

Comentarios Jurisprudenciales

COMENTARIOS SOBRE EL RECURSO CONTENCIOSO FISCAL Y EL RECURSO DE PLENA JURISDICCION (A PROPOSITO DE UNA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA)

Aristides Rengel Romberg
Profesor de Derecho Procesal Civil
en la Universidad Católica Andrés Bello

I. SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA en Sala Político-Administrativa de 30 de octubre de 1979.

Recurso: American Petrofina of Venezuela, S.A.

OMISSIS: "Por sentencia N° 63 de fecha 12 de junio de 1978, el Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, declaró sin lugar el Recurso de Plena Jurisdicción interpuesto por la contribuyente «AMERICAN PETROFINA OF VENEZUELA, S. A.», contra la Resolución N° DAC-3-1-1653, dictada por la Contraloría General de la República el 31 de octubre de 1976, contentiva de la decisión que confirma el Reparó N° DAC-3-1-201, fechado el 23-3-76, formulado por el Organó Contralor y relativo al período correspondiente al Primer Semestre de 1971, referente a la declaración jurada de rentas N° 70692, presentada por la recurrente para el ejercicio 1-1-70 al 31-12-70. De dicha sentencia apeló el apoderado judicial de la contribuyente y, oído el recurso, subieron los autos a esta Sala...»

"La Corte comienza por observar que debe decidir, en forma previa, conforme a la petición del ciudadano representante-abogado de la Contraloría General de la República que dice: «Pido a la Sala que, en ejercicio de los poderes que tiene como Tribunal de un procedimiento inquisitivo dado que le corresponde principalmente el control de la legalidad aplicable al caso sub-judice, revise con carácter previo la decisión que oyó y admitió el recurso de que ahora conoce...»"

"La Ley de Impuesto sobre la Renta, desde el año 1955, tiene señalada como una de las atribuciones de los Tribunales de Impuesto, la de: «Conocer de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes con motivo de los reparos que formule la Contraloría General de la República en aplicación de esta Ley y de su Reglamento»".

"Ambas leyes dan competencia a los Tribunales especiales de Impuesto sobre la Renta, para conocer privativamente de todo lo concerniente a las controversias que tengan fundamento en los «reparos» también especiales, relativos a dicha materia tributaria".

"El Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, en la sentencia N° 63, objeto de la presente apelación, al referirse a las mencionadas disposiciones legales, estableció lo siguiente: «Los recursos contra los reparos, contemplados en el Artículo 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, se pueden considerar impropriamente denominados de plena jurisdicción, al menos en lo tocante a la materia de impuesto sobre la renta; tan es así que, como ya se dijo, si bien es cierto que el llamado recurso contencioso fiscal tiene ciertos visos del de plena jurisdicción, es fundamentalmente un recurso de anulación por ilegalidad, y en vista de esto, es que la última parte del Artículo 116 ejusdem deja a salvo lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo referente a los recursos contra las decisiones de la Contraloría...»"

"La delegación fue completa y total, abarcando no sólo los aspectos sustantivos del recurso, sino todo lo relativo a la adjetivación del mismo en cuanto a la admisibilidad y el sistema de procedimiento, que no podrá ser otro que el establecido por la ley remitida".

"En virtud de la delegación plena que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional hizo en la Ley de Impuesto sobre la Renta, es esta última la que debe tenerse en consideración para determinar si el recurrente ejerció oportunamente su recurso contra la decisión de la Contraloría General de la República que confirmó el reparo objeto del presente proceso".

"Al respecto se observa que el Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966 (al igual que el Artículo 127 de la Ley vigente) establece que el recurso por ante los Tribunales de Impuesto sobre la Renta debe interponerse, a través de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, dentro del término de quince días hábiles a contar de la fecha del recibo de la planilla de la liquidación o de notificación formal del acto administrativo recurrible. Es decir que, mientras la Ley Orgánica de la Contraloría (Art. 103) concede un plazo de cuarenta y cinco días para el ejercicio del recurso jurisdiccional, la Ley de Impuesto sobre la Renta para el mismo efecto da un plazo de quince días hábiles".

"El referido Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966 estableció una regla única y general respecto al plazo de interposición del recurso contencioso fiscal ante los tribunales de impuesto sobre la renta. No habiendo hecho el legislador ninguna salvedad o diferencia respecto a los reparos formulados por la Contraloría General de la República de que deben conocer estos tribunales (atribución 2ª del Artículo 136 ejusdem), no puede hacerla el intérprete. De lo que resulta forzoso admitir que para la interposición del recurso en materia de reparos rige igualmente el plazo de quince días establecido en el Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y así se declara".

"Admitir de manera simplista que el recurso de plena jurisdicción, tal y cual como viene establecido en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, puede ser ejercido por ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, aparte de ser anti-jurídico, consagraría una flagrante e irritante violación al principio de la igualdad reconocido por nuestra Carta Magna y postulado rector de todo buen sistema tributario, pues dividiría en dos categorías a los contribuyentes: por un lado aquellos separados por el Organismo Contralor que se acogerían para sus reclamos a la vía jurisdiccional del recurso establecido en el Artículo 103 de su Ley Orgánica, que contempla para su interposición lapsos más largos (45 días continuos) y no requiere el cumplimiento del requisito procesal del solve et repete, ni aún siquiera para apelar ante la Corte Suprema de Justicia, y por otro, los reparos por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, que sólo cuentan con 15 días hábiles para cumplir el mismo cometido y deben además pagar o afianzar el monto de sus débitos, como requisito sine qua non de viabilidad del recurso, tanto en primera instancia como para ante el Supremo Tribunal de la República".

"Consta de autos que la contribuyente American Petrofina of Venezuela, S. A. recibió el 22 de octubre de 1976, la Resolución Nº DAC-3-1-653 de fecha 13 del mismo mes y año, contentiva de la confirmación del Reparó Nº DAC-3-1-201 del 23-3-76. Consta igualmente que el recurso fue interpuesto el día 3 de diciembre de 1976, según se asienta en el auto de admisión del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, de la misma fecha. Entre ambas fechas citadas, la del recibo de la Resolución (acto administrativo recurrible) y la interposición del recurso, transcurrieron, como es notorio, conforme al Calendario Gregoriano que nos rige, 42 días continuos, lapso que excede al de 15 días hábiles que concede la Ley de Impuesto sobre la Renta para la interposición del recurso que específicamente le compete conocer a los Tribunales de Impuesto sobre la Renta".

"Por consiguiente, esta Corte debe declarar la caducidad del recurso interpuesto en este caso por la contribuyente American Petrofina of Venezuela, S. A., de conformidad con el Artículo 131 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta..."

II. ARGUMENTOS ERRADOS DE LA SENTENCIA

Los argumentos contenidos en la sentencia de la Corte Suprema son completamente erróneos:

(a) Por no haber sabido distinguir la elemental diferencia entre la naturaleza y la función del Recurso Contencioso Fiscal, y la naturaleza y la función del Recurso de Plena Jurisdicción, previsto el primero en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el segundo en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

(b) Porque la Corte ha interpretado erróneamente la remisión que hace el Artículo 116 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República a la Ley de Impuesto sobre la Renta, y ha extendido esta remisión más allá de la simple atribución de competencia a los Tribunales de Impuesto sobre la Renta para conocer de estos recursos, por la materia (véase Artículo 136 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), para incluir la totalidad del procedimiento que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta para el Recurso Contencioso-Fiscal.

(c) Porque la Corte incurre en grave error al no tomar en cuenta la jerarquía de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que como Ley Orgánica es superior a la Ley de Impuesto sobre la Renta, de tal modo que sus reglas prevalecen sobre las de ésta que es una Ley ordinaria.

III. LAS FUNCIONES Y LA COMPETENCIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Dentro del ordenamiento administrativo nacional, la Contraloría General de la República ejerce, de conformidad con la Ley, el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos. (Artículo 1º, L.O.C.G.R.).

Conforme al Artículo 39 de su Ley Orgánica, corresponde a la Contraloría el control de los ingresos nacionales y el examen exhaustivo o selectivo, así como la calificación y la declaratoria de fenecimiento de todas las cuentas de ingresos de las oficinas y empleados de Hacienda.

En ejercicio de esta función de control de los ingresos nacionales, la Contraloría puede, conforme al Artículo 50 de su Ley Orgánica, formular Reparos a las cuentas de ingresos en casos de error en la calificación de la base imponible o en los aforos, deficiencias en las declaraciones de los contribuyentes, falta de liquidación de ingresos causados, errores en las liquidaciones de ingresos, falta de pago de los ingresos liquidados, omisión de sanciones pecuniarias u otros incumplimientos de las leyes fiscales.

La notificación del Reparo, con las especificaciones previstas en la Ley deberá hacerla la Contraloría al cuentadante y al garante, así como al contribuyente o responsable si fuere el caso. (Artículo 51). El hecho de que el reparo afecte a un contribuyente corresponsable no excluye la responsabilidad por las faltas que, en relación con el mismo, tengan los respectivos funcionarios (Artículo 55).

Una de las innovaciones de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República sancionada el 5 de junio de 1975, fue la regulación de los Recursos, prevista en el Título VIII de la citada Ley. El Capítulo II del mencionado Título VIII se refiere precisamente a los Recursos contra los Reparos, y el Artículo 100 establece que el cuentadante, el garante y el contribuyente o responsable, si fuere el caso, deben contestar los Reparos dentro del lapso de treinta (30) días continuos, contados a partir de la fecha de la notificación, más el término de la distancia, calculado a

razón de 200 Km por día. La falta de contestación oportuna se entiende como conformidad con el Reparó.

Conforme al Artículo 102, si el interesado contradice el Reparó, la Contraloría, por decisión razonada que agotará la vía administrativa, lo confirmará, reformará o revocará. Esta decisión será notificada al interesado. Y conforme al Artículo 103, contra la decisión de la Contraloría que confirme o reforme el Reparó, se podrá ejercer el RECURSO DE PLENA JURISDICCION por ante los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dentro del término de cuarenta y cinco (45) días continuos contados a partir de la fecha de la notificación. En el conocimiento de este Recurso el Juez podrá examinar todas las circunstancias determinativas de la responsabilidad objeto del Reparó.

En esta forma regula la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República el Recurso de Plena Jurisdicción que aparece así completamente diferente y distinto, del Recurso Contencioso-Fiscal previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

IV. LAS FUNCIONES Y LA COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Conforme a las reglas de Fiscalización y Control Fiscal previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Administración General del Impuesto sobre la Renta tiene la facultad de vigilar y comprobar mediante los funcionarios fiscales competentes, la sinceridad y exactitud de las declaraciones e informaciones emanadas de los contribuyentes, así como verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo con los procedimientos técnicos usuales y las instrucciones administrativas internas y la legislación que regule la materia.

En ejercicio de esta facultad de fiscalización, la Administración puede investigar las actividades económicas y situación patrimonial de las personas y contribuyentes e incluso de los gastos personales y otros indicios o patrones de vida y bienes suntuarios de que disfruten ellos o el grupo familiar bajo su dependencia; puede examinar los libros, registros, documentos y comprobantes donde consten o puedan verificarse las negociaciones y operaciones que se juzgue relacionadas con los datos que deban contener las declaraciones; y emplazar a los contribuyentes o a terceros para que contesten los interrogatorios que se les formulen sobre operaciones, actividades o situaciones patrimoniales, o cualesquiera otros hechos de los cuales pueda desprenderse, a juicio de la administración la existencia de derechos fiscales establecidos en la Ley.

Si de la verificación de los datos expresados en las declaraciones de rentas, resultare algún Reparó, se impondrá al contribuyente una multa que podrá ser desde un décimo hasta el doble del impuesto que se liquide en virtud del Reparó. Estos Reparos de la Administración, se hacen constar en Actas Fiscales que son debidamente firmadas por los funcionarios fiscales de la Administración y por el contribuyente y luego se procede en base a estas Actas de fiscalización contentivas de los Reparos, a liquidar el correspondiente impuesto y la multa respectiva, las cuales son debidamente notificadas al contribuyente.

El Recurso Contencioso-Fiscal para ante los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, debe interponerse a través de la Administración General del Impuesto sobre la Renta dentro del término de quince (15) días hábiles, a contar de la fecha de recibo de la Planilla de Liquidación de la Notificación formal del acto administrativo recurrible.

V. NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO CONTENCIOSO-FISCAL PREVISTO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este Recurso es un Recurso Contencioso-Administrativo de Anulación, que ha sido definido como un medio de impugnación jurisdiccional de los actos administrativos por razones de ilegalidad. Pero además de ser un medio de impugnación jurisdiccional, el Recurso de Anulación está dirigido exclusivamente a impugnar actos administrativos unilaterales, sean de carácter general o sean de carácter individual. Por tanto, del Recurso no sólo están excluidos otros actos distintos a los administrativos, y en particular, los jurisdiccionales, legislativos o de gobierno, sino también los actos administrativos de carácter bilateral y contractual. En este último caso, el contrato administrativo puede ser sólo objeto de un Recurso Contencioso de Plena Jurisdicción, aun en el supuesto de que se solicite la anulación de un contrato, pues está de por medio una situación jurídica subjetiva, propia del procedimiento contencioso de Plena Jurisdicción. (Véase Allan R. Brewer-Carías, Aspectos Generales del Procedimiento Contencioso-Administrativo, en *Jurisprudencia de la Corte Suprema 1930-74 y Estudios de Derecho Administrativo*. Tomo V, Vol. I, pág. 41 y sgts.).

VI. NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO DE PLENA JURISDICCION

En cambio, el Recurso de Plena Jurisdicción, es también un medio de control, pero no ya de la legalidad, aun cuando pueda haber una pretensión de anulación, sino de la legitimidad de la actividad administrativa, y no sólo de actos administrativos, sino también de hechos y de relaciones jurídico-administrativas. Estos Recursos de Plena Jurisdicción han sido definidos —enseña Brewer-Carías— como medios jurídicos puestos a la disposición de los particulares para controlar la conformidad de la actividad administrativa con el ordenamiento jurídico y, por tanto, determinar la legitimidad de la actividad de la Administración, a través del análisis de la existencia o no de un título jurídico que le permita a la Administración actuar de una forma concreta. Este Recurso de Plena Jurisdicción, a diferencia del de Anulación, sí es propiamente una demanda: Se intenta contra la Administración, fundada en una situación subjetiva lesionada por la actividad de la Administración, y con el objeto de que se restablezca esa situación jurídica subjetiva lesionada o se satisfaga un derecho subjetivo en particular. Por ello, en este Recurso, no sólo se busca impugnar un acto administrativo, sino que se buscan otras pretensiones más allá de la sola pretensión de anulación. (Véase BREWER-CARIAS, Allan R., *Ob. cit.* pág. 49 y siguientes).

VII. DIFERENCIAS ESPECIFICAS ENTRE EL RECURSO CONTENCIOSO-FISCAL DE ANULACION Y EL RECURSO DE PLENA JURISDICCION

Por su naturaleza propia, existen profundas diferencias entre el Recurso Contencioso-Fiscal de Anulación y el Recurso de Plena Jurisdicción.

Así, el Recurso Contencioso-Fiscal:

- a) Se interpone a través de la Administración General del Impuesto sobre la Renta.
- b) El término de interposición del Recurso es de quince (15) días hábiles, a contar de la fecha del recibo de la Planilla de Liquidación o de la notificación formal del acto administrativo recurrible.

c) Tiene por objeto exclusivo la anulación del acto administrativo recurrible, por razones de ilegalidad.

d) Plantea una revisión del contenido mismo de la relación jurídica tributaria por parte del órgano jurisdiccional y es, por tanto, una forma de determinación de la capacidad contributiva y de determinación de la obligación tributaria en todos sus alcances por un órgano jurisdiccional.

e) El proceso tributario que se origina con la interposición del Recurso, se plantea entre dos sujetos exclusivamente: Por un lado, el contribuyente o sujeto activo del Recurso; por otro lado la Administración o sujeto pasivo del Recurso, esto es, entre los mismos sujetos de la relación jurídica tributaria que con anterioridad al Recurso figuraban en dicha relación en la posición inversa: esto es, la Administración como sujeto activo de la relación tributaria y el contribuyente como sujeto pasivo u obligado al pago del tributo.

f) Rige el principio del *solve et repete*, pues para la admisión del Recurso el recurrente deberá pagar o constituir previamente garantía real o personal para responder del monto de las planillas de liquidación recurridas, así como de las resultas del juicio.

En cambio, en los reparos que formula la Contraloría y que dan origen al Recurso de Plena Jurisdicción, se observan las características siguientes:

a) Los reparos se formulan a las cuentas de ingresos y a las demás cuentas de la Administración Central.

b) Los reparos se notifican al cuentadante y al garante, así como al contribuyente o responsable si fuere el caso.

c) El cuentadante, el garante y el contribuyente o responsable, deben contestar los reparos dentro del lapso de treinta (30) días continuos a partir de la fecha de la notificación, más el término de la distancia calculado a razón de 200 Km por día.

d) Contra la decisión de la Contraloría que confirme o reforme el Reparo, se ejerce el Recurso de Plena Jurisdicción por ante los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

e) El término para interponer el Recurso de Plena Jurisdicción es de cuarenta y cinco (45) días continuos, contados a partir de la fecha de la notificación.

f) El Recurso tiene por objeto el control de la legitimidad de la actividad administrativa, a través de análisis de la existencia o no de un título jurídico que le permita a la Administración actuar de la forma concreta que ha actuado.

g) Es propiamente una demanda: se intenta contra la Administración, fundada en una situación subjetiva lesionada por la actividad de la Administración y con el objeto de que se restablezca esa situación jurídica subjetiva lesionada o se satisfaga un derecho subjetivo en particular.

h) En el Recurso de Plena Jurisdicción no sólo se busca impugnar un acto administrativo, sino que se ejercen otras pretensiones más allá de la sola pretensión de anulación, de tal modo que el Juez puede examinar todas las circunstancias determinativas de la responsabilidad objeto del Reparo.

i) El Reparo va siempre dirigido a determinar una responsabilidad del funcionario liquidador; de tal modo que el destinatario del Reparo, no es solamente el contribuyente, sino principalmente el cuentadante, produciéndose así un verdadero y propio litis-consorcio entre el cuentadante, el garante y el contribuyente o responsable, obligados a contestar los reparos de conformidad con el Artículo 100 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

j) El proceso de Plena Jurisdicción puede plantearse así entre dos sujetos que de manera principal pueden actuar impugnando el Acto de la Contraloría: Por una

parte el Contribuyente, que usualmente asume la carga de contradecir el reparo y ejercer la demanda de Plena Jurisdicción, y también el funcionario reparado o cuentadante que puede sostener la legitimidad del acto de la Administración.

De este modo, por la naturaleza y la estructura del Recurso de Plena Jurisdicción, éste comprende en su objeto propio, tanto la responsabilidad del funcionario o cuentadante, como el interés patrimonial del contribuyente, en cuanto su capacidad contributiva aparece afectada o modificada, como consecuencia indirecta del Reparo del Organismo Contralor a la cuenta de ingresos de la Administración. Situaciones éstas diversas en su naturaleza misma, toda vez que en el caso del cuentadante, éste se encuentra frente a un problema de responsabilidad en la correcta administración o recaudación de los ingresos, mientras que el contribuyente se encuentra ante una situación consecuencial al acto ilegítimo del funcionario público, que ha producido una modificación en su capacidad contributiva en perjuicio del Fisco, que él debe restaurar mediante el pago del impuesto precedente.

k) Finalmente, no rige en el Recurso de Plena Jurisdicción el principio *solve et repete*, porque el ejercicio del Recurso no impide la ejecución de la decisión de la Contraloría, a juicio del Contralor y bajo su responsabilidad, en cualquier tiempo.

Antes de la promulgación de la nueva Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, no existía el Recurso de Plena Jurisdicción contra los reparos a las cuentas de las Oficinas de Administración de Rentas. La Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en su Artículo 419, establecía un procedimiento que daba origen a una Planilla de Liquidación que era notificada por la Administración General del Impuesto sobre la Renta del Contribuyente, el cual podía contestar los reparos por ante la Administración del Impuesto y ésta enviaba la contestación a la Sala de Examen para su reconsideración. De la resolución definitiva de la Sala enviada al contribuyente mediante la Administración del Impuesto, podía apelar el contribuyente para ante el Tribunal del Impuesto, interponiendo el recurso ante la Oficina o funcionario que notificó la resolución final en el término de quince días a partir de la notificación, pagándose o afianzándose previamente los reparos (*solve et repete*). La atribución de competencia que hizo la Ley de Impuesto sobre la Renta a los Tribunales de Impuesto, para conocer de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes, con motivo de los reparos que formule la Contraloría General de la República en aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, no cambió el procedimiento establecido en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, según la cual el recurso deberá interponerse a través de la Administración de la Administración General del Impuesto sobre la Renta dentro del término de quince (15) días a partir de la notificación, pagándose o afianzándose previamente los reparos.

Pero con la sanción de la novísima Ley Orgánica de la Contraloría de la República el 5 de junio de 1975, se introdujo un Capítulo especial que trata de los recursos contra los reparos, y en el Art. 103 se estableció que contra la decisión de la Contraloría que confirme o reforme el reparo, se podrá ejercer el Recurso de Plena Jurisdicción dentro del término de cuarenta y cinco (45) días continuos, contados a partir de la fecha de la notificación.

El ejercicio de este recurso, no impide la ejecución de las decisiones de la Contraloría, a juicio del Contralor y bajo su responsabilidad, por lo cual no hay *solve et repete*, y se tramita el recurso conforme a las reglas de los Artículos 104 y siguientes de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que ha derogado expresamente, entre otros, al Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y cualesquiera otras disposiciones que colidan con dicha Ley.

Es así como las disposiciones de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República relativas a los reparos y al Recurso de Plena Jurisdicción contra los mismos, tienen preferente aplicación a la Ley de Impuesto sobre la Renta, derogadas

por aquella Ley en cuanto colidan con la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Todo esto revela claramente la diferencia existente actualmente entre el procedimiento para los reparos de Contraloría, establecido en su Ley Orgánica y el procedimiento del recurso contencioso fiscal previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta para reparos de la Administración de Impuesto, y la intención del Legislador de someter los primeros a un término más amplio, de cuarenta y cinco (45) días continuos para el ejercicio del Recurso de Plena Jurisdicción, sin pago ni afianzamiento.

VIII. LOS ERRORES DE LA CORTE EN SU DECISION DEL CASO PETROFINA

Por no haber tenido en cuenta la sentencia de la Corte Suprema estas diferencias tan notables entre el Recurso Contencioso Fiscal previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Recurso de Plena Jurisdicción contra los Reparos de la Contraloría, previstos en la Ley Orgánica de ésta, la Sentencia incurre en gravísimos errores:

a) Considera a los Recursos contra los Reparos de la Contraloría, contemplados en el Artículo 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República como "impropiamente denominados de Plena Jurisdicción, al menos en lo tocante a la materia de Impuesto sobre la Renta"; y trata de identificar así el Recurso de Plena Jurisdicción con el Recurso Contencioso Fiscal previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Y, lo que es más sorprendente, la Corte Suprema partiendo de la premisa de que el Recurso Contencioso Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es fundamentalmente un Recurso de Anulación por Ilegalidad, lo que es completamente correcto, concluye falsamente, que "en visto de esto, es que la última parte del Artículo 116 *ejusdem* deja a salvo lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo referente a los Recursos contra las decisiones de la Contraloría". De este modo, lo que es una simple remisión a la competencia del Tribunal de Impuesto sobre la Renta por razón de la materia, contenido en el Artículo 116 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, es interpretada por la Corte como una identificación del Recurso de Plena Jurisdicción con el Recurso Contencioso Fiscal previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta; olvidando de paso la Corte, que si bien el Recurso de Plena Jurisdicción puede contener una pretensión de anulación del acto administrativo, sin embargo, éste es más amplio que el Recurso Contencioso Fiscal, porque con el Recurso de Plena Jurisdicción no sólo se busca impugnar un acto administrativo, sino que se buscan otras pretensiones más allá de la sola pretensión de anulación.

b) La Corte desconoce la realidad jurídica de la existencia de dos leyes diferentes, la de Impuesto sobre la Renta y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que pueden formular reparos relativos a la materia de Impuesto sobre la Renta y tienen sus procedimientos específicos contemplados en cada una de ellas para estos Reparos. En efecto, la Ley de Impuesto sobre la Renta contempla el Recurso Contencioso Fiscal que puede ser ejercido por el contribuyente contra los Reparos que le formule la Administración de Impuesto sobre la Renta. Aquí, el sujeto activo del Reparó es la Administración del Impuesto, y el sujeto pasivo el contribuyente. Del mismo modo, en la relación jurídico-procesal-tributaria, el sujeto activo del Recurso es el contribuyente y el sujeto pasivo de la misma la Administración. El objeto del Recurso es la anulación del acto administrativo por razones de ilegalidad. En cambio, en el Recurso de Plena Jurisdicción previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el sujeto activo del Reparó es el Or-

gano Contralor, y el sujeto pasivo del mismo el cuentadante y consecuentemente el contribuyente o responsable si fuere el caso.

c) La errónea interpretación de la Corte Suprema la conduce a considerar anti-jurídico y en flagrante violación al principio de la igualdad reconocido por la Constitución, que el Recurso de Plena Jurisdicción pueda ser ejercido por ante los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, porque según la Corte, esto dividiría en dos categorías a los contribuyentes: por un lado aquellos reparados por el Organismo Contralor que se acogerían para sus reclamaciones a la vía jurisdiccional del Recurso establecido en el Artículo 103 de su Ley Orgánica, que contempla para su interposición lapsos más largos (45 días continuos) y no requiere el cumplimiento del requisito procesal del *solve et repete*, ni aún siquiera para apelar ante la Corte Suprema de Justicia; y, por otro, los reparados por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, que sólo cuentan con 15 días hábiles para cumplir el mismo cometido y deben además pagar o afianzar el monto de sus débitos, como requisito *sine qua non* de viabilidad del Recurso, tanto en Primera Instancia como para ante el Supremo Tribunal de la República.

Sin embargo, lo antijurídico es lo sostenido por la Corte, que pretende reconducir al Recurso Contencioso Fiscal previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Recurso de Plena Jurisdicción previsto en el Artículo 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, siendo que esta Ley es una Ley orgánica de mayor jerarquía que la Ley de Impuesto sobre la Renta que no tiene este carácter; y según el Artículo 163 de la Constitución Nacional, las leyes que se dicten en materias reguladas por leyes orgánicas se someterán a las normas de éstas.

La Exposición de Motivos de la Constitución, al explicar esta disposición, expresa: "La creación de las Leyes Orgánicas tiene por objeto impedir que por las Leyes Especiales se deroguen disposiciones que se refieren a la organización de otros Poderes o a las formalidades que deben reunir determinadas leyes". Y la doctrina venezolana es pacífica en el sentido de que las colisiones entre Leyes Orgánicas y Leyes que no lo sean deben resolverse mediante la aplicación preferente de la norma de mayor jerarquía, y no de acuerdo con la regla de la aplicación preferente de la Ley Especial, que sirve para resolver el conflicto entre normas de la misma jerarquía. (Véase Aguilar Gorrondona, José Luis, "Las Leyes Orgánicas en la Constitución de 1961", en *Estudios sobre la Constitución*. Libro Homenaje a Rafael Caldera, Tomo III, pág. 1973).

De modo que aún en el caso de colisión entre ambas Leyes, el Artículo 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República que regula al Recurso de Plena Jurisdicción y establece el término de 45 continuos contados a partir de la fecha de la notificación para su ejercicio, es una norma de rango superior y, por tanto, de aplicación preferente al Artículo 127 de la Ley de 1970 y al 131 de la Ley vigente, que contempla el Recurso Contencioso Fiscal.

La Sentencia de la Corte Suprema, en su empeño de reconducir el Recurso de Plena Jurisdicción previsto en el Artículo 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, al Recurso Contencioso Fiscal contemplado en el Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sostiene que ésta estableció una regla única y general respecto al plazo de interposición del Recurso Contencioso Fiscal ante los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, y que no habiendo hecho el Legislador ninguna salvedad o diferencia respecto a los Reparos formulados por la Contraloría General de la República de que deben conocer estos Tribunales, no puede hacerla el intérprete, de lo que resulta forzoso admitir —en concepto de la Corte— que para la interposición del Recurso en materia de Reparos rige igualmente el plazo de 15 días establecido en el Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Pero es que la Ley de Impuesto sobre la Renta, al regular el Recurso Contencioso Fiscal, no tenía por qué hacer una diferenciación en cuanto al término para interpo-

ner el Recurso Contencioso Fiscal cuando se trate de Reparos formulados por la Administración General del Impuesto sobre la Renta y cuando se trate de Reparos formulados por la Contraloría General de la República, pues la materia regulada por la Ley de Impuesto sobre la Renta se refiere exclusivamente a los Reparos formulados por la Administración General del Impuesto sobre la Renta en esta materia. La distinción la hizo la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República en su Artículo 103 cuando, tratando de los Recursos contra los Reparos, establece que contra la decisión de la Contraloría que confirme o reforme el Reparos, se podrá ejercer el Recurso de Plena Jurisdicción por ante los Tribunales de la jurisdicción Contencioso-Administrativa, dentro del término de cuarenta y cinco (45) días continuos, contados a partir de la fecha de la notificación. Y siendo esta norma una norma específica para los Reparos formulados por la Contraloría General de la República, contenida en una Ley Orgánica: La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que es de rango y jerarquía superior a la Ley de Impuesto sobre la Renta que no tiene el carácter de Ley Orgánica, es evidente que la disposición de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República tiene que privar sobre cualquier disposición de otra Ley que no tenga el carácter de Orgánica, y en nuestro caso, sobre la disposición del Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La disposición del Artículo 116 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República cuando en su parte final deja a salvo lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con los Recursos contra las decisiones de la Contraloría, es una norma eminentemente atributiva de competencia, según la cual la Ley Orgánica desea que por razón de la materia conozcan de los Reparos de la Contraloría relativos al Impuesto sobre la Renta, los Tribunales especiales que tienen competencia en esta materia y no los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa o los Tribunales Superiores de Hacienda.

Basta observar la colocación sistemática que tiene en la Ley de Impuesto sobre la Renta la atribución 2ª del Artículo 136, para darse cuenta de que ella se encuentra ubicada en el Capítulo referente a los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, y específicamente en el Artículo 136 que se refiere a las atribuciones de dichos Tribunales. El Artículo 136 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dice lo siguiente: "Son atribuciones de los Tribunales: . . . 2ª Conocer de las controversias entre el Fisco y los Contribuyentes con motivo de los Reparos que formule la Contraloría General de la República en aplicación de esta Ley y su Reglamento".

Como se ve, se trata simplemente de una atribución de competencia que tienen los Tribunales de Impuesto sobre la Renta para conocer de las controversias entre el Fisco y los Contribuyentes con motivo de los Reparos que formule la Contraloría General de la República en aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Por tanto, cuando la parte final del Artículo 116 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República deja a salvo lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con los Recursos contra las decisiones de la Contraloría, nos encontramos con que la Ley de Impuesto sobre la Renta, que es la Ley remitida, sólo trata de los Reparos de la Contraloría General de la República, en la atribución 2ª del Artículo 136, para atribuir a los Tribunales de Impuesto sobre la Renta el conocimiento de las controversias entre el Fisco y los Contribuyentes con motivo de los Reparos que formule la Contraloría General de la República en aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Fuera de esta remisión a la competencia por la materia, nada dice la Ley de Impuesto sobre la Renta acerca del procedimiento a seguirse en los casos en que los Tribunales de Impuesto sobre la Renta conozcan de los Reparos formulados por la Contraloría General de la República. Esta materia procedimental está regulada específicamente por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República en los Artículos 103 y siguientes, y específicamente el Artículo 103 establece que el Recurso de Plena Jurisdicción

por ante los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (léase Tribunales de Impuesto sobre la Renta, por la remisión que hace la última parte del Artículo 116) se ejercerá dentro del término de cuarenta y cinco (45) días continuos, contados a partir de la fecha de la notificación.

Por tanto, la remisión a la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es completa y total como lo afirma la Corte Suprema sino parcial y limitada a la simple competencia por la materia que tienen los Tribunales de Impuesto sobre la Renta para conocer las controversias entre el Fisco y los Contribuyentes con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta por parte de la Contraloría General de la República y resulta por ello antijurídico y anticonstitucional sostener, como lo hace la Corte Suprema, que priva lo dispuesto en el Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para el Recurso Contencioso Fiscal, por sobre lo dispuesto en el Artículo 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para el Recurso de Plena Jurisdicción, en todo lo relativo al plazo para intentar el Recurso y los Artículos siguientes al procedimiento que debe seguirse para este tipo de Recursos, pues siendo la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República una Ley de rango superior a la Ley de Impuesto sobre la Renta, por su carácter de Ley Orgánica, tiene que privar la disposición del Artículo 103 de esta última Ley sobre la disposición del Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por todo lo expuesto, es antijurídico y anticonstitucional sostener, como lo ha hecho la Corte Suprema, que la disposición del Artículo 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para el Recurso Contencioso-Fiscal, prevalece sobre la disposición del Art. 103 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República relativa al Recurso de Plena Jurisdicción, en todo aquello referente a la iniciación del Recurso, al lapso para interponerlo, y al procedimiento que debe seguirse en este tipo especial de recurso, toda vez que la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República es una ley de rango superior a la Ley de Impuesto sobre la Renta y en razón de este carácter de "Ley Orgánica", la disposición de su Art. 103 debe prevalecer sobre la disposición del Art. 127 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.