, parece inoperante la disposición contenida en el artículo 126, ya que estas reclamaciones versarán solamente sobre las actuaciones no previstas en el artículo 116; y si analizamos el citado artículo 116, observamos que permite el ejercicio del recurso “contra el acto de liquidación fiscal”, el cual es tan amplio que abarca una serie de actos que se extienden desde las intervenciones fiscales, hasta la emisión de planillas de liquidación; sin discriminar el citado artículo cuáles son las actuaciones, en él no previstas; tal como lo hacía el anteproyecto.

Tal vez por una ligereza mental, olvidaron los redactores, una vez modificado el contenido del artículo 116; corregir lo dispuesto en el 126, ya que dejaron la palabra “no”, la cual, si la hubiesen eliminado, esta norma concordaría fácilmente con lo pautado en el citado artículo 116.

La intención del Legislador, ha sido la de consagrar las reclamaciones provenientes de los errores materiales que cometan las Administraciones Seccionales, y por ende, dicha norma existe en la Ley y así debemos enten-

derla, ya sea redactada en una forma confusa e inconexa; pero nuestro deber está en darle la mejor interpretación posible de acuerdo con los objetivos de equidad y justicia que persigan dichas disposiciones, sin olvidarnos de que la defensa de los intereses fiscales, no excluye un espíritu de cultura cívica y mutua sinceridad, comprensión y armonía en sus relaciones con los contribuyentes, tal como lo dispone el Reglamento Orgánico de la Administración General del Impuesto sobre la Renta. (1)

A continuación pasamos a analizar la interpretación que nos merece el citado artículo 126.

II.—ANÁLISIS E INTERPRETACION DEL ARTICULO 126:

1) Naturaleza:

La naturaleza de dichas reclamaciones versará siempre sobre los hechos, sobre los errores materiales en que haya incurrido la Administración Seccional.

Esto se desprende del contenido de la citada norma, cuando dice: “*se tramitarán y resolverán por la Administración Seccional que las originó...*”; es decir, que el Legislador quiso obviar los errores o equivocaciones materiales en que puedan incurrir las Administraciones Seccionales, y cuando esto ocurriese, la ley le concede al contribuyente el derecho a efectuar dicha reclamación.

Algunos han tratado de interpretar en dicha norma, que incluye también los errores materiales cometidos por el contribuyente, por ejemplo, al no sumar correctamente varias partidas, omitir un desgravamen o alguna deducción contemplada en la Ley.

Si esta fuese la interpretación correcta, podría un contribuyente deshonesto, estar alegando periódicamente “errores y olvidos involuntarios” para así retardar el pago de la planilla de liquidación, demorando la recaudación fiscal, además de propiciar un excesivo trabajo a la Administración, al estar anulando planillas de liquidación y emitiendo otras nuevas en sustitución de aquellas.

(1) Art. 1º.

2) *Competencia:*

Son competentes para tramitar y resolver las reclamaciones por errores materiales las Administraciones Seccionales que los hayan originado. En este caso, corresponderá a ellas conocer sobre los hechos y no sobre el derecho.

A) SITUACIONES DIVERSAS:

Pueden presentarse aquí una serie de situaciones, de las cuales hemos agrupado un número menor, en base a posibles supuestos, que nos parece conveniente sistematizar:

I) SUPUESTO No. 1:

Cuando el contribuyente tenga la certeza de que su reclamación versará solamente sobre errores materiales cometidos por la Administración Seccional, ya sean: errores en la persona, o en el monto de la planilla, etc., podrá ejercer ante ella dicha reclamación, y, una vez que ésta conozca sobre los hechos y decida corregirlos anulando la planilla recurrida y expida en su lugar la sustitutiva correspondiente, tendrá el recurrente que aceptar la decisión administrativa.

II) SUPUESTO No. 2:

El contribuyente que haya recurrido ante la Administración Seccional alegando la existencia de un error material, y cuando ésta tramite y resuelva dicha reclamación y la decisión recaída le es parcialmente favorable; cabría la interrogante: ¿Sobre esa nueva decisión de la Administración, con la cual no está conforme el recurrente, podría ejercer el recurso de reconsideración administrativa o el contencioso fiscal?

En primer término, es necesario analizar la forma como está estructurado el Capítulo I del Título XII de la Ley, referente tanto al recurso de reconsideración administrativa, como a las reclamaciones sobre errores materiales; el cual comprende una serie de artículos que se extien-

den desde el 116 hasta el 126, y que en su conjunto integran el Capítulo citado.

A tales efectos, si observamos la disposición contenida en el artículo 124 de la Ley, que textualmente dice: “*La decisión recaída en el recurso previsto en este Capítulo produce la extinción de todo recurso de naturaleza administrativa*”. Como se ve, con lo preceptuado en esta norma, el Legislador ha querido que una vez que la Administración Seccional decida, ya sea sobre un recurso de reconsideración administrativa, o bien sobre una reclamación relativa a errores materiales, en los cuales ha incurrido la propia Administración, *quede agotada totalmente la vía administrativa*.

En consecuencia, mal podría pretender el recurrente interponer el recurso de reconsideración administrativa, (2) cuando ésta, al decidir sobre dicha reclamación, ha agotado totalmente la vía administrativa, negándole tal facultad.

Creemos en cambio, que si podría ejercer el recurso contencioso fiscal, (3) ya que cuando ella decide sobre la reclamación y *modifica su acto*, anulando la planilla recurrida y emite una sustitutiva con diferente monto y fecha, —con la cual no está conforme el contribuyente—, lo hace a través de una Resolución motivada, (4) la cual, conjuntamente con el envío de la nueva planilla de liquidación modificada, constituyen la notificación formal del acto administrativo recurrible; elementos éstos, suficientes para interponer el recurso contencioso fiscal, tal como lo pauta el artículo 127 de la Ley ejusdem, dentro del término de quince días hábiles, contados a partir de la fecha de su recibo.

(2) Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

(3) Art. 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: Ver sent. N° 352 del 11-8-67 (Tribunal).

(4) Art. 122 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, el artículo 136 de la Ley en el ordinal 1º, confiere a los tribunales de impuesto sobre la renta la atribución de: *“conocer de todas las controversias entre el Fisco y los contribuyentes con motivo de la aplicación de esta Ley y su Reglamento.”*

En diferente situación se encontraría el recurrente, cuando la Administración no modifique su acto, sino que lo confirme.

III) SUPUESTO No. 3:

Podría suceder que el contribuyente al recibir una planilla de liquidación, erróneamente califique que adolece de un error material que en realidad no lo es. Indudablemente, que al recurrir ante la Administración Seccional, ésta, una vez que conozca, tramite y resuelva el recurso en cuestión, confirmará sin modificación alguna dicha planilla, ya que de su parte no hubo error alguno.

Acontece entonces, que la Administración remitirá nuevamente al recurrente la planilla, notificándole a través de un Oficio tal circunstancia. Si ante tales hechos, todavía no está conforme con la decisión administrativa y recurre de nuevo ante ella, pero ejerciendo en este caso, ya sea el de reconsideración o el contencioso; ésta lo negará porque para la oportunidad en que decida —como casi siempre ocurre—, se habrá producido la caducidad de los *quince* días hábiles que establecen los artículos 116 y 127 para interponerlos.

Este ha sido el criterio sustentado por el Tribunal de Apelaciones (5), basado en la Ley derogada, pero con igual aplicación a la vigente, cuando en idénticas circunstancias el contribuyente “X”, ante la negativa de la Administración, *recurrió de hecho* al Tribunal, alegando “que la Ley no distingue si los diez días hábiles (ahora quince) para recurrir corresponden a la primera o a la

(5) Sentencia del tribunal de Apelaciones No. 332 del 7-11-66.

tercera vez que el contribuyente recibe la planilla de liquidación.”

Dicho recurso fue negado por el Tribunal, aduciendo que “el término perentorio a que se contrae el citado artículo 82, (ahora 116 y 127) debe contarse, según en el mismo se prevé, a partir de la notificación del acto administrativo que impuso el gravamen, esa notificación se cumple desde el mismo momento en que la planilla de liquidación se hace conocer del contribuyente y éste queda en capacidad de provocar su anulación. La omisión por parte del recurrente del ejercicio del recurso de apelación (Ahora de reconsideración administrativa y contencioso fiscal) dentro del término legal, por haber escogido una vía distinta, es improcedente alegarla para tratar con ello de revivir un lapso perentorio de caducidad, como es el previsto en el citado artículo 82 (ahora 116 y 127) de la Ley”. Nótese que dicha Sentencia, se refiere a la confirmación total de la planilla de liquidación por parte de la Administración; pero por ningún respecto, al caso, cuando élla modifica su acto administrativo errado y emite una nueva planilla sustitutiva con diferente fecha y monto.

Pretender que en la segunda situación, el contribuyente no podrá ejercer el recurso contencioso fiscal, *sería dejarlo indefenso*; menoscabándole el derecho que la Ley le confiere. Este parece ser el criterio sostenido por el Dr. Florencio Contreras Quintero en escrito publicado en la Revista de Derecho Tributario (6), al referirse a que: “en tal eventualidad, (*sin especificar, si en su decisión, la Administración ha modificado parcialmente su acto, o lo ha confirmado en su totalidad*), el contribuyente se expone, evidentemente, a que, a la fecha de su decisión, ya esté vencido, y en demasía, el plazo, fatal y perentorio, para ejercer el “recurso de apelación” (ahora contencioso fiscal) contra los reparos originales para ante el Tribunal; y de que, en su consecuencia, de haberle sido adversa tal decisión los reparos hayan quedado firmes”.

(6) Revista de Derecho Tributario No. 13, pág. 23, año 1966.

IV) SUPUESTO No. 4:

Cuando el contribuyente reciba una planilla de liquidación, y ya sea por olvido o descuido, no observó los lapsos correspondientes para su interposición o reclamación; podrá de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Interno del Ministerio de Hacienda (7), ejercer *el recurso de revisión*, “contra el acto administrativo revocable y firme ante el superior de la jerarquía administrativa para que lo revise en razón de su equidad”; mediante el cual, es de la exclusiva atribución del Ministro de Hacienda como suprema autoridad jerárquica: “revisar a petición de los interesados o de oficio, las actuaciones de los funcionarios de la jerarquía *cuando...* se alegue *que el funcionario carece de facultades legales o las ha extralimitado o que ha actuado por interés distinto al de la Administración, o que ha incurrido en errores de hecho o de cálculo*”. En este caso, según el citado Reglamento (8), el Ministro no puede pronunciarse sobre el fondo del asunto cuando se alegue un motivo distinto a los antes señalados. Tampoco se exige plazo determinado para proponerlo, y en todo caso, una vez decidido, no abre la etapa del contencioso fiscal.

V) SUPUESTO No. 5:

Es de suponer también, que cuando la Administración decida sobre un recurso de reconsideración administrativa o contencioso fiscal, y si el contribuyente encontrare que en dicha decisión, ésta ha incurrido en errores de hecho o de cálculo, podrá dentro del plazo asignado para el pago, efectuar las reclamaciones correspondientes por errores materiales.

VI) SUPUESTO No. 6:

En el caso de que sea el contribuyente, quien cometa erro-

(7) Art. 2º, Ord. 4º, del RIMH, Reglamento Interior del Min. de Hda. del 4-4-1940.

(8) Art. 2º, Ord. 5º, del RIMH, (G. O. No. 20.150 del 5-4-1940).

res materiales en su declaración de rentas, ya sean éstos aritméticos o de omisión de algún desgravamen que le acuerde la Ley, ha causado mayores problemas en cuanto a su interpretación, ya que algunos sostienen que la norma antes citada comprende también los errores materiales cometidos por el contribuyente.

La Administración, en busca de una solución a este problema, ha interpretado doctrinariamente la situación antes mencionada, a través de un justo y lógico razonamiento de acuerdo con los objetivos de equidad y justicia; ya que no podría ella legislar en base a posibles errores que cometa el contribuyente, porque admitir tal circunstancia, equivaldría a hacer paralizaciones de la acción administrativa por voluntad de los particulares.

Si bien es cierto, que del análisis de la citada norma, se infiere que no contempla la situación en la que pueda el contribuyente, intentar su reclamación por la vía de los errores materiales, cuando de su parte hubo algún olvido u omisión. (9).

Surgen aquí tres situaciones fundamentales sobre la cuestión debatida; en razón a la doctrina administrativa hasta ahora conocida, la cual compartimos a través del razonamiento lógico y equitativo que ella hace al respecto.

- 1) Si el contribuyente observare un error en su declaración de rentas, antes de que la Administración emita la respectiva planilla de liquidación, podrá subsanar su error manifestándolo ante ella, y ésta en base a los argumentos o pruebas suministrados, decidirá correctamente sobre el mismo.
- 2) Cuando el contribuyente recibe una planilla de liquidación, con un plazo para su pago de 180 días, proveniente de su declaración bona fide, en la cual había éste cometido errores materiales; podrá recurrir ante la Administración alegando tal circunstancia.

(9) Véase Naturaleza.

cia, siempre y cuando lo haga dentro del plazo que tiene para pagar, ya que para esa fecha, todavía no es exigible dicha planilla, por no haberse producido el vencimiento del plazo respectivo.

- 3) En el caso de que un contribuyente, observare después de transcurrido el plazo para su pago, que la planilla de liquidación por él recibida, tuvo su origen en una declaración de rentas totalmente errada; no podrá intentar reclamación alguna, ya que la misma era exigible y tenía carácter de título ejecutivo. (10).

Solamente le quedaría como solución, de acuerdo con el privilegio del Fisco Nacional, muy bien conocido por el aforismo “solve et repete” (paga y después reclama), efectuar primero el pago de la planilla expedida a su cargo, y reclamar a posteriori ante el Ministro de Hacienda, por intermedio de la Administración Seccional correspondiente, a través del “reintegro” (11), lo pagado de más; entonces corresponderá a ella tomar las providencias del caso, a fin de determinar la cantidad que ha de reintegrarse.

Esto en base, a que primero, la planilla es completamente exigible, y segundo, por considerar que el acto administrativo realizado por la Administración, —proveniente de la declaración bona fide por él presentada, bajo juramento, y asimismo de que son verdaderos los datos contenidos en los anexos que han sido elaborados o examinados por él, contenido de una declaración completa de las rentas obtenidas en el ejercicio declarado— *no está viciado de nulidad o ilegalidad.*

No creemos tampoco, que en los supuestos mencionados, pueda el contribuyente ejercer el recurso de revisión con-

(10) Art. 4º de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

(11) Art. 1.178 del Código Civil; Art. 229 del LOPH; Art. 14, Ord. 4º del Reglamento Orgánico de la Administración General del Impuesto sobre la Renta.

templado en el Reglamento Interno del Ministerio de Hacienda (12) antes citado; en base a que dicha norma en nada se refiere a los errores de hecho o de cálculo cuando fuesen cometidos por él.

Dichas situaciones, podrán ser un número menor de los problemas que podrían presentársele, tanto a la Administración como al contribuyente, pero en todo caso, consideramos que los subsiguientes serán variaciones de los enumerados anteriormente.

3) *Beneficio por la excepción del requisito de garantía:*

Por el hecho de ejercer el contribuyente las reclamaciones por errores materiales, se beneficia, además de no presentar el escrito en el papel sellado a que se refiere la Ley de Timbre Fiscal, (13), en razón de que la Ley expresamente lo exime de presentar los requisitos de garantía exigidos en el artículo 120, los cuales pueden resultar para él sumamente onerosos.

4) *Término para formular las reclamaciones:*

Estas reclamaciones provenientes de errores materiales, deben formularse dentro del término concedido para el pago de las correspondientes planillas de liquidación.

III.—OBSERVACIONES:

En el anteproyecto de Ley así como en el primer Informe de la Comisión de Finanzas enviado al Congreso Nacional; el citado artículo decía: “. . .se tramitarán y resolverán por la Administración Seccional que los originó, en la forma que se establezca en el Reglamento. . .”

Esta última frase fue suprimida en la vigente Ley, pero es de esperar que en un futuro muy cercano será objeto de amplia reglamentación; no obstante, aspiramos que estos sencillos comentarios aquí esbozados puedan servir, si no en su totalidad, tal vez en parte, para la futura reglamentación, esperando que las interpretaciones en él contenidas, sean las más acordes con el espíritu, propósito y razón de ser de dicha Ley.

(12) Art. 2º, Ord. 4º del RIMH.

(13) Art. 94 de LISR.

Sentencias - 1 al 3

1.—No. 13.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—RECURSO DE HECHO EXTEMPORANEO.—PONENTE: DOCTOR JESUS HERRERA VILLAMEDIANA. — DE 11-8-67. (Caso: Productos Alimenticios Venezolanos, C. A.).

(1)

"En escrito recibido con fecha catorce (14) de abril de 1967, el ciudadano O. Q. V., asistido por el abogado Dr. J. C. B. y actuando en nombre y representación de la firma "P. A. V." de este domicilio, ocurrió de hecho ante este Tribunal para que de conformidad con el artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta Vigente, mandase oír el recurso intentado por dicha compañía a través de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, contra la planilla de liquidación N° 425183, expedida el 26-1-67, por la cantidad de Bs. 23.809,28, que según Resolución N° HIR-300-207 del 31 de marzo de este año, dicha Administración declaró firme y exigible, por considerar que no se habían cumplido en su interposición las previsiones legales para su admisión y no pudiendo deducirlo de los términos como se interpuso, frente a normas expresas de la referida Ley, dicho recurso resultaba, en consecuencia, inexistente.

Como en efecto, consta en este expediente, a los folios 24 y 25 que la contribuyente dirigió al Administrador General del Impuesto sobre la Renta con fecha 27-2-67, un escrito concebido en los términos siguientes:

Con fecha 22 de febrero de este año, a las 4 p. m., se recibió en las oficinas de mi representada la liquidación N° 425183, de fecha 26 de enero de este año relacionada con la Resolución N° 350249 de esa Administración, liquidación en la cual se pretende cobrar a P. la cantidad de Bs. 23.809,28, correspondiente a un total, que, según una revisión realizada por el Departamento de Revisión Interna de esa Administración, así se pudo comprobar. No es cierto que mi representada adeude la suma de Bs. 23.809,28 según erróneamente se dice en la planilla alegada. La revisión practicada no se ajusta a la verdad de los hechos ni al derecho. Igualmente la liquidación practicada, antes aludida, es ilegal e improcedente."

(1) La No. 12 no se publica porque es reiteración del caso decidido por la No. 11 ya transcrita.

"Por lo expuesto en esta oportunidad vengo a intentar recurso de apelación contra dicha liquidación".

"Reservo para mi representada el derecho de consignar nuevos escritos con relación a la apelación interpuesta".

Y en el mismo escrito, en su parte final, aparece asentado lo siguiente:

"Y yo, O. P. M., antes identificado actuando en este acto en mi carácter de Presidente de "L. P. C. A.", Sociedad Mercantil de este domicilio, inscrita en el Registro de Comercio que llevaba el Juez de Primera Instancia en lo Mercantil de este Distrito Federal, de fecha 1º de junio de 1945, Nº 621, Tomo 3-A, publicado en la Gaceta Municipal de este Distrito Federal el día 23 de junio de 1945, firma ésta actualmente solvente con ese impuesto y con suficientes posibilidades económicas, constituyo la firma que representa en fiadora solidaria y principal pagadora tanto del monto de la liquidación apelada, como de los resultados del recurso".

La resolución administrativa en cuestión, expedida por la Administración del Impuesto sobre la Renta, que declara la inexistencia del recurso intentado en la forma como se ha transcrito, es del tenor siguiente:

"Por cuanto, con fecha 27 de febrero próximo pasado, el ciudadano O. P. M. introdujo escrito en esta Administración General en el que dice actuar en carácter de Presidente de P. A. V., Sociedad Mercantil de este domicilio".

"Por cuanto, en el mencionado escrito se expresa que dicha compañía re-

cibió con fecha 26 de enero de este año la planilla de liquidación Nº 425183, expedida el 26 de enero anterior, por la cantidad de Bs. 23.809,28, consecuencia de la Resolución Nº 35-0249 de igual fecha y la cual se fundamenta en el Acta Nº HIRC-090-189 de 10 de noviembre de 1966, contra cuya liquidación el exponente dice que viene a intentar recurso de apelación".

"Por cuanto el recurso que se pretendió intentar no existe en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para la fecha de su interposición, ni aparecen cumplidos los requisitos señalados, en su caso, por los artículos 116, 117, 118, 119, 120, 128 y 129, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en los que se establecen, respectivamente, los requisitos sine qua non para la admisión de los recursos de reconsideración administrativa o contencioso fiscal".

"Por cuanto, como consecuencia de lo anterior, ni ha sido legalmente formalizado recurso alguno dentro del término que la propia Ley otorga para tal fin, ni la Administración General puede deducirlo en contravención a las disposiciones que la propia Ley establece. Esta Administración General, por cuanto no hay materia sobre qué decidir, resuelve declarar firme y exigible la planilla de liquidación Nº 425183 de 26 de enero de 1967, expedida a cargo de P. A. C. A. y, por cuanto está vencido el plazo de 10 días para el pago de la misma, remitírsela a la contribuyente para su cancelación inmediata en una Oficina Re-

ceptora de Fondos Nacionales.' "El Administrador General."

Por autos de fecha catorce (14) y diecisiete (17) de abril de 1967, respectivamente, el Tribunal dio entrada al recurso, ordenó formar expediente, designó ponente a quien con tal carácter suscribe este fallo y dispuso la notificación de los ciudadanos representantes del Fisco Nacional y Contralor General de la República.

Por auto de fecha veinte (20) de abril de 1967, el Tribunal dictó auto para mejor proveer, en virtud del cual la Administración General del Impuesto sobre la Renta produjo copia certificada del escrito introducido por la contribuyente el 27 de febrero de 1967 con el propósito de impugnar la planilla recurrida y, asimismo, certificación otorgada por el Jefe de la Región Postal N° 1, señor Angel Vicente González Pimentel, de fecha veinticuatro de abril de 1967, respecto a la constancia existente en su oficina, suscrita por el Sr. Víctor Manuel Vázquez, Cédula de Identidad N° 792702, de haber retirado el día cinco (5) de abril, a nombre de la contribuyente, el sobre contentivo de la mencionada Resolución N° HIR-300-207 del 31 de marzo de 1967, que declaró inexistente el presunto recurso y confirmó la planilla, documentación agregada a los autos y que aparece toda inserta a los folios 18 al 25 de este expediente.

En audiencia del día dos (2) de mayo

de 1967, el representante de la contribuyente pidió al Tribunal, en atención a la certificación emanada del Jefe de la Región Postal N° 1 mencionada, la apertura de una articulación probatoria, de conformidad con el artículo 386 del Código de Procedimiento Civil, la cual fué acordada por auto de fecha cinco (5) de mayo de 1967, por mandato del artículo 68 de la Constitución Nacional. En esta misma audiencia el representante del Fisco Nacional consignó en el expediente constancia suscrita por el Jefe de la Región Postal N° 1, respecto de que el ciudadano Víctor Manuel Vázquez, cédula de identidad N° 792702, es la misma persona que ante dicha oficina aparece debidamente autorizada por la recurrente para retirar la correspondencia que llega al apartado de correos N° 1841; y asimismo, el representante fiscal consignó anexo presentado por la contribuyente, conjuntamente con su declaración de rentas, donde se puede apreciar que el número del apartado que allí aparece señalado para el envío de correspondencia, es efectivamente el N° 1841, indicado.

Con fecha 9 de mayo de este año, durante la articulación probatoria, el representante de la contribuyente promovió las testimoniales de su gerente señor Tomás Mijares M. y de su empleado Víctor Manuel Vázquez, ya identificado, cuya evacuación se efectuó separadamente en las audiencias de los días quince (15) y dieciséis (16) de mayo, respectivamente, con la concurrencia de las partes.

En este estado y siendo la oportunidad de decidir, este Tribunal observa:

Dentro de nuestra sistemática impositiva a disposición de los contribuyentes están abiertas dos vías, perfectamente delimitadas, a través de las cuales deben dirimirse las controversias que se suscitan con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. En efecto, la impugnación por los contribuyentes de los actos administrativos que eventualmente puedan afectarles, dentro del actual sistema, según el estatuto vigente, participa de una doble jurisdicción: la vía administrativa propiamente dicha cuya competencia la tiene asignada la Administración Fiscal y la jurisdicción contencioso-fiscal a cargo de los Tribunales del Impuesto sobre la Renta que funcionan dentro del Poder Judicial. Ambas jurisdicciones están servidas por un conjunto homogéneo de normas de procedimiento que en el estado actual de nuestra legislación impositiva configuran inequívicamente dos recursos completamente autónomos de que ellos pueden valerse en su propósito de asegurar la legalidad de los actos de la Administración. Estos instrumentos son, el recurso de reconsideración administrativa a que se refiere el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para ante la Administración General, a quien compete su conocimiento y perentoria decisión, y el recurso contencioso-fiscal de primera instancia jurisdiccional, que constituye un recurso contencioso de anulación, para ante los Tribunales de Impuesto, a que se contrae

el artículo 127 de la misma Ley. El ejercicio tanto de uno como de otro recurso, está supeditado al cumplimiento previo de determinadas formalidades, tales como de oportunidad; constitución previa, por documento público, de la correspondiente garantía; el señalamiento concreto de razones de hecho y de derecho en respaldo del recurso, por quienes tienen derecho o pueden ejercerlo y, finalmente, el acompañamiento de la respectiva planilla de liquidación, como objetivización de la voluntad administrativa o de la resolución simplemente que originó el acto, si este último hubiese sido el caso.

Además, ha instituido nuestro legislador en materia contencioso-fiscal el recurso de hecho, para prevenir que los medios procesales consagrados en el ordenamiento especial, que garantizan la defensa de los derechos del contribuyente, se hagan nugatorios ante posibles decisiones que, por una u otra razón o circunstancia, se hayan producido contra su admisión. A este instituto procesal denominado "recurso de hecho" se refiere nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta en sus artículos 131 y 132, disponiéndose en el primer caso, que es el que nos ocupa, que "cuando el recurso previsto... fuere negado podrá recurrirse de hecho dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación de la negativa...", naturalmente, ante el Tribunal de Impuesto, quien lo deberá decidir.

Compete, pues, a este Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, por

expresas disposiciones legales, decidir la procedencia o improcedencia del recurso de hecho ejercido por la recurrente, que constituye el objeto de este procedimiento y a tal efecto observa:

La Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 131 establece que el recurso de hecho en cuestión debe ser ejercido dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la resolución administrativa que negó el recurso contencioso-fiscal, o lo declaró inexistente. De manera que es preciso determinar, frente a un lapso de caducidad y antes de entrar a conocer del fondo sobre el cual versa el recurso mismo, si éste ha sido interpuesto, como pretende la recurrente, de conformidad con la Ley.

Consta en el folio 23 de este expediente, que la recurrente quedó legalmente notificada de la Resolución No. HIR-300-207 de fecha 31 de marzo de 1967, que negó el recurso, el día 5 de abril de dicho año. La certificación que a este respecto cursa en autos, expedida por el Jefe de la Región Postal No. 1, señor Angel Vicente González Pimentel, sobre la base de los registros que dicha oficina postal lleva, no ha sido cuestionada en su contenido, sino que antes por el contrario aparece corroborada en forma indubitable por la declaración de los testigos promovidos por la recurrente, señores Tomás Mijares Martínez y Víctor Manuel Vásquez, que consta a los folios 44 al 46 de este expediente. En efecto, el primero de los nombrados de-

claró al ser interrogado sobre dicha correspondencia que el señor Vásquez, a nombre de la recurrente, la "había retirado el día cinco (5) de abril" y éste por su parte, al ser repreguntado por el representante fiscal sobre el mismo asunto respondió que sí era cierto y que además había firmado "un libro en el servicio de certificados". De manera que no existe el menor asomo de duda de que la "notificación de la negativa" se produjo en aquella mencionada fecha cinco (5) de abril de 1967, siendo que para el día catorce (14) del mismo mes y año, en que se recurrió de hecho ante este Tribunal, habían transcurrido seis (6) audiencias, o sea, las correspondientes a los días 6, 7, 10, 11, 12 y 14 del citado mes, es decir, un día hábil después de haber caído el recurso por caducidad. Nuestra más autorizada doctrina ha dicho y así es generalmente aceptado, que cuando la Ley exige que un acto debe cumplirse dentro de, o en determinado lapso, el acto debe efectuarse necesariamente antes de que el término transcurra, porque de otro modo no ocurriría dentro sino después del término, contra la voluntad del legislador. Si el recurso de hecho se interpone un día hábil siquiera después, como es el caso en examen, se tendrá como un recurso extemporáneo, es decir, como no interpuesto.

Asimismo observa este Tribunal que el señor Víctor Manuel Vásquez, empleado al servicio de la recurrente, estaba suficientemente autorizado para recibir a su nombre la respectiva pieza postal, siendo que la notificación debe te-

nerse por consumada si se acepta que la vigente Ley de Correos ha establecido que "la correspondencia se entregará a quien esté dirigida o a la persona autorizada para recibirla" (Artículo 16) y que la "correspondencia certificada es aquella por la cual el remitente quiere tener la seguridad de haber sido entregada y de cuya entrega exige constancia" (artículo 17) (subraya el Tribunal). Como ha quedado relacionado, existe efectivamente constancia de que el ciudadano antes mencionado, era persona debidamente autorizada por la recurrente para retirar la correspondencia que llegó al apartado No. 1841; que el oficio No. HIR-300-207 de fecha 31 de marzo de 1967, contentivo de la resolución denegatoria del recurso, dirigido a P. A. V. C. A., le fue entregado a él, previa firma, por la oficina correspondiente de la Región Postal No. 1, y finalmente, que de estos hechos dimana la seguridad en cuanto al momento u oportunidad en que la recurrente tuvo o ha debido tener conocimiento de la decisión administrativa que le afectó, particularmente cuando ha sido él mismo el que ha señalado en su declaración de rentas el número de su apartado para que se le remita toda la correspondencia relativa a sus obligaciones tributarias. La lectura por la recurrente de la correspondencia en días posteriores a la fecha en que la recibe o se le notifica, o la costumbre,

según los testimoniales, de entregarla a sus superiores con retardo por quien está facultado para recibirla de las oficinas postales, determinantes de causas no imputables a la Administración Fiscal, en todo caso demostraría una evidente anormalidad en la forma como se maneja y conduce por la recurrente este aspecto tan importante de su organización, pero ello no puede ni debe supeditar en modo alguno, por elementales razones de orden público, ni postergar indefinidamente, o para cuando haya mejor lugar, si es que llega a haberlo, el conocimiento de los asuntos oficiales que le conciernen, o lo que es lo mismo, el término legal de su notificación.

De manera que habiendo sido interpuesto este recurso de hecho con posterioridad al término fijado por el artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como ha quedado demostrado, bien que se haya ejercido originalmente la vía administrativa o la vía contenciosa, resulta a todas luces un recurso extemporáneo y, en consecuencia, debe tenerse como no interpuesto, y así se declara.

Por consiguiente, este Tribunal administrando justicia en nombre de la República de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara que siendo extemporáneo el recurso interpuesto, no tiene materia sobre la cual decidir".

2.—No. 16.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—NULIDAD DE AJUSTE.—PONENTE: DOCTOR RAFAEL JOSE CALDERA FINOL.—DE 24-10-67 (Caso: Inversiones Mirandinas, C. A.).

(1)

MOTIVACION:

No basta la simple mención de un traslado de Renta.

"El Tribunal para decidir, sin entrar a conocer del fondo de la contención observa: en materia de impuesto sobre la renta, la liquidación constituye un acto administrativo, el cual está sujeto a que se cumplan determinadas formas que le imprimen característica de legalidad, siendo el caso que, la omisión de una de aquellas formas o requisitos enerva dicho acto haciéndolo aparecer como carente de validez y por tanto susceptible de ser impugnado. En síntesis, el acto administrativo debe expresar concretamente la causa o motivo que lo inspira, como condición para su validez.

En efecto, la Administración procedió a trasladar de la Cédula 8ª a la Cédula 3ª, como beneficio, la cantidad de Bs. 210.806,00 por considerar, simplemente, que dicha renta era materia gravable en

(1) Las Nos. 14 (Colgate Palmolive) y 15 (Fábrica de Calzados Rex) no se reproducen por ser análogas a No. 11. Tampoco se reproduce la No. 17 por la misma razón (Liquid Carbonic Venezolana, S. A.).

esta última cédula. Omitió la Administración motivar las razones o causas del referido traslado de una Cédula a otra; y, considera el Tribunal que es insuficiente expresar en la notificación hecha al contribuyente en el ajuste de rentas, que se procedió al traslado de una renta por considerar que tal renta era gravable en la precitada Cédula 3ª.

Son múltiples las actividades que son gravadas en materia de Impuesto sobre la Renta, en la Cédula 3ª y por tanto no basta hacer una simple mención sin motivar las razones por las cuales procedería realizar el traslado de rentas. Entre otras existe la situación del enajenante habitual; la venta de un activo permanente; las Empresas urbanizadoras; etc.

Encuentra el Tribunal que al contribuyente, si bien se le notificó el traslado de la renta, no se le hicieron las indicaciones pertinentes sobre las presuntas incorrecciones de forma (numeral 1º del art. 137 del Reg.), ni tampoco motivó las modificaciones que hizo a la declaración presentada por el contribuyente (numeral 2º del art. 137 del Reg.).

Efectivamente, el contribuyente en su declaración incluyó una renta gravable en la Cédula 8ª, la cantidad de Bs. 31.798,05, y una pérdida de Bs. 138.307,10 en la Cédula 3ª, la cual fue desestimada por la Administración en el momento de hacer la liquidación y procedió, como ha quedado dicho antes, a trasladar a la Cédula 3ª la cantidad declarada por el contribuyente.

En el presente caso, el contribuyente, Inversiones Mirandinas C. A., hizo objeciones al acto administrativo, en lo que se refiere a su aspecto formal, ya que en su escrito de apelación expuso lo siguiente: "Aún cuando el mencionado "Ajuste de Rentas" no expresa las razones por las cuales se procede a trasladar una presunta renta no declarada a la Cédula Tercera, lo cual deja indefensa a la I. M. C. A., ya que se desconocen las razones legales que pudieran asistir a esa Administración para hacer dicho cambio..." y añade en otro párrafo: "Por todo lo expuesto solicito de esa Administración a su digno cargo se sirva reformar la planilla 006808 que nos permitimos devolver anexa al presente escrito, liquidando las rentas conforme a la declaración hecha por I. M. C. A."

De conformidad con lo establecido en el artículo 137 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Administración, a los fines de la liquidación del impuesto procede de tres maneras, a saber:

1º "A revisar las declaraciones re-

cibidas para verificar si han sido correctamente formuladas..." Siendo una obligación de la Administración hacer las correspondientes indicaciones al declarante, para el caso de que hubiera observado incorrecciones de forma, fijándose además, "el término dentro del cual deberá hacer la correspondiente corrección..." (numeral 1º).

2º Practicar una liquidación provisional "bona fide" con base en las declaraciones presentadas y en las modificaciones que surjan del estudio que la Administración haga de los datos declarados. Y como cuestión fundamental, las posibles modificaciones deberán ser notificadas en forma motivada al contribuyente (numeral 2º); y

3º Una liquidación complementaria, si a ello hubiere lugar, como resultado de las posteriores verificaciones hechas por la Administración. Estas liquidaciones complementarias, igualmente, deberán ser "ordenadas mediante resolución motivada, que se enviará al contribuyente junto con la correspondiente planilla..." (numeral 3º).

De lo narrado anteriormente, queda establecido que existen dos formas de liquidación por parte de la Administración: liquidación provisional "bona fide" y liquidación complementaria.

Ahora bien, si se hace un análisis de estos dos tipos de liquidación, encontraremos que, a su vez, la liquidación bona fide puede dar lugar a varias cla-

ses o formas de liquidación, y así se tendría:

a) Basándose estrictamente en los términos de la declaración, por no haber dado lugar a objeciones ni ser susceptible de modificaciones;

b) Cuando la Administración ha encontrado observaciones de forma que formular, y después de subsanadas por el contribuyente las incorrecciones, procede a la liquidación; y

c) La que igualmente se base en la declaración, pero que la liquidación se opera después de haberse realizado las modificaciones pertinentes, como consecuencia del estudio efectuado por la Administración, de los datos declarados por el contribuyente.

El artículo 137 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pauta en el numeral 2º en forma expresa que las modificaciones que surjan del estudio y análisis posterior hecho por la Administración, y que afecten a la declaración presentada deben notificarse al contribuyente y además deben **motivarse**.

Esta disposición, justa y equitativa por lo demás, tiende a mantener un equilibrio en el procedimiento, y no puede entenderse de otra manera, cuando imperativamente plasma el concepto "deberá notificarse", en lo referente a hacer del conocimiento del contribuyente el giro que ha tomado el asunto, como consecuencia de las modificaciones realizadas por la Administración, y de esta

manera, obviar posibles trastornos que, un acto unilateral de la Administración, causaría al declarante, como resultado de su omisión.

De las actas procesales no aparece que al contribuyente se le hicieran objeciones de forma, previas a la liquidación, y aunque el "Ajuste de Renta" equivale a una notificación, encuentra el Tribunal que no hubo motivación suficiente, ya que la Administración expresa en el Ajuste de Rentas, simplemente, que procede al traslado por ser materia gravable en aquella Cédula, de suerte que si esto no se hizo tenía el contribuyente perfecto derecho a que la Administración hiciera la liquidación con arreglo a los datos contenidos en la declaración.

El Tribunal encuentra que se violó el procedimiento de liquidación, cuando la Administración pasó por alto hacerle al contribuyente las indicaciones necesarias sobre presuntas incorrecciones de forma (numeral 1º, artículo 137 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta) o hacerle la notificación en forma motivada acerca de las modificaciones que hizo a su declaración (numeral 2º, artículo 137 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta) como es el caso cuestionado.

Son muy variados y de muy diferente contenido doctrinario los motivos o fundamentos por virtud de los cuales puede trasladarse una renta de la Cédula 8ª a la Cédula 3ª, para que el Tribunal pueda considerar suficiente mo-

tivación la frase "por ser dicha materia gravable en esta última" utilizada por el Ajuste de Rentas.

En efecto, la Administración, en la oportunidad de revisar la declaración presentada por I. M. C. A., para verificar si había sido correctamente formulada, procedió a transformar la pérdida declarada en la Cédula 3ª de Bs. 138.307,10 en una utilidad de Bs. 72.498,90, al trasladar como beneficio la suma de Bs. 210.806,00 de la Cédula 8ª a la Cédula 3ª, por considerar que aquella renta era materia gravable en esta última Cédula (folio 19).

Sin embargo, esta actuación de la Administración comportaba una modificación, pero tal modificación no fue motivada al contribuyente, en la forma establecida en el ordinal 2º del artículo 137 del Reglamento.

Por otra parte, la planilla expedida no puede tenerse como una "liquidación complementaria" por no desprenderse de ella tal cualidad, como tampoco aparece en los autos que la Administración hubiere realizado posteriores verificaciones; no puede ser liquidación complementaria por no haberse ordenado mediante resolución motivada, nada de lo cual se hizo. Siendo así pues la planilla de liquidación objeto de este recurso; forzosamente debe tenerse como una planilla de liquidación provisional "bona fide".

Encuentra el Tribunal, que la Administración al elaborar la planilla de li-

quidación recurrida, no se ciñó estrictamente a los datos aportados en la declaración, lo cual comporta una modificación, por la circunstancia de haber trasladado como beneficio la cantidad de Bs. 210.806,00 de la Cédula 8ª a la Cédula 3ª, como se ha dicho anteriormente. Por manera pues, que para hacer tal modificación debía considerar que para efectuar dicha modificación, se apoyaba en la incorrección de forma, y por tanto, en ese caso debió hacer la participación por escrito al contribuyente, para proceder finalmente a expedir la planilla en forma definitiva con base a la respuesta correspondiente.

Observa el Tribunal, que no hay constancia en autos, de que al contribuyente a este respecto se le haya hecho participación alguna, como tampoco existe respuesta de éste. Por último, al haber realizado modificaciones que sí fueron notificadas por medio del Ajuste de Rentas, pero que lo fueron con una motivación insuficiente, concluye el Tribunal en que la Oficina Liquidadora violó los requisitos de forma del acto administrativo que de una manera imperativa preceptúa el artículo 137 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y así se declara.

Conviene, en aras de la claridad conceptual y de la mayor rectitud en la administración de justicia, reproducir los conceptos emitidos por la extinguida Corte Federal, en su sentencia del 5 de agosto de 1958, y que este Tribunal ya ha mencionado con anterioridad en otro fallo:

"La Administración Pública no puede tener interés en cercenar o desconocer el derecho de los particulares de defender sus derechos subjetivos o su interés legítimo contra la posible equivocación, descuido o negligencia de funcionarios de categoría inferior; por el contrario, su deber y conveniencia estriba, como se ha dicho, en que el orden jurídico prevalezca incólume, que el imperio de la Ley no se menoscabe ni desvirtúe; y por ello, el particular que reclama contra una violación de éstas, es en realidad un Coadyuvante de la Administración en el cumplimiento de ese deber, no su opositor o contrario".

III

Por las razones expuestas, en nombre de la República y por autoridad de la

Ley, este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, declara nula y sin ningún efecto la planilla N° 006808 de fecha 9 de julio de 1963, expedida por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, a cargo de la contribuyente I. M. C. A., ejercicio comprendido entre el 1-1-62 y 31-12-62, declaración N° 015002.

En virtud de que el impuesto que causa dicha declaración N° 015002 no se ha liquidado por efecto de la decisión de este Tribunal que anula la planilla de liquidación recurrida, se ordena a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, proceda a expedir nueva planilla de liquidación con estricta sujeción al artículo 137 del Reglamento".

3.—No. 18.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DOCTOR FELIX HUGO MORALES.—DE 14 DE NOVIEMBRE DE 1967.—CON LUGAR.—(CASO: GAHAGAN TOWING COMPANY).

I

ANTECEDENTES

La declaración de rentas de la contribuyente Gahagan Towing Company, por el año gravable 1° de enero de 1959, al 31 de diciembre del mismo año, comprendió ingresos netos por concepto de

"remolque y arrendamiento de equipo", incluidos en la Cédula Tercera, "Beneficios Industriales, Comerciales y otros enriquecimientos", Capítulo IV de la Ley, por un monto de Bs. 52.813,73.

La Administración General del Impuesto sobre la Renta, expidió una liquidación bona-fide, marcada con el

No. 63901, de fecha 4 de octubre de 1960, aceptando la calificación hecha por la contribuyente en su declaración, y cobrando en consecuencia el impuesto establecido por el mencionado Capítulo IV, sin hacer modificaciones a la declaración presentada.

La Contraloría General de la República, al examinar la cuenta correspondiente al semestre de julio a diciembre de 1960, de la Administración Seccional Caracas, formuló el reparo No. E-1035, de fecha 4 de diciembre de 1964, a la mencionada liquidación en los siguientes términos:

"Examinada la cuenta de esa Administración, Seccional Caracas, correspondiente al semestre de julio a diciembre de 1960, se precisó en la declaración de rentas No. 84.857, presentada con fecha 31-5-60 por la firma contribuyente "GAHAGAN TOWING COMPANY", relativa a su ejercicio del año civil de 1959 que, en la Cédula Tercera, forma "B", aparece anotada la cantidad de Bs. 167.666,66 como ingresos brutos por concepto de "remolque y arrendamiento de equipo". A esta renta se la deduce la suma de Bs. 114.852,93, resultando una renta neta gravable de Bs. 52.813,73".

"En escrito de información adicional, fecha 12 de noviembre último, dirigido a esta Sala por la firma "Price Waterhouse & Co.", representante de la mencionada contribuyente, se manifiesta textualmente":

"Los ingresos brutos mostrados en la declaración de rentas de Gahagan Towing Company, correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1959, corresponden en su totalidad a ingresos por arrendamiento de los remolcadores "Hércules" y "J. L. Dickey".

"Durante el ejercicio dicha empresa no prestó servicios de remolque".

"De la anterior exposición queda comprobado que los ingresos en referencia tuvieron su origen en el arrendamiento de bienes muebles, los cuales, de conformidad con el Artículo 7º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, son gravables en el Capítulo III (Cédula Segunda)".

"Por tanto, se trasladan de la Cédula Tercera, forma "B" a la Cédula Segunda, los referidos ingresos de Bs. 167.666,66, gravables totalmente en esta cédula, por cuanto no se admiten en las rentas del capital mobiliario, provenientes de la cesión del uso o del goce de la propiedad mueble, las deducciones de Bs. 114.852,93 que solicita la contribuyente".

Posteriormente, la contribuyente rechazó el reparo transcrito formulando las siguientes objeciones en escrito de fecha 15 de febrero de 1965, cuyos argumentos fueron reproducidos en el escrito del recurso del 27 de agosto del mismo año:

"Los reparos resultan a juicio de la Sala de Examen, por la improcedencia de la clasificación de sus rentas que mi

representada hizo en la Cédula Tercera, Forma "B" por concepto de alquiler de equipos marinos y del consecuente rechazo de las deducciones solicitadas por cuanto no se admiten en la Cédula Segunda adonde fueran trasladados los alquileres devengados por considerar dichos ingresos como materia gravable de esa cédula de acuerdo al Art. 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para ambos períodos con cuya interpretación discrepa mi representación por los siguientes razonamientos":

"1º) Mi representada incluyó los referidos ingresos por alquiler de equipos marinos en la Cédula Tercera por considerarlos incursos en el gravamen comercio-industrial establecido en el ordinal 1º del artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y ordinal 1º del artículo 43 de su Reglamento, por constituir dicho arrendamiento un auto objetivo de comercio, según lo declara expresamente el Código de Comercio en el ordinal 1º del artículo 2º, reforzado por los ordinales 17 al 23 en los cuales se definen como comerciales todas las actividades relacionadas con naves. El equipo marino en cuestión estaba representado principalmente por:"

"1) Remolcador "Hércules"

"2) Remolcador "J. L. Dickey".

"2º) Mi representada es una empresa comercial, debidamente inscrita en el Registro Mercantil del Distrito Federal, el día 15 de noviembre de 1955, en Venezuela, según consta de publi-

cación hecha en la Gaceta Municipal No. 8739 del 11 de enero de 1956. Solo ha ejecutado actos de comercio según lo demuestran las declaraciones presentadas ante la Administración General del Impuesto sobre la Renta. Los ingresos percibidos provienen de actos mercantiles entre comerciantes, ya que el arrendamiento de las naves fue hecho también a otra empresa de carácter mercantil y corresponden a uno de sus objetivos fundamentales, según se puede apreciar en los apartes 1 y 10 de la cláusula tercera de la escritura constitutiva de la Gahagan Towing Company, expuesta en los siguientes términos":

"1. Dedicarse en general, en cualesquiera y en todas sus fases al negocio de remolcadores y remolque marítimo, incluyendo y sin limitar lo anterior, la operación, construcción o adquisición, mejora, mantenimiento y colocación o venta de remolcadores y otras naves y todos sus aparejos, o cualquier parte de ellos, y efectuar todos y cualesquiera actos necesarios, útiles o convenientes en relación con dicho negocio".

"10. Hacer, comprar, arrendar, o de otro modo adquirir, poseer, tener, usar, operar, reparar, mantener, procesar, importar, exportar, vender, ceder, traspasar, cambiar, arrendar o de otro modo disponer de, hipotecar, dar en prenda o de otro modo gravar, o en cualquier forma explotar, sacar provecho, comerciar y traficar en o con, propiedad privada, ya sea tangible o intan-

gible y cualquier interés o derecho, legal o equitativo, sobre tal propiedad".

"La Ley de Impuesto sobre la Renta, al diferenciar las rentas por su origen ha señalado la materia gravable de cada cédula; es así como el ordinal 1º del artículo 43 de su Reglamento define como beneficios comerciales e industriales "los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio habitual o accidental de actos de comercio o de cualesquiera otros actos de comerciantes e industriales, relacionados con el negocio "Al referirse a esta disposición reglamentaria la Sentencia No. 68 del 3 de abril de 1945 de la Junta de Apelaciones, asienta":

"De acuerdo con esta disposición reglamentaria, interpretativa de la Ley, el legislador ha adoptado, como método discriminatorio para determinar la renta comercial, un criterio esencialmente específico, un criterio de especialidad, como lo es, por excelencia, el que concierne a los actos tanto objetivos como subjetivos de comercio. En efecto, no es la sola naturaleza de las operaciones mercantiles lo que hace que ellas constituyan los actos de comercio. Estas operaciones son manifestaciones de la actividad económica general, y si no existiera un derecho especial llamado Derecho Mercantil, tales operaciones caerían dentro del derecho común, y sus beneficios serían afectados por el impuesto, cada uno según su naturaleza, sin atención a un criterio de comercialidad, que estaría entonces fuera

de lugar. Quiere ésto decir, en concepto de la Junta, que los beneficios comerciales, derivados del ejercicio habitual o accidental de actos de comercio o de cualesquiera otros actos relacionados con el negocio mercantil, realizados por comerciantes, caen automáticamente y con preferencia a cualquier otra cédula, dentro de la cédula comercio-industrial. Si no existiera esta cédula, que constituye, en lo relativo a los beneficios comerciales, una especialidad frente a las otras cedulas, el arrendamiento de naves, como bienes muebles que son, sería gravado dentro de la cédula del capital mobiliario. En otros términos, si se suprime la especie, que en el caso concreto constituye el arrendamiento de la nave como acto de comercio calificado por el artículo 2º ordinal 20 del Código de Comercio, esta operación retornaría al sitio que le señala su clasificación genérica como arrendamiento de bienes muebles, y sería gravada por la cédula del capital mobiliario".

"3º) La Sala de Examen, en sus reparos, al reclasificar y trasladar las rentas de mi representada, de la Cédula Tercera a la Cédula Segunda no motiva su decisión; se limita sólo a mencionar el que los ingresos son gravables en la misma y que rechaza las deducciones solicitadas porque no se admiten en la Cédula de capital mobiliario, Art. 7 de la Ley, dejando a mi representada en estado de indefensión. Sin embargo los examinadores muestran su error de

reclasificación de estas rentas tácitamente, al pasar por alto la norma reglamentaria, interpretativa del Art. 7 de la Ley a que hacen mención en los reparos y así es como el ordinal 6º del Art. 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta destruye por completo la poca motivación de injusto reparo. Dicho ordinal reza así:

"Los cánones o pensiones de arrendamiento de bienes muebles, si dicho ingreso no está gravado conforme al Capítulo IV de la Ley".

"Es obvio, que este ordinal se refiere a los ingresos gravados en la Cédula Tercera donde mi representada declaró correctamente sus ingresos obtenidos por la ejecución de un acto de comercio, como ya quedó demostrado en los párrafos que anteceden a éste".

Por su parte, la Contraloría General de la República en oficio No. E-2856 del 6 de mayo de 1965, confirmó el reparo en los términos siguientes :

"Es cierto que el Código de Comercio en el ordinal 1º del Art. 2º declara expresamente que son actos de comercio:

1º) La compra, permuta o arrendamiento de cosas muebles, hecha con ánimo de revenderlas, permutarlas, arrendarlas o sub-arrendarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas".

"Sin embargo, la Ley de Impuesto sobre la Renta, como Ley especial que

es, grava las rentas atendiendo a su origen o naturaleza y específicamente ubica la renta producida por la cesión del uso o del goce de bienes muebles, en el capítulo III (Cédula Segunda), al considerarla como la típica renta de capital, formada por el precio que se recibe a cambio de la cesión del uso del capital y no la incluye en las actividades comercio-industriales enumeradas en el Capítulo IV (Cédula Tercera)".

"El hecho de que la firma contribuyente esté debidamente inscrita en el Registro Mercantil, no significa que deba tributar en la Cédula comercio-industrial beneficios que corresponden a la cédula mobiliaria, puesto que, como expone el representante de la firma contribuyente, la Ley de Impuesto sobre la Renta, al diferenciar las rentas por su origen, ha señalado la materia gravable de cada cédula".

"Es cierto también, que el ordinal 1º del Art. 43 del Reglamento define como beneficios comerciales e industriales "Los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio habitual o accidental de actos de comercio o de cualesquiera otros actos de comerciantes e industriales, relacionados con el negocio".

"No obstante ello, el ordinal 5º del mismo Artículo aclara que, tributa como beneficio industrial y comercial: "Todo otro enriquecimiento que no esté expresamente gravado en los demás Capítulos de la Ley". Por tanto, el estar expresamente gravada la renta mobiliaria en

el Capítulo III de la Ley, no puede dicha renta tributar en el Capítulo IV, correspondiente a la Cédula comercio-industrial".

"Manifiesta el representante de la firma contribuyente que pasó por alto la norma reglamentaria establecida en el ordinal 6º del Art. 37 del Reglamento, que textualmente reza: "Los cánones o pensiones de arrendamiento de bienes muebles, si dicho ingreso no está gravado conforme al capítulo IV de la Ley".

"Pero no repara el susodicho representante, en que entre las rentas gravables por la Ley en el mismo Capítulo IV, queda sustraída la renta mobiliaria, al pautar el ordinal 5º del Art. 10 ejusdem que están gravados en el Capítulo IV (Cédula comercio-industrial): "Todo otro enriquecimiento, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación, que no esté expresamente gravado en otro Capítulo".

"Es obvio, pues, que la renta producida por el arrendamiento del equipo marino, corresponde a una renta mobiliaria que está expresamente gravada en el Capítulo III de la Ley y Capítulo IV del Reglamento, ya que el legislador la sustrajo de la cédula comercio-industrial para gravarla con un impuesto más alto, por constituir una renta perezosa".

"En sentencia No. 316 de fecha 6 de abril de 1951, la Junta de Apelaciones confirma el principio de la discriminación de las rentas por su origen, las cuales se afectan con impuestos diferenciales en atención a la mayor o menor intensidad del esfuerzo humano empleado en la producción de los enriquecimientos".

"Expresa la citada sentencia que "el hecho de ser comerciante, por propia condición o porque la Ley especial que nos ocupa le otorgue ese carácter no significa que todos los demás beneficios que constituyen el enriquecimiento del contribuyente, con prescindencia de su naturaleza específica conforme a la Ley, deban ser declarados como ingresos de carácter mercantil...".

"En razón de lo anteriormente expuesto se declara correcta la reclasificación y traslación de las rentas declaradas por la contribuyente de la Cédula Tercera a la Cédula Segunda, como lo dispuso el reparo, y que las deducciones solicitadas son en consecuencia contrarias a derecho y por lo tanto improcedente. En vista de lo cual se confirma el referido reparo No. E-1035 del 4 de diciembre de 1964".

Iguals argumentos a los transcritos para confirmar el reparo, utilizó en el Acto de Informes el Consultor Jurídico de la Contraloría General de la República.

II

ARRENDAMIENTO DE MUEBLES:

Calificación:

De lo expuesto interesa destacar a los fines de la decisión del Tribunal la circunstancia de que ambas partes están de acuerdo en que el arrendamiento de cosas muebles productora de la renta declarada, es un arrendamiento de "equipos marinos".

En efecto, dice así el escrito de la contribuyente de fecha 15 de febrero de 1965, ratificado en su escrito de recurso del 27 de agosto del mismo año:

a) en el tercer párrafo, folio 8 del expediente: "Los reparos resultan, a juicio de la Sala de Examen, por la improcedencia de la clasificación de sus rentas que mi representada hizo en la Cédula Tercera, forma "B" por concepto de alquiler de equipos marinos...". (Subraya el Tribunal).

b) en el primer párrafo, folio 9 del expediente:

1) Mi representada incluyó los referidos ingresos **por alquiler de equipos marinos...**" (Subraya el Tribunal).

Por su parte la Contraloría General de la República en su oficio de confirmación del reparo, quinto párrafo del folio 16 del expediente asienta lo siguiente:

"Es obvio, pues, que la renta producida por el **arrendamiento del equipo marino...**" (Subraya el Tribunal).

Y la misma Contraloría General de la República, en su escrito de informes:

a) En el primer párrafo, folio 45 del expediente:

"El reparo No. E-2856... tiene su **fundamento jurídico en el hecho de que la contribuyente incluyó ingresos obtenidos por el alquiler de equipos marinos...**" (Subraya el Tribunal).

b) en el segundo párrafo, folio 45 del expediente:

"En la oportunidad de contestar el reparo..., de los ingresos obtenidos **por el alquiler de equipos marinos...**" (Subraya el Tribunal).

c) en el sexto párrafo, folio 46 del expediente:

"En tal sentido pretende, la firma contribuyente... tributar como beneficios Comercio-Industriales, los obtenidos por concepto **de arrendamiento del equipo**

marino (2 remolcadores)...'' (Subraya el Tribunal).

A todas luces, resulta pues, evidente y con meridiana claridad, que ambas partes están contestes en el hecho de que la renta declarada por Gahagan Towing Company, en su declaración del ejercicio 1959, es una renta producida por el arrendamiento de equipos marinos; y así se declara.

III

Siendo, pues, la actividad que produjo la renta la ya dicha de arrendamiento de equipos marinos, quedaría comprendida como acto objetivo de comercio dentro de la enumeración que hace el Código de Comercio en el numeral 20 del artículo 2º, por ser dicho arrendamiento un contrato "concerniente al comercio marítimo y a la navegación"; y así se declara.

En el caso no cuestionado en el Reparo, de que, no obstante ser equipos marinos como se ha demostrado, el arrendamiento referido los haya destinado al uso en ríos, lagos o canales navegables, subsistiría el carácter de cosas muebles de tales equipos marinos, y su arrendamiento seguiría siendo un acto objetivo de comercio al tenor de lo dispuesto por el numeral 1º del artículo 2º *eiusdem*,

pues el carácter indudable de empresa comercial de transporte que tiene la contribuyente, impide considerar que dicho acto de arrendar cosas muebles sea "de naturaleza esencialmente civil" (artículo 3º Código de Comercio); y así se declara.

Ahora bien, siendo un acto de comercio la mencionada actividad, la Ley la grava en el capítulo IV, al declarar en su art. 10, numeral 1º, que estarán gravados en tal capítulo, los enriquecimientos "industriales y comerciales", cuyo carácter es definido precisamente por el numeral 1º del artículo 43 del Reglamento, así:

1º "Los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio habitual o accidental de actos de comercio o de cualquiera otros actos de comerciantes e industriales relacionados con el negocio".

El dispositivo anterior es reforzado por el numeral 6º del art. 37 del Reglamento, que excluye del impuesto sobre la Renta del capital mobiliario (cap. III), a este tipo de ingresos cuando están gravados, como en el caso concreto, en el capítulo IV de la Ley. Dice así el mencionado numeral:

"6º Los cánones o pensiones de arrendamiento de bienes muebles, si di-

cho ingreso no está gravado conforme al capítulo IV de la Ley".

"Cuando la Ley es diáfana, ha dicho la Corte Suprema de Justicia, muestra su propia transparencia; cuando la Ley es clara, ella misma refleja la imagen de su contenido de una manera sencilla y natural, sin gran trabajo de la mente, sin mayor esfuerzo de raciocinio, por lo cual el Juez la aplica sin propiamente interpretarla según las reglas clásicas de interpretación, pues en este caso es cuando se entiende mejor el adagio que dice que cuando la Ley es clara no necesita interpretación". (Sala de Casación, Gaceta Forense No. 71 E, pág. 301; 7.3.51).

El argumento en contra del anterior criterio, formulado por la Contraloría General de la República, con base en el numeral 5º del artículo 10 de la Ley, que incluye dentro del mismo capítulo IV de la Ley, "todo otro enriquecimiento, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación que no esté expresamente gravado en otro capítulo", no tiene ninguna consistencia, a juicio del Tribunal, pues precisamente lo que ese numeral persigue es crear en esta cédula, lo que en doctrina se denomina "competencia residual", es decir, que se incluya en ella todo enriquecimiento que por cualquier circunstancia no re-

sulte gravable en otra Cédula o como dijo la Exposición de Motivos, para evitar "problemas de calificación de la renta". En la distribución de enriquecimientos entre las ocho cédulas que integraron nuestro sistema cedular, bien podría ocurrir que alguno se escapara, por ejemplo por inadvertencia, y a fin de impedir que no se le aplicara el impuesto cedular, situación que resultaba totalmente injusta y contraria al artículo 1º de la Ley, se estableció "residualmente" la atribución al capítulo IV de la misma. Y todo ello porque como dice el Profesor Manuel A. Alvarado en su obra "El Impuesto sobre la Renta en Venezuela", las disposiciones que reglan tanto la **materia gravable** como el sujeto del impuesto, son de carácter restrictivo. De ahí que el buen éxito de un Impuesto sobre la Renta dependa de su eficacia para alcanzar las rentas de toda naturaleza. Quiere decir esto que debe ser preocupación tesonera del legislador el señalamiento tan comprensivo como sea posible, de las rentas que deban ser materia de gravamen a fin de evitar que por omisión puedan quedar exentas del impuesto" (ob. cit. pág. 158). El argumento de Contraloría, continúa el Tribunal, distorsiona este planteamiento para darle más bien una interpretación excluyente al susodicho numeral 5º del artículo 10 de la Ley, que, como se ha

expuesto, está muy lejos de la mente del legislador.

IV

Por las razones expuestas este Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Ren-

ta, 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 No. 325715 del 9 de agosto de 1965.

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

Año IV, Número 22, Volumen IV, Enero-Febrero de 1968.

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 Ruiz 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.

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. 22
.....

