

Revista de

25

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.968**

*julio
agosto*

S U M A R I O

I.—ESTUDIOS

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

Dr. Marco Ramírez Murzi

II.—JURISPRUDENCIA.—Sentencias

- 1) N° 23.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Caso Pick). De 30-5-68.—Sin lugar.
- 2) N° 24.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Caso Owens). De 30-5-68.—Con lugar.
- 3) N° 25.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Caso Continental). De 1-7-68.—Parcialmente con lugar.
- 4) N° 355.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso Comercial Gama). De 5-3-68.—Sin lugar.

Estudios - 1

Los Recursos en la nueva Ley de Impuesto Robre la Renta

(Viene del número anterior)

De ahí que algunos procesalistas hayan sostenido que la afirmación de los fundamentos de derecho no constituye un acto jurídico procesal, sino un acto neutro, porque no produce efectos jurídicos de ninguna naturaleza. Es más: los fundamentos de derecho pueden ser absurdos y hasta incongruentes: eso no impide que el Recurso prospere cuando la causa de pedir se exprese en el libelo.

TRAMITACION DEL RECURSO

Hemos visto que el artículo 118, además, establece que el recurrente debe acompañar a su escrito las planillas de liquidación recurridas y también podrá promover las pruebas que considere pertinentes, con excepción de las de testigos, confesión y juramento decisorio. No existe norma alguna sobre apreciación de pruebas para la decisión de este Recurso, lo cual hubiera sido muy interesante y, sobre todo, establecer el valor que dentro de lo Contencioso-Fiscal tuvieran las pruebas promovidas y evacuadas en la vía gubernativa, a fin de que no se produzca una duplicidad en su promoción y evacuación, frente a los dos tipos de Recursos. En cuanto al artículo que comentamos, nos parece un formalismo decadente exigir que quien recurre acompañe a su escrito las planillas de liquidación recurridas, es decir, establecer dicha obligación como un requisito a cuyo cumplimiento se condiciona la admisión de ese Recurso, pues es bien sabido que la Administración General del Impuesto sobre la Renta tiene ejemplares de las planillas que emite a los contribuyentes y en ella existe una burocracia que los propios contribuyentes pagan. O sea: que debería bastar con que el contribuyente señalara las planillas contra las cuales recurre y así nos

evitaríamos el rigorismo formalista, en virtud del cual un contribuyente al que se le extravían las copias de las planillas, o le son sustraídas, el día en que se le vence el lapso para recurrir, vaya a quedar en una posible indefensión. No existe explicación alguna para que el artículo 118 exceptúe el testimonio como medio de prueba legal dentro del Recurso Administrativo y para la decisión de éste. Todo lo contrario: la prueba testimonial ha debido ser admitida, sujeta, naturalmente, a una ratificación judicial para que conservara su validez, en el supuesto de que, a posteriori, fuera ejercido el Recurso Contencioso-Fiscal. En cuanto a los demás medios probatorios, vamos a agregar algunas cosas más: El Capítulo 1º del Título 12 de la Ley, corresponde a la creación y organización del Recurso de Reconsideración Administrativa. No establece ningún procedimiento para evacuación de pruebas. En caso de que se promueva una inspección ocular, por ejemplo, es al Administrador General, y no a otro funcionario, a quien compete realizarla. Tal afirmación, a algunas personas profanas en la materia, podrá parecerles poco atinada. Es más: algunos podrán creer que el Administrador General no puede tomarse la molestia de efectuar una inspección ocular, como consecuencia de este Recurso. No obstante, el Legislador lo ha querido así. Y es deber del Administrador General concurrir personalmente a la evacuación de cualquier inspección ocular solicitada, porque ésta es una de las funciones de su cargo, y una, por cierto, de las más importantes: velar por la legalidad de los actos que emanen de ese Despacho. En lo que atañe a la experticia, como medio probatorio, parece que los proyectistas, al redactar el artículo 118 no tenían muy claros los medios probatorios y la evacuación de determinadas pruebas por lo cual la experticia no fué dotada de ninguna forma viable para su evacuación en la etapa gubernativa. En otras palabras, poco optimistas, pero ajustados a la realidad legal, dentro del Recurso de Reconsideración Administrativa podemos afirmar que no es posible lograr la evacuación de ninguna experticia. El artículo 219 del Reglamento trae un procedimiento que no se ajusta a ninguna Ley y ni siquiera a la equidad:

“La prueba de experticia se hará por tres expertos, a menos que el recurrente y el Administrador General convengan en que la haga uno solo. Los expertos serán designados, de común acuerdo, por el recurrente y el Administrador General, y a falta de acuerdo, cada uno de ellos nombrará un experto y el Tribunal del Impuesto sobre la Renta nombrará el otro. En caso de que se convenga en un experto único

el Tribunal del Impuesto sobre la Renta hará la designación, a menos que el recurrente convenga que dicha designación la haga el Administrador General en la persona de un funcionario fiscal de la propia Administración que haya intervenido...”.

Como puede observarse, el artículo reglamentario no merece comentario especial. Por una parte, ya vimos que el Legislador expresamente sustrajo el procedimiento de los recursos de la facultad reglamentaria. Sin embargo, el Reglamento hizo caso omiso a las reformas hechas al Proyecto de la Ley por el Congreso, no sólo en este aspecto, sino que, además, anarquizó el procedimiento, como pasaremos a demostrarlo, a base de excesos reglamentarios que traerán consigo infinidad de litigios y, sobre todo, que han venido a caracterizar al Recurso de Reconsideración Administrativa por la inseguridad en que actúa el contribuyente, una vez que lo ejerce.

Recordamos que el Recurso de Reconsideración Administrativa se interpone para ante la Administración General a través de la Seccional que haya originado el acto recurrible, dentro de un plazo de quince (15) días hábiles que se cuentan a partir de la fecha de recibo de la planilla de liquidación (artículo 116); que dicho Recurso puede ser interpuesto por el propio contribuyente, por su representante legal en caso de incapacidad o por intermedio de mandatario que reúna las condiciones exigidas para ser apoderado judicial. En el caso de personas jurídicas o comunidades, podrá ser interpuesto por los administradores que ejerzan la representación de éstas o por medio de mandatario que reúna las condiciones exigidas para ser apoderado judicial; (artículo 117), que el recurrente deberá acompañar a su escrito las planillas de liquidación recurridas y en el mismo deberá concretar las razones de hecho y de derecho en que fundamenta el Recurso. También podrá promover las pruebas que considere pertinentes, con excepción de las de testigos, confesión y juramento decisorio (artículo 118).

El siguiente artículo 119 señala que el término para evacuar las pruebas promovidas será de treinta (30) días hábiles, el cual se contará a partir de la fecha de interposición del Recurso, y el 120 establece que el contribuyente deberá constituir, previamente a la interposición del Recurso, garantía real o personal para responder del monto de la liquidación recurrida y que en caso de garantía prendaria ésta deberá

constituirse preferentemente sobre títulos de la deuda pública o cédulas hipotecarias, a discreción de la Administración y formalizarse mediante documento auténtico, para cuyos casos los registradores, notarios y jueces deberán despachar en un plazo no mayor de setenta y dos (72) horas las diligencias relativas a esos documentos.

El artículo 215 del Reglamento, por su parte, expresa que las Seccionales deben recibir el Recurso interpuesto, cuya tramitación inicial corresponde a ellas, verificar el cumplimiento de los artículos 116, 117, 118 y 120 de la Ley y disponer se forme expediente, sin perjuicio de las observaciones que puedan hacer, respecto del acto impugnado, todo lo cual remitirán a la Administración General dentro de un plazo no mayor de diez (10) días hábiles, y, en el párrafo único de dicho artículo otorga el Reglamento a las Administraciones Seccionales la facultad de negar el Recurso de Reconsideración Administrativa contra cuya negativa se crea un recurso de apelación para ante el Administrador General, el cual deberá ejercerse dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación.

En nuestro concepto, el anterior artículo es un claro y categórico exceso reglamentario. No solamente las Seccionales no tienen las atribuciones de negar recursos, puesto que ellas no son organismos autónomos de la Administración General sino que, además, es de elemental principio doctrinario, que reglamentariamente no se pueden crear recursos ni se puede crear nada, a no ser que su creación sea de carácter legal.

Pero hay aún disposiciones que confunden más: por ejemplo, el artículo 216 del Reglamento expresa que “El contribuyente deberá constituir previamente a la interposición del Recurso garantía real o personal, *mediante el correspondiente documento público*”. El citado artículo reglamentario parte del supuesto de que la Ley exija la constitución de esas garantías reales o personales mediante documento público, lo cual es absolutamente falso: el artículo 120 que es el que establece la obligación de garantizar el pago de las liquidaciones recurridas, no dice nada al respecto, y sólo ordena que cuando se trate de garantía prendaria, ésta se formalice mediante documento *auténtico*. No existe, pues, ningún requisito legal de constituir fianzas mediante documento público. Es solamente la hipoteca la garantía que deberá registrarse, porque, aun cuando no lo establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, en ella el requisito del Registro es *ad-solemnitatem*.

El artículo 119 de la Ley, como ya vimos, dispone que el término para evacuar las pruebas promovidas será de treinta (30) días hábiles, el cual se contará a partir de la fecha de interposición del Recurso. El artículo 218 del Reglamento, sin embargo, establece: “A los fines del comienzo del cómputo de treinta (30) días hábiles del lapso a que se refiere el artículo 119 de la Ley, se considerará como fecha de interposición del Recurso, la del día del ingreso del expediente respectivo a la Administración General”. “Interponer”, según el Diccionario Jurídico de Cabanellas, es: “Formalizar o presentar un recurso procesal...”. De manera que el artículo reglamentario tiene un concepto bastante original de lo que debe entenderse por interponer un Recurso, y tal concepto, está reñido con la disposición legal pertinente y constituye otro exceso reglamentario. Pero es más: el Reglamento se contradice de manera expresa y terminante, puesto que el artículo 215 le está dando a las Seccionales la facultad de formar expediente, de comprobar el cumplimiento de presupuestos procesales y hasta de oír o negar el Recurso, mientras que el artículo 218 considera que el Recurso no ha sido interpuesto sino cuando llega a la Administración General, o, conforme al artículo 215, un Recurso puede ser negado e incluso apelada su negativa para ante la Administración General cuando conforme al artículo 218 del mismo Reglamento ese Recurso no ha sido interpuesto.

Con un ejemplo práctico, veamos las situaciones tan graves que pueden plantearse por la incongruencia entre Ley y Reglamento y, especialmente, porque los excesos reglamentarios, es decir, la inconstitucionalidad de artículos del Reglamento, engañen fácilmente al recurrente desprevenido y lo coloquen en absoluta indefensión:

Desde el momento en que se interpone el Recurso de Reconsideración (artículo 119 de la Ley), corren treinta (30) días hábiles los cuales son el término para evacuar las pruebas promovidas. Vencido este término, a los noventa (90) días hábiles siguientes debe producirse, ordinariamente, la decisión del Recurso. Vencido este otro término, aun cuando no haya habido decisión, se considera que la hubo negativamente y comienza a correr el término para la interposición del Recurso Contencioso Fiscal (artículo 123 de la Ley). Conforme a las disposiciones citadas, desde el momento en que se interpone el Recurso hasta el momento en que debe decidirse el mismo, transcurren ciento veinte (120) días hábiles, vencidos los cuales, aun cuando no haya decisión alguna comienza a correr el término para ejercer el

Recurso Contencioso-Fiscal. Si se aplica el Reglamento, concretamente los artículos 218 y 215, la Administración Seccional puede demorar el expediente contentivo del Recurso cuando menos dos (2) días hábiles en su poder, vencidos los cuales debe remitir dicho expediente a la Administración General. Es decir: Después de 10, 12, 14 o más días hábiles podría ocurrir el ingreso del expediente a la Administración General y, de acuerdo con el Reglamento sólo a partir de ese ingreso comenzaría a correr el término de evacuación de pruebas. En otras palabras: la decisión del Recurso de Reconsideración Administrativa podría ocurrir, en vez de 120 días hábiles después de interpuesto, a los 130, 135 ó 140 y si ocurre a los 135, por ejemplo, de acuerdo con la Ley ese día se vencerá el término para interponer el Contencioso-Fiscal, de suerte que el último día hábil para ejercer el Contencioso-Fiscal sería el mismo día en que se considerara decidido el de Reconsideración Administrativa y, como quiera que se trata de un término de caducidad, después de los 15 días hábiles de vencido el término para decidir el Recurso Administrativo, al conocer del Recurso Jurisdiccional, el Tribunal competente, con toda seguridad aplicará la Ley y no el Reglamento a fin de calcular los términos, por lo cual deberá declarar extemporáneo el Recurso Contencioso-Fiscal.

Para llegar a la decisión del Recurso de Reconsideración Administrativa, la Administración General goza del ejercicio de los más amplios medios dirigidos a formar su propia convicción. En efecto, de acuerdo con el artículo 121, podrá solicitar del propio contribuyente o de su representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso que tiene para decidir, las informaciones adicionales que juzgare necesarias, requerir la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la materia objeto del Recurso y exigir la ampliación o adición de las pruebas presentadas.

El Recurso de Reconsideración Administrativa debe ser decidido mediante Resolución motivada dentro de un plazo que no podrá exceder de noventa (90) días hábiles contados a partir de la fecha en que expire el término para la evacuación de las pruebas (artículo 122 de la Ley). No obstante, en casos excepcionales, cuando por su complejidad la reconsideración requiera un lapso mayor para su estudio, la Administración podrá fijar un plazo adicional al previsto, que no excederá de ciento ochenta (180) días hábiles. En este último caso la fijación del plazo adicional debe ser expresa, previa al vencimiento

del plazo original y notificada al contribuyente. O sea que: vencido el término ordinario de noventa (90) días hábiles contados a partir de la fecha en que expire el término para la evacuación de pruebas, debe producirse la decisión, mediante Resolución motivada. En caso de que esa decisión no se produzca en la forma prevista, de todas maneras se entiende producida, por cuanto se extingue al vencimiento del término la facultad de Reconsideración y, asimismo, se extingue la vía administrativa por lo cual, fatalmente, comienza a correr el término de quince (15) días hábiles más para ejercer el Contencioso-Fiscal. El término ordinario de noventa días hábiles, como ya hemos anotado, puede ser ampliado mediante la fijación de un plazo adicional por el Administrador General, pero en presencia de las siguientes condiciones: que el caso sea excepcional, porque, debido a su complejidad, se requiera un lapso mayor para su estudio y que la fijación del plazo adicional sea expresa, previa al vencimiento del plazo original y notificada al contribuyente. La Resolución en virtud de la cual el Administrador decide ampliar el plazo original y ordinario, debe ser, necesariamente, motivada y responder a la excepcionalidad que contempla la Ley. Asimismo esa Resolución debe ser dictada antes del vencimiento del plazo original y antes del vencimiento de ese plazo, además, debe ser notificada al recurrente.

Resulta ocioso aclarar que la decisión recaída en un Recurso de Reconsideración Administrativa produce la extinción de todo recurso de naturaleza administrativa, conforme al mandato expreso del artículo 124 de la Ley que dice: “La decisión recaída en el Recurso previsto en este capítulo produce la extinción de todo recurso de naturaleza administrativa”. De suerte que si la Administración General del Impuesto sobre la Renta no admite el Recurso de Reconsideración Administrativa por el incumplimiento de cualesquiera de los presupuestos establecidos en los artículos 116, 117 ó 118 de la Ley, mediante la correspondiente Resolución o decisión, tal decisión agota la vía administrativa y, por consiguiente, constituye un acto definitivo de la Administración, contra el cual no existe otro recurso distinto al Contencioso-Fiscal. Esto demuestra, una vez más, la anarquía que ha venido a entronizar el parágrafo único del artículo 215 del Reglamento de la Ley, creador de un Recurso Administrativo en contradicción flagrante con el citado artículo 124 de la Ley y, además, con el ejercicio del poder reglamentario, dentro de las normas establecidas para él.

EL ORGANISMO DECISORIO

Con fecha 22 de mayo de 1968 la Presidencia de la República dictó el Decreto N° 1125 (1) por medio del cual, de conformidad con el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en cumplimiento de la disposición contenida en el artículo 236 del Reglamento de dicha Ley, en Consejo de Ministros, establece las normas de organización y funcionamiento de la Sala de Recurso de Reconsideración Administrativa de la Administración del Impuesto sobre la Renta. Ese Decreto, como es obvio, no sólo crea la Sala del Recurso de Reconsideración Administrativa sino que señala su organización y las atribuciones del personal de la misma, pero limitando dichas atribuciones a los actos de trámite del Recurso mencionado. Es decir: la facultad de decisión de dicho Recurso ha quedado en manos del Administrador General, ya que la Ley es a este funcionario al que señala esa atribución. El Capítulo 1º del Decreto versa sobre la organización de la Sala y su personal. Señala que ésta será organizada en la siguiente forma: 1º) Despacho del Abogado Fiscal-Jefe; 2º) Secretaría de la Sala; 3º) del Control de Garantías; 4º) del estudio de expedientes y elaboración de ponencias; 5º) del archivo de expedientes y 6º) de la Doctrina Administrativa. El artículo 3º del nombrado Decreto exige que los funcionarios integrantes de la Sala sean abogados o contadores, expertos en la materia fiscal, con no menos de cinco (5) años de experiencia efectiva en la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta dentro de la Administración Pública, en la Magistratura Judicial o en el ejercicio o actividad profesional.

Las atribuciones del Abogado Fiscal-Jefe son las de dirigir y controlar el funcionamiento de la Sala y el proceso de tramitación interna del Recurso, hasta la elaboración de los proyectos de decisión por los ponentes; también el Abogado Fiscal-Jefe recibirá cuentas del Abogado Fiscal-Secretario, distribuirá y asignará a los ponentes el estudio de los expedientes contentivos de Recursos que ingresen a la Sala, estudiará y analizará con los funcionarios bajo su dependencia los alegatos y pruebas presentados por los recurrentes, coadyuvará en el propósito de lograr una solución, someterá al Administrador General las ponencias preparadas por la Sala, señalará a petición de los recurrentes, audiencias para oír, en el Salón de Conferencias, a los que

(1) Véase Revista de Derecho Tributario, N° 24, páginas 25 y siguientes.

deseen exponer o ampliar oralmente su caso, para los fines que establece el artículo 5º de dicho Decreto, el cual, textualmente dice lo siguiente: “El Abogado Fiscal-Jefe, a requerimiento, recibirá en audiencia privada a los recurrentes que deseen exponer y ampliar oralmente su caso. Estas audiencias deberán celebrarse en el día y hora señalado, durante un tiempo predeterminado, en la que sólo podrán estar presentes (sic) el recurrente o sus representantes, el propio Abogado Fiscal-Jefe por sí y en representación del Administrador General, el Abogado Fiscal-Secretario y el ponente a quien se le haya asignado el caso, de todo lo cual quedará constancia en acta debidamente fechada y sellada, así como firmada por todos los presentes. El Abogado Fiscal-Jefe podrá convocar para que asistan a estas reuniones, cuando lo considere conveniente, a aquellos funcionarios fiscales, que hubiesen intervenido en la formulación de los reparos”.

Es lástima que el Decreto cuyo texto hemos transcrito en parte, de ribetes notoriamente académicos y rimbombantes, sin embargo, se exprese en un idioma castellano tan desgarrado. Por lo demás, tiene la virtud de ser una primera y valiosa tentativa de organizar algo nuevo y de indiscutible importancia, dentro de la Administración General del Impuesto sobre la Renta. En primer lugar, el artículo 5º citado, cierra, definitivamente, las puertas al ejercicio ilegal de la profesión del Derecho, dentro de la vía administrativa. En segundo lugar, se señalan atribuciones concretas a los diferentes funcionarios y se crea o consagra el derecho de que los contribuyentes o sus representantes tengan acceso a los expedientes de los Recursos, puedan pedir certificaciones sobre cómputos de días hábiles que hubiesen transcurrido, se definen los días hábiles como días completos de trabajo en la Administración General, para los efectos del Recurso de Reconsideración Administrativa (letra d) del artículo 6º), y se ordena mantener en lugar visible de la Sala un calendario con clara indicación de esos días. Además, se crea el Libro Diario de la Sala y, mediante la sección de doctrina administrativa, se le ordena compilar y mantener a la disposición de los funcionarios de la Administración del Impuesto la doctrina administrativa y la jurisprudencia, que se refieran al Impuesto sobre la Renta. Nos parece, no obstante, un grave error, haber creado esta Sala haciendo caso omiso del principio de intermediación procesal, con respecto al Administrador General del Impuesto sobre la Renta. Con el Decreto anterior, o el Administrador General deja de ejercer sus funciones de tal, o la Sala del Recurso de Reconsideración Administrativa

pierde, a la larga, su categoría y su razón de ser. El Administrador General, no sólo por virtud de la Ley, sino como el jerarca especializado en la Administración, debe ser quien presida las decisiones de la Sala y, además, debe discutir y tomar parte en cada uno de los proyectos de decisiones, antes de ser elaborados dichos proyectos. En fin: la Sala, como ha sido creada, constituye, por la naturaleza de sus funciones, una secretaría del Administrador General y, por consiguiente, no sólo no ha debido girar de manera que el Administrador sólo participe en sus funciones ocasionalmente, sino que tampoco ha debido ser ubicada en un lugar no inmediato al Despacho del Administrador. Otro error que nos permitimos apuntar, (y ya habíamos aconsejado lo contrario con anterioridad), es el de que el Recurso Contencioso-Fiscal y el Recurso de Reconsideración Administrativa no deben tramitarse en Salas separadas: no sólo porque ambos suponen la intervención del Administrador General del Impuesto sobre la Renta, (en el primero mediante una reconsideración discrecional y el segundo mediante la decisión de un Recurso), sino porque, además, el Recurso Contencioso-Fiscal debe ser tramitado con igual jerarquía de especialización profesional, las personas que intervienen en la reconsideración, sea discrecional o no, deben ser las mismas y, por último, los abogados que habrán de representar al Fisco Nacional en los procesos que origina el Recurso Contencioso-Fiscal, como personas calificadas, deben haber consignado sus opiniones en cada caso.

Pretender dividir ambos recursos, como si debieran tramitarse en el seno de dos mundos distantes, no sólo está reñido con la más elemental economía de procedimiento sino que produce inconsecuencias administrativas muy difícilmente evitables.

LA RECLAMACION ADMINISTRATIVA

El artículo 126 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dice lo siguiente: “Las reclamaciones por errores materiales que provengan de actuaciones no previstas en el artículo 116, se tramitarán y resolverán por la Administración General que la originó. Las reclamaciones deberán formularse dentro del término concedido para el pago de las correspondientes planillas y en estos casos no se requerirán las garantías a que se refiere el artículo 120 de esta Ley”.

El artículo 116, por su parte, vimos que establece lo siguiente: “El Recurso de Reconsideración Administrativa contra el acta de liqui-

dación fiscal, deberá ser interpuesto para ante la Administración Seccional que lo originó. Este Recurso se interpondrá dentro de un plazo de quince (15) días hábiles que se contará a partir de la fecha de recibo de la planilla de liquidación”.

Al cotejar los anteriores artículos de la Ley, sin duda nos encontramos ante una evidente contradicción. El Reglamento en su artículo 214, en vez de aclarar el problema, aún lo hace más intrincado. En efecto, dice: “El Recurso de Reconsideración Administrativa a que se refiere el artículo 116 de la Ley, procede contra todo acto de liquidación expedido por los órganos competentes de la Administración del Impuesto sobre la Renta, que no sean de los comprendidos en el artículo 126 de la Ley, y deberá ser interpuesto para ante la Administración General a través de la Administración Seccional o de las fiscalías correspondientes de la Jurisdicción donde se encuentre el domicilio del recurrente, dentro de un plazo de quince (15) días hábiles, que se contará a partir de la fecha de recibo de la planilla de liquidación”.

En síntesis, objetivamente, los anteriores artículos nos dan la impresión de que existen algunas liquidaciones fiscales, por concepto de Impuesto sobre la Renta, contra las cuales puede ejercerse el Recurso de Reconsideración Administrativa y otras liquidaciones contra las cuales tiene lugar la reclamación por errores materiales. Esa aparente contradicción se debe a que el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no corresponde a uno igual en el Proyecto de Ley y, en cambio, sí se mantuvo igual el texto del artículo 126. Veamos: en el Proyecto de Ley presentado por el Ejecutivo al Congreso Nacional, (artículo 97), se decía:

“El Recurso de Reconsideración Administrativa contra la liquidación fiscal emitida con base a intervenciones fiscales, deberá ser propuesto a través de la respectiva Administración Seccional del domicilio del contribuyente para ante la Administración General del Impuesto y se formalizará y tramitará de acuerdo con las disposiciones señaladas en el Reglamento”. El poder legislativo no sólo (y ya lo anotábamos antes) le suprimió al Ejecutivo la facultad de crear un procedimiento para el Recurso, sino que amplió la materia susceptible del mismo, a toda liquidación fiscal.

La Exposición de Motivos, en sus páginas 45 y 46, en que se basó el artículo 126 de la Ley, expresaba: "Es muy importante destacar finalmente que todas las demás reclamaciones de los contribuyentes que impliquen la reconsideración de otros actos de liquidación que no provengan de intervenciones fiscales se tramitarán y resolverán por las administraciones seccionales respectivas en donde se originaron y no será necesario cumplir previamente con el requisito de fianza o caución".

El espíritu de la disposición comentada no tiene otro alcance distinto al siguiente: 1º) que por vía de mera reclamación administrativa se pueda pedir la reconsideración de las liquidaciones que no provengan de intervenciones fiscales y que contengan errores materiales. 2º) Que esas reclamaciones puedan efectuarse sin necesidad de cumplir con el requisito de fianza o caución. Y 3º) que la reclamación se haga en la Administración Seccional respectiva, la cual habrá de resolverla, y dentro del término concedido para el pago de las planillas.

Algunos han pensado que la materia a la cual se refiere el artículo 126 de la Ley es aquella a la cual corresponden liquidaciones que contengan errores materiales, que no provengan de intervenciones fiscales, y cuyos errores no hayan sido cometidos por el contribuyente sino por la Administración. Otros piensan, por lo demás, que notificadas las planillas de liquidación, comienza a correr el término para ejercer el Recurso de Reconsideración Administrativa, y que si la reclamación no tiene éxito, cuando se decida ésta, ya habrá caducado el término para ejercer los Recursos de Reconsideración Administrativa o Contencioso-Fiscal. Es preciso, pues, comentar estas dos situaciones.

De ninguna manera debemos distinguir donde no distingue la Ley. Las reclamaciones materiales a que se refiere el artículo 126 que venimos comentando pueden incidir sobre errores materiales originados en la liquidación que efectúen los funcionarios administrativos, o cometidos por los propios contribuyentes. No hay necesidad de buscar razones de mala fé en el contribuyente para negarle a éste el normal y lógico derecho a equivocarse. Ningún legislador presume que legisla para gentes de mala fe ni, frente a la Ley, existe la presunción de mala fe para los actos de los ciudadanos. Tan mala fe podría, en ese caso atribuirse a los funcionarios de la Administración como a los contribuyentes. La reclamación del artículo 126 ha sido consagrada en previsión

de errores de unos u otros y de ahí la facilidad y la viabilidad de la misma.

Ahora bien: ¿se perdería la oportunidad de impugnar el resultado de la reclamación por medio de los recursos que establece la propia Ley? No lo creemos, en ninguna manera. Si el resultado de la reclamación administrativa por un error material es una decisión de la Administración Seccional, la cual confirma la liquidación reclamada, el contribuyente, sin lugar a dudas podrá hacer uso de los Recursos de Reconsideración Administrativa y Contencioso-Fiscal que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta. El primero, porque se decide por el funcionario superior al Administrador Seccional, lo cual está dentro del propio espíritu con que fue creado ese Recurso. Y el segundo, porque este último, opcionalmente, puede ejercerse siempre contra todo acto definitivo de la Administración. En el segundo supuesto es decir: que en virtud de la reclamación administrativa se modifique la liquidación reclamada y se sustituya por otra, esta sustitución viene a configurar un acto definitivo y contra el mismo cabe, de igual manera, el ejercicio del Recurso Contencioso-Fiscal. En otras palabras: el Recurso Contencioso-Fiscal impone la existencia de un acto definitivo de la Administración, más que, simplemente, la existencia de un acto que cause estado.

Para finalizar lo concerniente a los aspectos del Recurso de Reconsideración Administrativa, que habíamos venido tratando, debemos agregar que, conforme al artículo 125 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando el acto recurrido haya quedado definitivamente firme, por desistimiento o por caducidad del lapso para interponer el Recurso Contencioso-Fiscal, el recurrente estará sujeto al pago adicional del uno por ciento (1%) mensual sobre el monto de la liquidación impugnada, por todo el tiempo transcurrido desde la fecha de la interposición del Recurso. La anterior disposición, aun cuando a simple vista parece justa y lógica, desde el punto de vista procedimental no resiste el menor examen y podría afirmarse que es una de las menos felices de las que se han incluido en la Legislación venezolana durante muchos años, pues no constituye otra cosa distinta sino la incitación legislativa más descarada, en el sentido de que los contribuyentes deban necesariamente utilizar, por razones prácticas y económicas, el Recurso Contencioso-Fiscal, aun cuando no lo deseen, cosa sencillamente absurda y altamente lesiva tanto para los intereses del Fisco Nacional como para la estabilidad de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

EL RECURSO CONTENCIOSO-FISCAL

BREVE HISTORIA EN LA LEGISLACION VENEZOLANA

Desde la Constitución de 1925, en Venezuela se advierten algunos vestigios de un principio de elaboración de lo Contencioso-Administrativo. En efecto, en el artículo 120 se estableció que la Corte Federal y de Casación podría declarar la nulidad de los decretos o reglamentos que dictara el Poder Ejecutivo para el cumplimiento de las leyes cuando estos decretos alteraran el espíritu, la razón o el propósito de ellas. En otras palabras, se estableció la posibilidad de adelantar un Recurso Contencioso de anulación, contra actos administrativos, generales o individuales, dictados por el Presidente de la República. Después, en la Ley Orgánica de la Corte Federal de 1953, dentro de sus atribuciones fijadas por el artículo 7º, se le otorgaron a ella, en los ordinales Octavo, Noveno, Décimo y Décimo Primero, respectivamente: declarar la nulidad de todos los actos del poder público que sean violatorios de la Constitución Nacional, así como la de aquellos a que se refiere el artículo 41 de la misma, cuando ello no fuere atribuido por la Ley a otra autoridad; conocer en juicio contencioso de las acciones y recursos por abusos de poder y otras ilegalidades de las resoluciones ministeriales y en general de actos de la autoridad administrativa, en cualquiera de sus ramas nacionales, estatales y municipales, sin perjuicio de que la ilegalidad del mismo acto pueda oponerse siempre como excepción, salvo que la Ley disponga lo contrario; declarar la nulidad total o parcial de las leyes nacionales y estatales y de las de ordenanzas o acuerdos municipales, cuando colidan con la constitución de la República, declaración que se limitará al párrafo, artículo o artículos en que aparezca, la colisión, salvo que esto sea de tal importancia, por su conexión con lo demás que, a juicio de la Corte, su nulidad acarree la de todo acto legislativo, y declarar la nulidad de los decretos o reglamentos que dicte el poder ejecutivo para la ejecución de las leyes, cuando alteren su espíritu, propósito o razón. Como puede apreciarse, dentro de estas atribuciones que se han señalado, habían sido conferidos a la Corte las de conocer del Recurso Contencioso-Administrativo. Extinguida la Corte Federal por virtud de la constitución promulgada el 23 de enero de 1961, esa Carta Fundamental, en su disposición transitoria Décima Quinta, integró a la Corte Suprema de Justicia para lo que faltara del período constitucional respectivo con los vocales de la Corte Federal y de Casación y dispuso que, mientras se dictara la Ley Orgánica

de la Corte Suprema de Justicia, la Corte actuaría dividida en tres salas autónomas, denominadas Sala Político-Administrativa, Sala de Casación Civil Mercantil y del Trabajo y Sala de Casación Penal, que la Primera de dichas salas estaría integrada por los vocales que lo eran de la Corte Federal y ejercería las atribuciones que la legislación vigente confiere a ésta, y las que establecen los ordinales 2º y 4º al 9º del artículo 215 de la Constitución. En otras palabras, mediante la citada disposición transitoria, la Constitución Nacional, que había creado la Corte Suprema de Justicia, dispuso que se integrara con los vocales de las Cortes Federal y de Casación y que la Sala Político-Administrativa continuara desempeñando las atribuciones de la Corte Federal. El artículo 206 de la vigente Constitución dice:

“La jurisdicción Contencioso-Administrativa corresponde a la Corte Suprema de Justicia y a los demás Tribunales que determine la Ley.

Los órganos de la jurisdicción Contencioso-Administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración, y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa”.

De lo anterior se advierte, de manera definitiva, que se aproxima la creación orgánica de Tribunales Judiciales especiales de lo Contencioso-Administrativo, continuándose, de esta manera, la tendencia del país en el sentido de que sea el poder judicial el que conozca de todos los recursos Contencioso-Administrativos, entre ellos el Contencioso-Fiscal que, como es bien sabido, sí pertenece a la naturaleza del contencioso de anulación, no obstante guarda características propias que destacaremos más adelante.

(Continuará)

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

Año V, Número 25, Volumen V, Julio-Agosto de 1968.

Sentencias - 1 al 4

1.—No. 23.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. RAFAEL JOSE CALDERA FINOL.—(CASO: FRANCISCO PICK).—SIN LUGAR.—30 DE MAYO DE 1968.

PRESCRIPCION

Efectos de acto interruptivo

"El recurrente opuso la prescripción extintiva correspondiente al ejercicio del año de 1959, en atención a que desde el 29 de febrero de 1960, último día del lapso establecido reglamentariamente para declarar, hasta el 4 de mayo de 1965, fecha en que fué levantada el acta N° HIR-310-295, transcurrió un período mayor de cinco años, que era el requerido por la Ley aplicable al caso, en su artículo 90, para que se cumpliera la prescripción.

El Tribunal observa que la planilla N° 301499, liquidada bona-fide, con base en la declaración de rentas del contribuyente, presentada el 29 de febrero de 1960, está fechada el 11 de mayo del mismo año, y una de sus porciones, la primera, fué pagada en el Banco Central de Venezuela, el 11 de julio de 1960.—Esa planilla (primera porción), corriente al folio 19, del expediente N° 42, contiene la suma declarada por sueldos para el año de 1959, de donde el monto por tal concepto se tomó en cuenta para la liquidación correspondiente.

Igual comentario hace el Tribunal respecto a la segunda porción de la planilla (folio 20, expediente N° 42), que aparece cancelada el 12 de noviembre de 1960.

El problema, en consecuencia, se reduce a examinar y decidir, si con la liquidez de la planilla y en relación con las fechas de su pago, y está ajustado a derecho el alegato de la representación fiscal o si el término de la prescripción se cumplió, como aduce el recurrente, desde el 29 de febrero de 1960, hasta la fecha de levantamiento del acta fiscal, sin que durante el intervalo se hubiese interrumpido el lapso de otra manera idónea.

Nuestra Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, y en sentencia de 15 de julio de 1964, confirmada por otra de 19 de octubre del mismo año, al referirse a la materia, distingue entre los impuestos causados durante cierto ejercicio y los impuestos causados y liquidados, aún en forma parcial. Expresa la sentencia que cuando el contribuyente ha omitido su declaración para determinado ejercicio o algunas de sus rentas, la prescripción comienza a correr, a partir del último día del

lapso en que ha debido presentar su declaración. La prescripción, según el criterio de la Corte, puede ser interrumpida por cualquier requerimiento formal de la Administración hecho al contribuyente, por las investigaciones fiscales que la Administración ordene y consigne formalmente en las respectivas actas fiscales y, principalmente, por la expedición de la planilla de liquidación. Cualquiera de esos tres medios, afirma la Corte, interrumpe de manera general y absoluta, la prescripción que de los derechos del Fisco haya empezado a correr. La planilla, en concepto de la Corte, al tiempo que interrumpe la prescripción de los derechos del Fisco, o sea, la obligación abstracta de pagar el impuesto establecido en la Ley, abre a partir de la fecha en que su pago se hace exigible, el término de la prescripción de la obligación concreta de pagar el impuesto liquidado.

Conforme a la anterior sentencia, con la planilla liquidada, no sólo se manifiesta la voluntad del Fisco de hacer valer sus derechos en cuanto a los rubros a que la planilla se refiere, sino que su acción se extiende hacia la interrupción de la prescripción de cualquier derecho que pueda pertenecer al Fisco en relación con el ejercicio económico a que la planilla se concreta.

De la aplicación de esa jurisprudencia, que el Tribunal acata, al caso controvertido en autos, encontramos que la planilla N° 301499, de fecha 11 de mayo de 1960, contiene la liquidación del impuesto sobre las rentas declaradas por el contribuyente para el año de 1959, uno de cuyos rubros, como antes se dijo,

se relaciona con los sueldos acusados. Pagada la última porción de la planilla el 2 de noviembre de 1960, es claro que el acto administrativo de la liquidación, produjo la interrupción de la prescripción que empezó a correr desde el último día en que reglamentariamente correspondía declarar al contribuyente. Hecho el pago de la segunda porción de la planilla en la citada fecha, con lo cual el contribuyente reconoció y afirmó la obligación de pagar emanante de su propia declaración y de la correlativa voluntad del Fisco de hacer valer sus derechos y concretada en la planilla, se ha de concluir que hasta la fecha del levantamiento del acta fiscal N° HIR-310-295, el 4 de mayo de 1965, no transcurrió el lapso necesario para prescribir. En consecuencia, la prescripción de la planilla de liquidación N° 401545, de fecha 10 de mayo de 1965, que como defensa previa opuso el recurrente, la considera el Tribunal improcedente. Así se declara".

INDEMNIZACIONES DEL TRABAJO:

Concepto para exención:
Cesantía:

"El ordinal 5° del artículo 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al caso de autos, declara exentas las indemnizaciones que reciban los trabajadores o sus beneficiarios con ocasión del trabajo. El texto legal es de meridiana claridad en cuanto a que no toda prestación está exenta, sino solamente las que tengan carácter **indemnizatorio**, es decir, de resarcimiento de un daño o

perjuicio y producidas con ocasión del trabajo.

Atendiendo a principios inmanentes en todas las legislaciones, como los de la buena fé, la lealtad en los contratos, los que prohíben el dolo, el fraude o torpeza, nuestro Código Civil consagra el resarcimiento en el artículo 1.185, cuando dice: "El que con intención o por negligencia, o por imprudencia, ha causado un daño a otro, está obligado a repararlo. Debe igualmente reparación quien haya causado un daño a otro, excediendo, en el ejercicio de su derecho, los límites fijados por la buena fé o por el objeto en vista del cual le ha sido conferido ese derecho".

Para realizar la reparación a la víctima, o al perjudicado con el daño, o para restablecer el equilibrio alterado, volviendo a la situación anterior o deshaciendo en lo posible sus efectos, se han establecido diferentes fórmulas y que en el caso que nos ocupa, debemos analizar conforme a la legislación laboral, desde luego que como **indemnización por cesantía**, pagada a un trabajador, se alega el beneficio de la exención de impuesto.

La institución de la cesantía, incorporada a la Ley del Trabajo en el año de 1947, respondiendo a principios de protección y previsión sociales que para entonces ya estaban consagrados en la legislación de otros países, persigue fundamentalmente, como se desprende de la Exposición de Motivos de la reforma de la Ley, la protección a la estabilidad en el empleo, mediante un sistema tarifario de pagos en los términos que prevé la

Ley en su artículo 39, para compensar el perjuicio producido por un despido injusto o por la realización de ciertos hechos o conductas del empleador y conducentes al mismo objeto: la ruptura intempestiva de la relación laboral.

Siendo esa la intención del legislador cuando creó el instituto, resulta indudable su carácter indemnizatorio e impropia la designación de auxilio, con el que la Ley lo distingue. "La obligación que envuelve, de reparar el daño causado por la injustificada pérdida del trabajo, destaca, sin duda, el acento propio de la institución", comenta el especialista en la materia Dr. Rafael Alfonso Guzmán, en su obra "Estudio Analítico de la Ley del Trabajo", página 537, y quien al propio tiempo, critica la opinión que excluya respecto de ella, como de la prestación por antigüedad, "los fines de tutela y previsión sociales, innatos, consustanciales de todas las instituciones de Derecho del Trabajo".

En este orden de ideas, preciso es considerar si el pago por cesantía, está exento sólo en los términos que la Ley del Trabajo indica, o si, reconocido contractualmente, sin haberse dado el presupuesto del daño o perjuicio, es decir, sin que medie la ruptura intempestiva e injusta de la relación laboral, puede ser considerado un resarcimiento y como tal, exento a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En nuestro país, la doctrina administrativa del trabajo ha sido contradictoria en la materia. En efecto, en dictamen de la Consultoría Jurídica del Ministerio

del Trabajo, N° 348 de fecha 4 de julio de 1958, se asienta que la prestación por cesantía no puede reconocerse por contrato para ser pagada anticipadamente o por anualidades vencidas, por la finalidad específica que se ha perseguido con ella al consagrarla en la Ley, que no es otra que la de impedir que el trabajador quede en la inopia. En dictamen N° 170 de 25 de mayo de 1964, se sostiene que es posible su pago, pues tanto ella como la antigüedad constituyen expectativas de derechos en favor de los trabajadores, en el sentido de estar condicionadas a la realización de los presupuestos de hechos necesarios para su nacimiento y adquisición. Tales presupuestos son por una parte, el tiempo de servicios o la antigüedad de los servicios prestados; y por la otra, las causas o motivos que originan la ruptura del contrato de trabajo. **Producidas dichas circunstancias** (subraya el Tribunal), las indemnizaciones legales señaladas dejan de ser expectativas y se transforman y adquieren el carácter de derechos exigibles. "Y en dictamen del mismo Despacho, N° 167, de 1° de junio de 1965, al firmar que las indemnizaciones por disolución del contrato no pueden estar comprendidas en el concepto del salario, expresa además: "Si se admitiera que las indemnizaciones por disolución del contrato pudieran irse pagando en forma adelantada y en los mismos plazos en que se paga el salario, perderán su finalidad y se burlaría el legislador que no es otra sino la de evitar que el trabajador, al disolver el contrato por las causas previstas en la Ley o en el convenio, se encuentre des-

amparado". (Síntesis de Jurisprudencia Administrativa, 1951-1961, Ministerio del Trabajo, página 378; Memorias del Ministerio del Trabajo, Consultoría Jurídica, Años 1964 y 1965, páginas 67 y 106, respectivamente).

De conformidad con lo expuesto y respetando la tendencia actual de la jurisprudencia administrativa, que convalida el reconocimiento que en contratos colectivos se viene haciendo del beneficio, como derecho adquirido para ser pagado independientemente de la causa de la ruptura de la relación, debemos considerar que ya no podría sostenerse el carácter indemnizatorio con el que en principio lo revistió la Ley del Trabajo y del cual goza el trabajador aún en el caso de que pase a desempeñar de manera inmediata otra actividad remunerada; beneficio tal que se limitó en su máxima cuantía temporal, sólo por que ya había sido prevista con anterioridad la prima de antigüedad y no quería el legislador en el momento, recargar la economía de pequeños y medianos empresarios o patronos. (Rafael Alfonso Guzmán, Obra citada, página 541).

Al desaparecer por su pago adelantado el concepto específico del **impropiamente llamado auxilio de cesantía**, nos encontramos con que la Ley de Impuesto sobre la Renta lo que expresamente exceptúa, son precisamente las "indemnizaciones", que, por su misma definición, son las reparaciones de un daño o perjuicio, con su complemento de que se produzcan con ocasión del trabajo y pagadas a los trabajadores o a sus beneficiarios.

No surge ese carácter, evidentemente, cuando de expectativa de derecho pasa a ser "realidad económica cierta" que ingresa al patrimonio del trabajador por períodos preestablecidos contractualmente, independientemente de si se produce o no la extinción del contrato, de si se produce o no un daño o un perjuicio.

Concretada la exención del ordinal 5º del artículo 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta a las indemnizaciones producidas con ocasión del trabajo y desprovista el beneficio cuando se le reconoce como derecho adquirido para su pago en los términos que se han dejado expuestos, la conclusión obligada es que las sumas que en el caso de autos le fueron pagadas al recurrente por concepto de cesantía, no resultan exentas de impuesto. Así se declara.

No quiere pasar por alto el Tribunal la consideración de que la Ley de Impuesto sobre la Renta al crear la exención tomó en cuenta que la reparación o compensación de un daño o perjuicio, en verdad no se producía un enriquecimiento; y que, como lo expresa la Exposición de Motivos de la primitiva Ley, por razones de conveniencia social, fueron eximidas del pago del impuesto,

2.—No. 24.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. JESUS HERRERA VILLAMEDIA-NA.—DE 30 DE MAYO DE 1968.—CON LUGAR.—(CASO: OWENS ILLINOIS DE VENEZUELA).

MULTA: Ilegalidad.

"Ahora bien, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la infracción fis-

"Las indemnizaciones que reciben los trabajadores o sus herederos por razón de muerte, enfermedad o cualquier otro accidente ocurrido con ocasión de los trabajos". Las siguientes leyes, con excepción de la de julio de 1955, mantienen con ligera variante, el mismo principio. Por lo que en cada caso y con vista de los antecedentes y de las características de los pagos hechos con ocasión del trabajo, a los fines fiscales habrá de analizarse si tienen el carácter indemnizatorio, independientemente de la denominación que las partes les atribuyan en su contrato".

MULTA: Improcedencia por error en calificación

"En cuanto a las multas de que ha sido objeto el contribuyente, en razón de los aumentos de rentas derivados de la fiscalización, el Tribunal no considera procedente su aplicación, por apreciar que el contribuyente al declarar la renta incurrió en un error de calificación, y esta situación está prevista en el numeral del artículo 56 de la Ley de 1958, vigente para el ejercicio cuestionado. Así se declara".

cal, es evidente que las facultades de la Administración para sancionar las contravenciones son facultades regladas pues los estatutos legales y reglamentari-

rios no se les han concedido en forma discrecional.

El artículo 69 de la Ley aplicable previene que "las multas que se establecen en esta Ley serán aplicadas y cuidadas por los funcionarios a quienes compete la fiscalización y liquidación del impuesto, en los términos que prescribe el Reglamento, el cual dispondrá también lo concerniente a la recaudación de dichas multas" y que "en la aplicación de las multas se tendrán en cuenta cualesquiera circunstancias que atenúen o agraven la infracción". De modo que corresponde a este Tribunal decidir si la actuación administrativa al aplicar la multa que se ha recurrido, impuesta en las circunstancias traídas a los autos, examinadas en la parte narrativa de este fallo, estuvo revestida de legalidad. De acuerdo con el texto de la resolución administrativa que corre inserta en autos, la sanción impuesta a la recurrente por no haber satisfecho oportunamente el requerimiento de los fiscales de los cuadros de depreciación, según la Administración es la prevista en el artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 66. Cualquier otra infracción a las disposiciones de esta Ley o de las normas reglamentarias, se penará con multa de cien a diez mil bolívares (Bs. 100,00 a Bs. 10.000,00)".

Como bien se puede apreciar de su texto, la anterior norma establece una sanción para infracciones a disposiciones legales y reglamentarias, que no aparezcan especialmente consideradas como ta-

les en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, es decir, que cualquier otra contravención del contribuyente a deberes formales distintos de los expresamente tipificados en el Capítulo "de las penas" del estatuto impositivo especial, debe caer bajo el imperio de esta previsión. Siendo esto así necesario es entonces determinar si la conducta del recurrente al no presentar oportunamente el "cuadro de depreciación" de activos permanentes dentro del proceso de ejecución de la fiscalización que se le estaba efectuando, constituye realmente un acto voluntario contrario a la normativa, viciado de antijuricidad.

En el Capítulo relativo a "La fiscalización y reglas de control fiscal", se establece muy claramente que los contribuyentes están obligados a llevar libros de contabilidad, a conservar los comprobantes respectivos y a exhibirlos a los funcionarios. La prueba testimonial no desvirtuada del señor Uric Wilkie a que se ha hecho antes referencia en este fallo y la inspección ocular practicada por el Juez del Municipio Los Guayos, del Estado Carabobo, cuyos resultados aparecen al folio 32 de este expediente, son suficientes a juicio de este Tribunal, para demostrar que la recurrente lleva en efecto un Mayor Auxiliar de Activos Fijos el cual fue exhibido a los funcionarios de la fiscalización junto con la documentación correspondiente, siendo que por otra parte no aparece que se hubiere opuesto a la revisión o la hubiera interferido, o se hubiera negado a colaborar con ellos. Antes por el contrario, en el expediente aparecen consigna-

das en ciento siete (107) folios útiles los "cuadros" en cuestión (pieza N° 2), sin duda producto de un laborioso trabajo que evidentemente la Ley ni el Reglamento le han impuesto al contribuyente objeto de investigación, ni mucho menos para que lo "suministre" dentro de término alguno como condición jurídica para gozar del derecho de deducir una cantidad razonable para atender a la depreciación de activos permanentes invertidos en la producción de la renta. Por consiguiente, no siendo antijurídica la conducta del contribuyente, a juicio de este Tribunal, la actuación de la Administración Seccional de la III Cir-

cunscripción, Valencia, que se ha impugnado, por virtud del principio *nullum crimen nulla poena sine lege* que rige también *mutatis mutandi* en el Derecho Tributario, es desde todo punto de vista ilegal e improcedente y así se declara.

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 y nula, sin ningún efecto, la planilla N° 60544 de fecha 18 de octubre de 1965, expedida por la Administración Seccional de III Circunscripción, Valencia, a cargo de la recurrente".

3.—No. 25.—DEL TRIBUNAL SEGUNDO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. FELIX HUGO MORALES MORALES.—DE 1° DE JULIO DE 1968.—PARCIALMENTE CON LUGAR.—(CASO: CONTINENTAL EMSCO).

DOMICILIO DE COMPAÑÍAS DE SEGUROS

"Ambas partes están de acuerdo en la plena aplicabilidad de la obligación legal de retener el impuesto sobre las primas de seguro pagadas a compañías domiciliadas en el exterior, con la consecuencia para quien no cumpla dicha obligación, de perder el derecho a la deducción de las primas de seguros pagadas, al tenor de lo dispuesto por el párrafo tercero del numeral 8° del artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 26 de julio de 1955, y del 19 de diciembre de 1958, aplicables al caso.

En lo que no hay acuerdo es en cuanto a que algunas de las compañías beneficiarias de primas de seguro estén domiciliadas en el país. La representación fiscal en el acto de informes, alega que "la contribuyente no ha comprobado tal aseveración a lo largo del proceso" y el representante de la recurrente sostiene al contrario que "los documentos constitutivos e inscripciones pertinentes constan en autos" refiriéndose a las compañías National Union Fire Insurance Company of Pittsburgh C.A. y St. Paul Fire and Marine Insurance Company.

Por su parte el Tribunal observa que a los folios 64 a 67 del expediente N° 54

constan sendas copias certificadas de la inscripción en la Superintendencia de Seguros de las Compañías susodichas, correspondiendo la inscripción N° 8 de fecha 6 de mayo de 1940 a la National Union Fire Insurance Company, y la N° 31 del 31 de julio de 1952, a la Saint Paul Fire and Marine Insurance Company. Como por otra parte la referida inscripción en la Superintendencia de Seguros requiere impretermitiblemente, al tenor de lo dispuesto por el artículo 4º de la Ley sobre Inspección y Vigilancia de Empresas de Seguros, la constitución legal en Venezuela conforme al Código de Comercio, de la compañía que aspire a la inscripción, el Tribunal concluye que efectivamente las susodichas compañías National Union Fire Insurance Company y Saint Paul Fire and Marine Insurance Company, están domiciliadas en el país, según lo dispuesto por el artículo 354 del Código de Comercio".

CARGA DE LA PRUEBA EN PAGOS

"Pero, por otra parte, encuentra que en el texto de las Actas Fiscales recurridas no consta en ninguna de ellas, que los pagos objetados por ser hechos a compañías no domiciliadas en el país, lo hayan sido concretamente a la National Union Fire Insurance Company of Pittsburgh, PA. o a la Saint Paul Fire and Marine Insurance Company. La recurrente a quien según jurisprudencia reiterada corresponde la carga de la prueba, ha debido probar que los asientos

que constan en el anexo de las actas por el concepto objetado, correspondían a pagos hecho a tales o cuales compañías ; y una vez probado esto, demostrar que alguna o algunas de esas compañías estaban domiciliadas en el país. No habiéndolo hecho, el reparo fiscal queda firme; y así se declara".

GASTOS: Territorialidad (Seguro Americano)

Segundo reparo objeto del recurso:

De igual manera una motivación única ha sido estampada en todas las actas fiscales recurridas, cuyo texto es el siguiente:

"Cantidad pagada por concepto de gastos causados en el exterior a los cuales se opone el principio de la territorialidad de la renta".

En el Anexo N° 1 de las susodichas Actas se especifican los reparos formulados, tomando para ello los textos escritos de los propios libros de la contribuyente, destacando los siguientes conceptos con los cuales no está de acuerdo la contribuyente recurrente:

1º) Pagado por concepto de contribuciones al Plan de Retiro, contratado con la Equitable Life Assurance Society, según nota de débito de la casa filial de Dallas:

Acta N° IF. 83 ...	Bs. 3.408,71
Acta N° IF. 84 ...	Bs. 7.825,73
Acta N° IF. 86 ...	Bs. 32.004,75
Acta N° IF. 87 ...	Bs. 21.314,45

2º) Pagado por concepto de contribución complementaria al Plan de Re-

tiro, según nota de débito del casa filial de Dallas:

Acta Nº IF. 84 ... Bs. 16.556,76
Acta Nº IF. 86 ... Bs. 23.473,17
Acta Nº IF. 87 ... Bs. 26.789,85

3º) Pagado por concepto de Seguro Social Americano, según nota de débito de la casa filial de Dallas:

Acta Nº IF. 84 ... Bs. 6.471,71
Acta Nº IF. 86 ... Bs. 5.745,90
Acta Nº IF. 87 ... Bs. 6.147,93

Para fundamentar su impugnación, la recurrente sienta las siguientes razones en su escrito de recurso:

Los fiscales "confunden la causación del gasto con el lugar donde se efectúa el pago".

"En efecto el pago se realiza en el exterior pero la causación del gasto ocurre dentro del territorio nacional, y cumplen con el requisito de territorialidad exigido por el ordinal 8º del artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que dichas erogaciones fueron realizadas en ejecución de relaciones jurídicas de trabajo, las cuales surten su efecto en Venezuela, son beneficios sociales de que gozan los trabajadores extranjeros al prestar servicios a mi representada en Venezuela".

"Si fuera correcta la argumentación de los señores fiscales darían igual tratamiento a los sueldos en dólares de los trabajadores extranjeros laborando en Venezuela puesto que tales pagos se efectúan en el extranjero o se depositan en

las cuentas corrientes de esos señores en el exterior, sin consideración del sitio donde se ejecuta la actividad generadora de los ingresos que perciben los trabajadores".

"Tanto la remuneración como las contribuciones a los planes de retiro y al seguro social norteamericano son beneficios derivados del contrato de trabajo prestado en el país; éste es su causa y ésta ha sido reconocida tácitamente por los señores fiscales, ya que su reparo se fundamenta en la no territorialidad del gasto".

En el acto de informes, la recurrente amplía sus argumentos en la siguiente forma:

"Según la tesis fiscal tales pagos los considera como causados en el exterior a los cuales se opondría el principio de la territorialidad de la renta".

Ese criterio fiscal es evidentemente erróneo. La causación del gasto, en cada uno de los casos reparados, ha ocurrido dentro del territorio nacional y se refiere, concretamente, a una relación jurídica que se cumple y ejecuta en Venezuela. A este respecto, el reparante fiscal no ha producido ningún argumento ni objeción. Tan sólo alega un supuesto principio de "territorialidad de la renta", sin asomo de asidero jurídico".

"La jurisprudencia corrobora, por lo demás, el punto de vista legal que sostiene mi poderdante".

"Así, por ejemplo, en sentencia de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, de 25 de abril de 1951 se dice que "gastos hechos en el país" quiere decir "causados en el país" siendo indi-

ferente el lugar donde se haga el pago. Y, en el mismo sentido, se pronunció el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en su fallo N° 94, de 12 de mayo de 1961".

"Cabe también advertir que tanto la materia impositiva, como la laboral, son de eminente orden público, tanto nacional como internacional, dimanando de la soberanía interna. Así pues, no hay lugar a duda que al cumplirse la relación de trabajo en el ámbito nacional, se aplica la ley venezolana que, como he dicho sólo condiciona a que el gasto sea hecho en el país para que proceda la plena aplicación de nuestra legislación. Así ha procedido, en pleno acatamiento a las normas y principios legales mi representada. Los reparos formulados carecen, por consiguiente, de fundamento jurídico y deben ser declarados improcedentes".

El Tribunal para decidir distingue entre los dos primeros conceptos, o sea, los pagos por contribuciones al Plan de Retiro, y lo pagado por concepto de Seguro Social Americano.

Por lo que respecta al primer caso, lo pagado a la Equitable Life Assurance Society, es evidente que se trata de un gasto hecho en el exterior, cuya causa inmediata está igualmente en el exterior ya que el contrato que le dió origen se firmó en el exterior y la Compañía que asume la obligación del Plan de Retiro está igualmente domiciliada en el exterior. Esa obligación que asume la compañía perceptora del pago, es la causa determinante de éste. No importa que la causa remota del beneficio que recibe

el empleado esté en Venezuela, ya que es en el país donde se cumple y ejecuta la relación jurídica entre patrono y trabajador; en realidad este argumento tendría fuerza si aquel pago se hiciera en concepto de remuneración adicional al empleado, y se tratara de decidir si tal pago es deducible como tal pago es deducible como tal remuneración; no importaría que el pago se haga en el exterior, ya que tal remuneración se habría devengado, se habría causado en el país.

Pero lo que se trata de decidir no es la deducibilidad de una remuneración, por los pagos por concepto de seguros de los empleados extranjeros, ni tampoco para empleados nacionales. De lo que se trata es de resolver si esa especie de seguro que paga la empresa, será deducible al contratarlo con entidades domiciliadas en el exterior, teniendo en cuenta que dichos pagos por concepto de Plan de Retiros serían gastos generales que no tienen el carácter de sueldos o remuneraciones adicionales para el empleado. Dentro de tal supuesto es evidente para el Tribunal, que la causa inmediata de tal gasto para la compañía recurrente, es el contrato celebrado en el exterior, la Equitable Life Assurance Society, en virtud del cual esta última compañía asume las obligaciones del susodicho Plan de Retiro. Desde tal punto de vista dichos gastos resultan hechos totalmente fuera del país, y por consiguiente, no deducibles. Y así se declara.

Por lo que atañe a los pagos por concepto de Seguro Social Americano, el Tribunal considera aplicable la jurisprudencia ya establecida en la materia,

según la cual la causa eficiente o determinante de dicha erogación es la aplicación de un estatuto legal extranjero; que la erogación cuestionada corresponde, además, a una "contribución" en sentido técnico fiscal propio, exigida por un Estado extranjero a la recurrente, al paso que según nuestra legislación sólo pueden deducirse a las contribuciones cualesquiera que ellas sean, con excepción del Impuesto sobre la Renta, siempre que ellas estén marcadas con la característica imprescindible de su territorialidad, al tenor de lo dispuesto por el numeral 2º del artículo 12 de la Ley y el artículo 57 de su Reglamento. (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, del 15 de octubre de 1963)".

ACTA: Ilegalidad por falta de motivación

"Según el artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la

Renta "el acta deberá contener una exposición razonada de los motivos y resultados de la actuación fiscal". Es indudable para los juzgadores que la motivación arriba transcrita según la cual se modifica dicha vida "a veinte años de duración, término que razonablemente se admite en tales casos", no es, ni con mucho, "una exposición razonada de los motivos y resultados de la actuación fiscal" en materia tan especializada como es la relativa a la fijación de la vida útil probable de activos permanentes. Son tan diversos y tan complicados los factores que pueden y deben tomarse en cuenta a tal efecto, cuyo contenido, por otra parte, debe ser comunicado al contribuyente para asegurar su derecho de defensa, que el Tribunal juzga que tal motivación es insuficiente, y en consecuencia, que el Acta Fiscal en el susodicho aspecto resulta afectada de ilegalidad; y así se declara".

4.—No. 355.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DEL 5 DE MARZO DE 1968.—PONENTE, DR. PEDRO ELIAS DOMINGUEZ SANCHEZ.—SIN LUGAR.—(CASO: COMERCIAL GAMA S.A.).

HISTORIA DEL CASO

"La contribuyente C. G. S.A., sociedad mercantil anónima, con domicilio en Caracas, presentó el día 9 de abril de 1963, su declaración de rentas para el ejercicio coincidente con el año civil de

1962, reportando un beneficio neto en la cédula mobiliaria de Bs. 113.000,00. La Administración del Impuesto sobre la Renta, libró con fecha 15-4-63 y bajo el N° 103.631 la correspondiente planilla de liquidación, con monto de bolívares 21.343,00 en la que además de los im-

puestos cedular y complementario que suman Bs. 19.380,00, se incluye una multa de Bs. 1.963,00 aplicada con arreglo a lo previsto por el artículo 59 de la Ley de la materia entonces vigente, según resolución N° 2.700, del 15-4-63.

En virtud de apelación interpuesta contra la citada planilla, para ante este Tribunal, en escrito del 26-4-63, la Oficina Administradora del Impuesto remitió el respectivo expediente con Oficio N° HIR-300-871, de fecha 4-5-64, al que por auto de fecha 16 de julio de 1964 se dió entrada, se declaró abierta a pruebas la causa, previas las notificaciones legales y se designó ponente a quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

El lapso probatorio transcurrió sin que las partes ejercieran el derecho de promoción y el 29-10-64 tuvo lugar el acto de informes al que comparecieron ambas partes; el Fisco Nacional estuvo representado por el Dr. Marco Ramírez Murzi, Abogado-Fiscal adscrito a la Administración General del Impuesto sobre la Renta y la recurrente por el Dr. O.P.A.; cada parte consignó conclusiones escritas en tres (3) folios útiles. El Tribunal dijo "Vistos" y previo el cumplimiento de los trámites legales, pasa a dictar su fallo.

I

La declaración de rentas que dió lugar a la planilla de liquidación recurrente, fue acompañada por la apelante de un escrito cuyo tenor es el siguiente:

"C.G., desde la fecha de su constitución hasta el 31-12-62, no tuvo más actividad económica que la constitución de una hipoteca a su favor por el Sr. H.P.C., según documento registrado ante el Registrador Subalterno del Distrito Sucre del Estado Miranda el 30 de julio de 1958, bajo el N° 19, folio 73, del protocolo 1°. El nombrado deudor hipotecario no efectuó el pago de los correspondientes intereses, pero como en el acta de remate, llevado a efecto el 1° de octubre de 1962, ante el Juzgado Primero de Primera Instancia en lo Civil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, se adjudicó dicho inmueble a la acreedora hipotecaria, es decir, a la Comercial G., por la cantidad de CUATROCIENTOS SESENTA Y TRES MIL BOLIVARES (Bs. 463.000,00) de los cuales TRES-CIENTOS MIL BOLIVARES (Bs. 300.000,00), correspondían al capital dado en préstamo y CINCUENTA MIL (Bs. 50.000,00) al monto de honorarios y costas procesales, se declara como renta la diferencia entre la postura que sirvió de base a la adjudicación y la cantidad de TRESCIENTOS CINCUENTA MIL BOLIVARES (Bs. 350.000,00), (suma del capital, honorarios y costas procesales). En consecuencia, resulta una renta gravable de CIENTO TRECE MIL BOLIVARES (Bs. 113.000,00) de los cuales CUARENTA Y CINCO MIL BOLIVARES (Bs. 45.000,00), correspondían a un lapso posterior al Decreto N° 580 de 30-6-61 que estableció el gravamen de seis por ciento (6%) para las rentas hipotecarias y SESENTA Y

OCHO MIL BOLIVÁRES (Bolívares 68.000,00), a un lapso anterior al referido Decreto, razón por la cual consideramos que esta última cantidad debe ser gravada al tres por ciento (3%) y no al seis por ciento (6%)".

Asimismo, tanto en su escrito recurso, como en la oportunidad de informes, insiste acerca del punto de vista sustentado originalmente, en efecto, en el primero sostiene: "El impuesto cédular, liquidado a cargo de mi representada se computa a razón del seis por ciento (6%) sobre la integridad de la renta declarada, pero es el caso que hasta el 30 de junio de 1961, fecha en que entró en vigencia el Decreto N° 580, la cuota de gravamen cédular sobre rentas mobiliarias era de tres por ciento (3%)".

"Al liquidar el impuesto complementario progresivo la Administración también incurrió en el error de aplicar a la integridad de la suma declarada la tarifa especial para sociedades anónimas establecida en el artículo 3° del mismo Decreto N° 580, tarifa que sólo ha debido ser aplicada a la renta obtenida entre la fecha en que entró en vigencia el Decreto N° 580 y la fecha en que se efectuó el remate que dió origen a la renta declarada, ya que los intereses originados entre la fecha de la constitución de la hipoteca y la fecha de entrada en vigencia del tantas veces citado Decreto N° 580 deben ser gravadas de conformidad con la tarifa impositiva que en materia de impuesto complementario progresivo estuvo en vigencia hasta el 30 de junio de 1961".

En sus conclusiones escritas de informes, la apelante ratifica y amplía su argumentación en la forma que a continuación se transcribe: "Han subido a este Tribunal las presentes actuaciones, en virtud de la inconformidad de mi representada con la liquidación de impuesto (y multa) sobre la renta declarada como consecuencia de un préstamo que, por la cantidad de TRESCIEN-TOS MIL BOLIVARES (Bolívares 300.000,00) hizo ella al ciudadano G.P. según consta de documento protocolizado por ante la Oficina Subalterna de Registro del Distrito Sucre del Estado Miranda, el día 30 de julio de 1958, bajo el N° 19, folio 73, del Protocolo Primero, operación ésta que constituye la única actividad desarrollada por la empresa. A pesar de que en el documento del préstamo y constitución de garantía hipotecaria a favor de mi representada, se convino expresamente en que la cantidad de aquél causaría intereses a la rata estipulada, Comercial G., S.A. no percibió ninguna cantidad por este concepto, motivo por el cual hubo de proceder a la ejecución de la garantía, ejecución que se cumplió por ante el Juzgado Primero de Primera Instancia en lo Civil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda y la cual tuvo como consecuencia la adjudicación del inmueble dado en garantía a la ejecutante por la cantidad de CUATRO-CIENTOS SESENTA Y TRES MIL BOLIVARES (Bs. 463.000,00), según consta de la copia certificada del Acta de Remate que se agregó a este expediente".

"El precio o valor de la dicha adjudicación debía ser imputado a la compensación o pago de las cantidades adeudadas por el ejecutado a mi representada, en la siguiente forma: 1º) La cantidad de TRESCIENTOS MIL BOLIVARES al capital del préstamo; 2º) La cantidad de CINCUENTA MIL BOLIVARES a gastos de cobranza (ejecución) y 3º) La cantidad de CIEN TO TRECE MIL BOLIVARES al pago de los intereses insolutos según lo ya expresado".

"Es, por tanto, esta última cantidad la que viene a ser gravable por el impuesto sobre la renta y cuya forma de gravamen, precisamente, constituye el punto de discrepancia con la Administración General del Impuesto sobre la Renta. Con efecto, la Administración pretende gravar la totalidad de dicha cantidad aplicando la tarifa aumentada prevista en el Decreto N° 580 de 30-6-61, tanto a los efectos del impuesto cédular, como a los del impuesto complementario, siendo que algunas de esas cantidades se causaron, a favor de Comercial G., C.A., con anterioridad a la entrada en vigencia del expresado Decreto. Concretamente, como ya se alegó ante la Administración, de la suma global de los intereses SESENTA Y OCHO MIL BOLIVARES son imputables a mensualidades vencidas con posterioridad a la fecha de vigencia del Decreto, por lo que la Administración ha debido gravar distintamente a las dos "partidas en cuestión: la primera con la tasa del 3% para el impuesto cédular y la tarifa ordinaria para el complementario, y la segunda con la tasa del 6% (Decreto

580) y la tarifa especial aplicable a las sociedades anónimas para el complementario".

"A los fines de comprender la fundamentación teórica de lo antes expresado interesa fijar claramente el concepto de lo que la doctrina ha llamado el "hecho generador del impuesto" que no es otra cosa que la causa (hecho o conjunto de hechos) por la cual procede la aplicación del tributo, es decir, la causa del impuesto mismo que, como tal, "precede al nacimiento de la acreencia de (este) impuesto".

"El hecho que en última instancia determina la procedencia del gravamen es la obtención de una renta, a título de intereses, por la cesión del uso o del goce de una cantidad de dinero y como se sabe, los intereses son frutos civiles que se causan por el simple transcurso del tiempo, por manera que, aún cuando no exista el pago, existe un crédito para el beneficiario con un contenido económico".

"Pues bien, en el caso concreto, el hecho generador del impuesto, que no la acreencia de impuesto, concepto diferente, es la existencia del crédito que deriva del pacto de intereses en conjunción con el transcurso de los plazos previstos para la determinación de los mismos, y es indudable que los causados y exigibles con anterioridad a la vigencia del Decreto 580 deben ser gravados conforme a lo dispuesto en las leyes vigentes para la época de su exigibilidad, pues precisamente el interés práctico más relevante en la determinación del hecho generador radica en que la tarifa apli-

cable para la determinación del impuesto a pagar viene dada por la fecha de aquél. (Sobre el hecho generador y sus consecuencias ha dicho Gaston Jeze: "El hecho generador del impuesto, para ciertos impuestos, es la exigibilidad del derecho de una persona a la entrega de ciertas sumas por razón del goce de ciertos bienes (rentas de acreencias, valores mobiliarios)"... "Para liquidar el monto de la deuda (de impuesto) de tal individuo a título de tal impuesto se aplicará la tarifa de impuesto fijada por la Ley en vigor para el día del hecho generador". Si ulteriormente la tarifa aumenta o disminuye poco importa").

"Los mismos razonamientos deben aplicarse a los efectos del cálculo del impuesto complementario".

Por su parte, la representación fiscal, en sus informes ante este Tribunal, mantiene el criterio de que la planilla recurrida fué liquidada con sujeción a los preceptos legales vigentes en la oportunidad de la obtención del enriquecimiento declarado, a cuyos fines expresa:

"Efectivamente, dicha contribuyente declaró en la cédula segunda una renta neta de Bs. 113.000,00 por concepto de intereses hipotecarios devengados en el período comprendido desde la constitución de la respectiva hipoteca, 30 de julio de 1958, hasta el 1º de octubre de 1962, fecha del acta de remate por la cual se adjudicó a la recurrente el inmueble hipotecario. Los intereses en cuestión, aunque devengados en el período mencionado, como puede observarse en el expediente, fueron percibidos en el ejercicio de 1962, en el cual se realizó

la referida adjudicación del inmueble hipotecado, y en dicho ejercicio fueron declarados y gravados dichos intereses con las tasas del impuesto cedular y complementario vigentes para tal ejercicio".

"Como puede comprenderse, en virtud del recurso de apelación a que nos referimos, ha querido plantearse un problema jurídico sobre la Renta ya que ella expresamente señala que las rentas de la cédula segunda son disponibles cuando son pagadas y, por otra parte, nuestro sistema impositivo consagra, entre otros, los principios de la anualidad del impuesto y la autonomía del ejercicio económico, por manera que rentas disponibles dentro de un mismo ejercicio no pueden gravarse, parte de ellas atendiendo a su disponibilidad y otra parte atendiendo a la fecha en que se produjeron los presupuestos impositivos del caso, de donde resulta evidente que la liquidación practicada sobre la declaración de renta de la contribuyente para el ejercicio de 1962 se ajusta a derecho y obedece a la pura y simple ejecución de un mandato expreso de la Ley, con respecto al cual no cabe ciertamente ninguna especulación doctrinaria, tendiente a desvirtuar lo que aparece del significado propio de sus palabras".

DISPONIBILIDAD: Cédula II

Planteado así el caso en examen, la controversia se reduce a determinar si los intereses devengados por la contribuyente constituyen en realidad materia gravable en su totalidad dentro del ejercicio 1-1-62 a 31-12-62, lo cual conduciría

a confirmar la planilla de liquidación objeto del presente recurso o si por el contrario, tales intereses deben ser gravados conforme a las normas impositivas vigentes en cada uno de los ejercicios corridos entre la fecha de la constitución de la hipoteca y la de su cancelación, en que también se produjo la de los intereses hasta entonces no pagados, en cuyo caso procedería la nulidad del acto administrativo de liquidación impugnado.

Se trata pues, en este caso de la ubicación en el tiempo de unos intereses devengados por la apelante en virtud de la concesión por ella de un crédito con garantía hipotecaria, los cuales, por su origen, están gravados conforme a las previsiones contenidas en el Capítulo III de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso cuestionado, que trata del impuesto sobre las rentas del capital mobiliario, en efecto, el artículo 7º, de dicha Ley establece: "Los enriquecimientos netos producidos por la cesión del uso o del goce de bienes muebles y por las regalías y demás participaciones análogas, estarán gravados con el impuesto...". Por otra parte, el Parágrafo Segundo del artículo 1º ejusdem, dispone: "Los enriquecimientos netos a que se refieren los capítulos II, III, VII, VIII y X, se consideran disponibles para el contribuyente en el momento en que son pagados, y los que están comprendidos en los capítulos IV, V, VI y IX desde que se realizan las operaciones que los producen. Los abonos en cuenta se consideran como pagos, salvo prueba en contrario".

Esta norma viene a regular uno de los requisitos fundamentales que para la gravabilidad de la renta exige el artículo 1º de la Ley, como es el de su disponibilidad y al respecto establece el criterio de la percepción para las comprendidas dentro del capítulo III, o cédula mobiliaria, donde precisamente están gravados los intereses producidos por capitales dados en préstamo, no computables dentro del capítulo IV.

De modo que lo fundamental en esta controversia se concreta a la determinación del momento en que las rentas de la contribuyente se consideran disponibles. La apelante afirma que sus rentas, que son intereses provenientes de un crédito concedido con garantía hipotecaria, cuya naturaleza no se discute, son gravables conforme a las tarifas proporcional y complementaria vigentes en la oportunidad en que se causaron, en cambio el Fisco sostiene que la gravabilidad ocurre en la época en que dichos intereses fueron disponibles.

Los intereses a que se contrae el presente juicio ingresaron al patrimonio de la contribuyente apelante en el curso del año 1-62 (octubre de dicho año), o sea en ocasión de su pago y esta viene a ser por imperativo legal (artículo 1º, Parágrafo segundo), la oportunidad para ingresar al Estado lo que a éste corresponde en concepto del impuesto; ninguna razón de orden legal existe para pretender que la oportunidad del gravamen sea otra que aquella en que el beneficio llegó a poder de la contribuyente, pues mientras ésta no lo había recibido, sólo tenía una expectativa de

recibirlo y nada más, mientras tanto el Fisco no podía requerir, como en efecto no lo hizo, la carga Fiscal impuesta por la Ley, ya que en nuestro sistema impositivo el gravamen a la renta no sólo está referido a las circunstancias que la producen, sino también a su disponibilidad y otras condiciones objetivas que determinan legalmente la gravabilidad de ésta, de manera que alguna de las referidas circunstancias, como es el caso en estudio, pudieron haber acontecido en determinadas oportunidades comprendidas dentro de ciertos ejercicios gravables, pero la disponibilidad del enriquecimiento advino en un ejercicio distinto; en este caso la Ley es terminante en el sentido de que el gravamen sólo procede cuando el contribuyente tenga la disponibilidad de la renta. Teorizar acerca del hecho generador del tributo por lo que respecta a beneficios computables dentro del Capítulo III de la Ley aplicable al caso de autos, es cuestión que posiblemente tenga valor e influya en el gravamen en otros países, pero no en el nuestro, donde el hecho generador está referido, entre otras exigencias, a la disponibilidad, conforme lo previene el ya citado Parágrafo Segundo del artículo 1º de la referida Ley.

Por lo expuesto el Tribunal llega a la conclusión de que la Administración General del Impuesto sobre la Renta actuó correctamente al gravar conforme a las disposiciones legales vigentes al 31-12-62, las rentas acusadas por la ape-

lante en su declaración del año civil de 1962 y así lo declara.

MULTA: Por declaración extemporánea

La planilla objeto del presente recurso, contiene una multa de Bs. 1.963,00, aplicada conforme a lo previsto por el artículo 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta entonces en vigor, según se desprende de la Resolución N° 2.700, del 15-4-63, que cursa en el expediente al folio 7, por el retardo en que incurrió la apelante al presentar su declaración del ejercicio coincidente con el año civil de 1962. En efecto, tal declaración fué presentada en la Oficina Liquidadora del Impuesto el día 9 de abril de 1963, evidentemente fuera del plazo previsto por el artículo 6º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1956, que disponía: "Los enriquecimientos obtenidos por personas que no ejerzan las actividades a que se refieren los Capítulos IV, V y VI de la Ley, deberán ser declarados dentro de los dos primeros meses del año civil siguiente". Y por cuanto están cumplidos los supuestos de hecho previstos tanto en la norma reglamentaria antes transcrita, como los contenidos en el artículo 59 de la Ley, puesto que la multa aplicada lo fué dentro de los límites establecidos, mínimo en este caso concreto, el Tribunal confirma la sanción de Bs. 1.963,00 contenida en la planilla de liquidación objeto del presente recurso".

Directorio Profesional

Dr. Marco Ramírez Murzi.—Abogado. Derecho Tributario y Penal Tributario: Impuesto sobre la Renta. Sucesiones. Defensas en los Tribunales de Hacienda. Consultas. Asesorías. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles.

Escritorio Jurídico Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Av. Miranda, Chacaíto, (Frente al Cine Lido), Tel. 325703, apartado 1821 Caracas, Venezuela.

Dr. Pedro Guerrero Galavís.—Abogado. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles.

Escritorio Jurídico-Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Avenida Francisco de Miranda, Chacaíto (Frente al Cine Lido), Tel. 325703.

Dr. Alberto Corrales Sánchez, Abogado. Escritorio Jurídico-Fiscal. Conde a Principal, Edif. La Previsora, 4º Piso nº 44. Tel. 815120. Caracas.

Dres. José Andrés Octavio y Gonzalo Salas D. Abogados. Edif. Polar, 6º Piso. Plaza Venezuela. Tels. 554459 y 555009. Caracas.
