

Revista de

1

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.964**

julio - agosto

Presentación



Dr. Miguel Rodríguez Molina.
Administrador General del
Impuesto sobre la Renta

Con gran placer escribo estas líneas de presentación a la Revista de Derecho Tributario, que empieza a circular bajo la dirección del Dr. Marco Ramírez Murzi, a quien agradezco que entre tanta gente de prestigio me haya escogido para anunciar un éxito previsible.

La verdad es que la figura intelectual del Dr. Marco Ramírez Murzi no requiere presentación: su fina y dilatada obra poética es ampliamente conocida y el país tiene en él a una de las jóvenes figuras de valía nacidas en la región andina. Pero nuestro colega no sólo se ha destacado en terreno literario sino, también, en la judicatura a través de un sostenido y positivo esfuerzo en la aplicación del Derecho Fiscal, con ocasión de afinar aún más sus conocimientos en la materia al ejercer brillantemente la personería del fisco en los litigios mantenidos entre los contribuyentes y la nación, en materia de impuesto sobre la renta.

Confiamos en la tenacidad de quienes emprenden la tarea para pensar que ella sea coronada por el éxito, pues con ello va a llenarse un gran vacío que

existe en la actualidad, dándose al foro, a los estudiantes y profesionales, oportunidad de tomar contacto más íntimo con la diaria discusión de los conceptos.

Resorte del éxito ha de ser el equilibrio mantenido en la orientación de la Revista: exposición de todas las corrientes de pensamiento en proyección a que del análisis científico surja la verdad, sin que en nada puedan comprometer la actitud intelectual los cargos que desempeñan en la vida diaria quienes emprenden la loable tarea de sacar adelante esta publicación.

Sean nuestras palabras para expresar el sincero deseo, que estamos seguros será compartido por todos los lectores de este número inicial, de que la Revista de Derecho Tributario encuentre la mejor acogida y mueva el ánimo de nuestros especialistas en materia tributaria a dar su colaboración espontánea y decidida, pues por parte de los propiciadores de esta magnífica idea hay voluntad y resolución suficiente para asegurar la iniciativa de modo que a corto plazo podamos contar con una publicación orgullo de los intelectuales que cultivan esta rama del saber.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi
Administrador: Jesús A. Delgado-López
Apartado 1821 - Teléfono 543446
Caracas - Venezuela

Año I, número 1, julio-agosto de 1964

Estudios - 1

Oportunidad en que se causa el Impuesto Sobre Beneficios de Valorización de Inmuebles

Dr. José Muci-Abrahám (hijo)

La vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, del 13 de febrero de 1961, en su Capítulo IX, establece el impuesto cedular *sobre los beneficios de valorización de inmuebles*, y en su artículo 31 grava con el impuesto del tres por ciento (3%) los enriquecimientos netos derivados de la valorización de tales bienes. Ese porcentaje fue duplicado por el Decreto No. 580, del 30 de junio de 1961, dictado con sujeción a lo previsto en el numeral 5º del artículo único de la Ley de Medidas Económicas de Urgencia, del 29 de junio de 1961.

La misma citada Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 32, dispone que *“el impuesto se causará cuando se enajene el bien a título oneroso”* (esta disposición viene, inmodificada, de nuestra primera Ley de Impuesto sobre la Renta, del 17 de julio de 1942). Seguidamente analizaremos esta disposición legal, establecedora del momento en que se causa el impuesto sobre beneficios de valorización de inmuebles.

¿Cuándo ha de entenderse que un bien se ha enajenado a título oneroso? La respuesta a esta pregunta implica la determinación previa del significado de los términos *bien*, *enajenación* y *oneroso*. Procedamos a esa determinación:

a) *bienes*, a los efectos del impuesto sobre valorización, son los inmuebles, a tenor de lo que dispone el artículo 31 ejusdem, que limita el gravamen a los enriquecimientos netos derivados de la valorización de *inmuebles*. Y en ese concepto de bienes inmuebles deben incluirse, en principio, todos aque-

llos estimados como tales por los artículos 526 al 530 del Código Civil, bien sean inmuebles por su naturaleza, por su destinación o por el objeto a que se refieren. A los efectos del impuesto sobre valorización, el señalamiento que de los bienes inmuebles hace el Código Civil no debe entenderse *limitativo*. Como tales deben considerarse, además, los calificados de *bienes inmuebles* por otras leyes. La Administración General del Impuesto sobre la Renta, en este orden de ideas, ha sostenido que “el enriquecimiento obtenido en la venta de concesiones mineras no puede gravarse como beneficio minero, ya que en este caso no se ejerce ninguna actividad extractiva que produzca ganancias, sino que se trata de un acto de enajenación del derecho de explotación”, y como “*el derecho derivado de las concesiones mineras es un derecho real inmueble, hay que considerar como beneficio de valorización de bienes inmuebles el enriquecimiento obtenido de la venta de concesiones mineras*” (“Recopilación de la Doctrina Administrativa de la Administración General del Impuesto sobre la Renta”. N° 1.280, Pág. 1.281);

b) *enajenar* es transmitir o pasar a otro el dominio de alguna cosa o algún otro derecho sobre ella (“Diccionario de la Lengua Española”. 1.947. Pág. 503), y *enajenación* es acción y efecto de enajenar; y

c) finalmente, *oneroso* es, en su acepción forense, adjetivo que apunta a la existencia de prestaciones recíprocas, por oposición a gratuito o sin contraprestación.

De lo anterior se infiere que el impuesto sobre valorización se causa cuando una persona, que recibe por ello una contraprestación, pasa, cede o trasmite a otra la propiedad o dominio de un bien inmueble. Y como quiera que el artículo 1.161 del Código Civil preceptúa que “en los contratos que tienen por objeto la transmisión de la propiedad u otro derecho, la propiedad o derecho se transmiten y se adquieren por efecto del consentimiento legítimamente manifestado; y la cosa queda a riesgo y peligro del adquirente, aunque la tradición no se haya verificado”, resulta obvio que *el impuesto sobre valorización se causa cuando enajenante y adquirente manifiestan legítimamente su consentimiento, el uno respecto de la transmisión del dominio del bien del cual se desposee y el otro respecto de la adquisición del bien inmueble que se le cede*. Y el impuesto se causa en tal oportunidad hállese o no instrumentado el acto jurídico en fuerza del cual la enajenación se consuma. El acto puede no constar en instrumento alguno, o constar en documento privado, reconocido o no, autenticado o registrado, pero el momento en que se causa el impuesto existe al margen de cualquier instrumento, y es uno solo: aquél en que enajenante y adquirente realizan el acto, esto es, cuando se avienen a que el uno cederá y el otro adquirirá, a título oneroso, un determinado bien

inmueble. La instrumentación del acto, en cualquiera de sus posibles formas, es un simple *medio de prueba*, importantísimo sin duda, pero no *constitutivo* de la enajenación, sino tan sólo *demostrativo* de ella. El hecho de que por no hallarse documentado el acto o estar documentado de tal modo que a sus autores o intervinientes les sea dable escapar a la tributación que lo grava, no altera el concepto expuesto.

Prueba de ello es la circunstancia de quien bien puede quien ha pactado con otro la venta de un inmueble, accionar judicialmente para que se declare la mera existencia de la convención celebrada; que el actor, en tal hipótesis, para evidenciar sus pretensiones en estrados, puede valerse de cualesquiera medios de prueba (confesión, testigos, etc. . .); y, finalmente, que la sentencia favorable de *mera certeza* que eventualmente recaiga en el caso comportará efectos que será menester retrotraer hasta la oportunidad en que el accionante afirmó y probó haber celebrado el pacto. En abono de la tesis sustentada, además de lo dicho, cabe observar lo siguiente: *no existe disposición legal que supedita la existencia de enajenaciones de inmuebles a título oneroso a que consten en instrumento alguno* y, por tanto, la enajenación puede existir al margen de toda instrumentación. Tanto el Código Civil como el Código de Comercio aluden a los instrumentos en concepto de *medios de prueba*. Los instrumentos, públicos o privados, en materia de enajenaciones de inmuebles a título oneroso, no son documentos *constitutivos* ni *dispositivos*, sino simplemente *probatorios*. Y cuando el artículo 1.920 del Código Civil, en su ordinal 1º, somete a la formalidad del registro a “todo acto entre vivos, sea a título gratuito, sea a título oneroso, traslativo de propiedad de inmuebles o de otros bienes o derechos susceptibles de hipoteca”, no altera el carácter *probatorio* de los instrumentos en los cuales consten tales actos, ni le atribuye al documento registrado carácter *constitutivo* o *dispositivo*, puesto que limita los efectos de la inobservancia de la formalidad del registro a la ineficacia de los mismos respecto de los terceros que, por cualquier título, hayan adquirido y conservado legalmente derechos sobre el inmueble de que se trate (art. 1.924 *eiusdem*).

Es inexacto, a la luz de las ideas expuestas, el criterio sentado por la extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en su Sentencia Nº 398, del 10 de octubre de 1952: “Para los efectos del impuesto sobre valorización de inmuebles, basta que la venta haya sido formalizada, es decir, llevada legalmente a los protocolos del Registro Público”. Y son cabalmente acertados, por el contrario, los conceptos afirmados por el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en su Sentencia Nº 265, del 12 de diciembre de 1963: “Según el artículo 32 *eiusdem* el momento de causación del impuesto sobre los beneficios de valorización de inmuebles tiene lugar

cuando el bien se enajena a título oneroso, acto que determina también la disponibilidad de la renta, pues, como ya se dijo, en esta categoría cédular los enriquecimientos se consideran disponibles desde que las operaciones se realizan, y debe entenderse realizada la operación de venta, como típico contrato consensual, desde que el acuerdo de voluntades entre las partes sobre la cosa y el precio perfeccionó la existencia del acto jurídico traslativo de dominio”.

La falta de instrumentación del acto en fuerza del cual se enajena un inmueble, o su instrumentación en una determinada forma que permita mantenerlo clandestino (documento privado, reconocido o no), será un obstáculo para que el Fisco se imponga de su realización, pero no una circunstancia que autorice proclamar que el acto no se ha consumado. Así lo ha sostenido la Administración General del Impuesto sobre la Renta, la cual, en un caso concreto, en ausencia de todo documento, liquidó el impuesto correspondiente sobre la base de la sola confesión del contribuyente, concretada en su Declaración de Rentas (“Recopilación...”. N° 1.303. Pág. 1300).

El criterio que hemos venido explanando, acerca del momento u oportunidad en que se causa el impuesto sobre valorización de inmuebles, es congruente con el texto del artículo 122 del primer Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, del 2 de febrero de 1943, en cuyos términos: “Se entiende por beneficio neto de valorización el que se obtenga deduciendo del valor que se le atribuya al bien cuando se le enajene a título oneroso, el valor documental que se le confirió al entrar en el patrimonio del contribuyente y el costo de las mejoras e intereses a que se refieren los incisos 2º y 3º del artículo 23 de la Ley. A falta de documento, el valor de adquisición del inmueble deberá ser establecido por el enajenante por cualesquiera de los medios de prueba autorizados por el Código Civil”. Nótese que dicha disposición reglamentaria se apoya, para el cálculo del beneficio neto de valorización, sobre un parangón o contraste entre dos valores: *el valor que se le atribuya al bien cuando se le enajene a título oneroso y el valor documental que se le confirió al entrar en el patrimonio del contribuyente*. La norma citada, al referirse al primer valor, en modo alguno alude al concepto de *instrumento*, por lo que ese valor podría establecerse mediante *instrumentos* o en cualquier otra forma. Y si bien al aludir al segundo valor habla de *valor documental*, lo que podría inducir a pensar que el *instrumento*, respecto de la enajenación y a los fines fiscales, es algo más que un simple *medio de prueba*, el aparte único de la transcrita disposición reglamentaria se ocupa de despejar cualquier duda sobre el particular, al establecer el procedimiento de determinación de ese último valor *en ausencia de documento*. Resta decir, a título simplemente ilustrativo, que con el artículo 122 del Reglamento del

2 de febrero de 1943 guardan total correspondencia los artículos 105 del Reglamento de 1944, 107 del Reglamento de 1948, 107 del Reglamento de 1949 y 124 del Reglamento de 1956.

Dedúcese de lo expuesto que el tributo sobre beneficios de valorización por enajenación de inmuebles a título oneroso se causa cuando el acto jurídico constitutivo de la enajenación tiene lugar, tanto si el acto no se halla documentado, como si se halla instrumentado en documento público o privado. Quien enajena sin instrumentar el acto constitutivo de la enajenación está obligado a declarar el eventual beneficio que obtenga. Cosa distinta es que, por falta de pruebas, el Fisco no pueda percatarse de que se causó un tributo que tiene derecho a percibir. La declaración del contribuyente no se produce en la práctica, generalmente, sino cuando el acto se documenta, no porque el acto no se haya producido hasta ese momento, toda vez que la instrumentación del acto no puede lógicamente ser sino posterior al acto mismo, sino porque hasta tanto la documentación no se lleva a cabo el enajenante beneficiado equipara mentalmente *la no realización del acto a la falta de prueba del acto*. El Fisco, normalmente, para controlar, recabar y percibir el impuesto sobre beneficios de valorización, se sigue o guía por los instrumentos, especialmente por los registrados, en los cuales constan las correspondientes enajenaciones, simplemente porque esa es la forma más sencilla que tiene para enterarse de la realización de los actos generadores de la obligación de tributar, pero no porque esos instrumentos señalen el momento preciso en que se causa el impuesto. La dificultad, casi insuperable, de determinar el momento exacto en que se causa el tributo, conduce, desde el punto de vista fiscal, a una cierta anómala equiparación entre *momento en que se causa el impuesto y fecha de instrumentación del acto que lo causa y*, más específicamente, entre *momento en que se causa el impuesto y data de protocolización o registro del instrumento probatorio del acto que lo causa*. Mas, la prueba de que tal anómala equiparación no modifica la verdad de que el impuesto realmente se causa cuando el acto de enajenación se realiza y no cuando dicho acto se instrumenta, es la circunstancia siguiente: el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 2 de febrero de 1943, en su artículo 123, imponía a las personas que fuesen a registrar un documento en el cual constase la enajenación de un inmueble a título oneroso, la presentación de un Memorial, contentivo de ciertos datos, a la Oficina competente de Registro. Pero en su artículo 127 establecía claramente que la presentación de ese Memorial *no excluía la obligación, de quienes obtuviesen beneficios de valorización de inmuebles, de declararlos durante los dos primeros meses del año civil siguiente a aquel en el cual los enriquecimientos fueron obtenidos*. La presentación del Memorial, en la oportunidad de protocolización

del instrumento, es un medio que el Fisco se arbitra para saber quiénes son los sujetos del tributo, y nada más.

Si el documento donde consta la enajenación de un inmueble contiene diferentes fechas, porque inicialmente era un simple instrumento privado y luego fue objeto de protocolización, el Fisco puede legítimamente pretender que el impuesto se causó en la oportunidad en que aparece fechado el instrumento cuando era simplemente privado. Desde luego que tal cuestión reviste un especial interés cuando las fechas del documento, la de la protocolización y la anterior a ella, correspondan a dos ejercicios fiscales diferentes, sin que deje de tenerlo cuando esas fechas correspondan a un mismo ejercicio, porque en este último supuesto la fecha escogida será decisiva para el cálculo de la deducción prevista en el ordinal 3º del artículo 33 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta (“Los intereses, calculados al tipo del seis por ciento (6%) anual, sobre los valores a que se refieren los ordinales 1º y 2º”). Si la enajenación de un inmueble consta en documento reconocido o autenticado, y posteriormente tal documento se registra, el Fisco puede legítimamente pretender, como en la hipótesis anterior, que el impuesto sobre valorización se causó en el momento en el cual aparece datada la nota de reconocimiento o de autenticación, y no en el momento posterior que corresponde a la data de registro. Y la pretensión del Fisco sería legítima porque el impuesto se causa cuando el bien se enajena a título oneroso, y si bien la fecha real de la enajenación puede no ser la más antigua que el documento contenga, porque la enajenación pudo ser anterior a ella, y no estar instrumentada antes, es la que con mayor proximidad evidencia la oportunidad en que la enajenación se consumó, y en la cual, por vía de consecuencia, surgió a cargo de quien se enriqueció la obligación de tributar.

En apoyo del criterio expuesto en el párrafo anterior, podemos citar la Sentencia N° 87 de la extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, dictada el 20 de septiembre de 1945, en virtud de la cual se declararon no gravadas por el impuesto sobre valorización de inmuebles enajenaciones constantes en documentos protocolizados en 1943, porque el contribuyente pudo evidenciar, con documentos privados, que tales enajenaciones habían tenido lugar con anterioridad a la entrada en vigencia de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta (“Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta”. Pág. 43).

El momento en que se causa el impuesto sobre beneficios de valorización de inmuebles (oportunidad en que el bien se enajena a título oneroso) en nada resulta alterado por el hecho de que el valor pactado para la enajenación

se haya recibido tan solo parcialmente o no se haya recibido en su totalidad. Para que se cause el impuesto basta que el bien se haya enajenado a título oneroso, porque aun en los supuestos de que el valor de la enajenación se haya recibido tan solo parcialmente o no se haya recibido en su totalidad, a favor del enajenante ha surgido un crédito contra el adquirente, que ha venido a modificar la composición o integración del patrimonio de aquél. El bien inmueble, después del acto traslativo de propiedad, ya no puede seguir considerándose como formando parte del patrimonio del enajenante. Si su valor se recibió totalmente, el bien fue sustituido por ese valor; si su valor se recibió parcialmente, el bien fue reemplazado por el valor parcial recibido y por el crédito restante aún no satisfecho; y si su valor no se recibió, el bien fue sustituido por el crédito representativo de ese total valor. Legalmente, el enriquecimiento provocado por la enajenación de un inmueble a título oneroso es susceptible de gravamen aunque el valor de la enajenación se haya recibido parcialmente o no se haya recibido, porque la ley pecha *enriquecimientos disponibles* (Art. 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta), y el crédito del enajenante contra el adquirente, no satisfecho o parcialmente satisfecho, comprensivo total o parcialmente del enriquecimiento habido, es *disponible*: el enajenante puede ceder su crédito, donarlo, darlo en prenda e hipotecarlo (si es hipotecario).

El Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta ha dicho, en este orden de ideas, en Sentencia Nº 265, del 12 de diciembre de 1963, citada anteriormente: “La defensa invocada por el apelante de que parte del precio no ha sido pagada es ineficaz para sostener una pretendida falta de disponibilidad de la renta, pues ello es una circunstancia posterior a la realización y perfeccionamiento del contrato de venta, que traduce precisamente la falta de cumplimiento por parte del comprador a su obligación fundamental de pagar el precio de una operación antes realizada; aparte de que en sana doctrina jurídica la parte no pagada del precio de enajenación de un inmueble constituye un derecho de crédito a término o moroso, según sea el caso, que efectivamente ha ingresado en el patrimonio del vendedor, quien bien podría en ejercicio de su titularidad cederlo o aun gravarlo, sobre todo en el caso concreto, en que el comprador aceptó por el saldo del precio títulos fácilmente negociables, como son las letras de cambio”.

El concepto de *disponibilidad* del enriquecimiento ha variado un tanto en la legislación fiscal venezolana. El artículo 6º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 2 de febrero de 1943 estaba concebido así: “Se considera que una renta o enriquecimiento es disponible cuando su titular puede usar, gozar o disponer de él, porque no se lo impide ningún obstáculo de carácter jurídico o material”. La citada disposición reglamentaria acogió,

al parecer, el criterio de *renta gravable* consignado en la Exposición de Motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, en la cual se aseveraba: “La renta económica, para ser gravable, debe encontrarse jurídica y económicamente a disposición del contribuyente”.

El Reglamento del 20 de octubre de 1944 introdujo una significativa variación en el concepto de *disponibilidad* de la renta, al equiparar *disponibilidad* a *percepción*. Su artículo 3º estatuyó: “Las rentas a que se refieren los Capítulos II, III, VI, VII, VIII (“Impuesto sobre beneficios de valorización de inmuebles”) y IX de la Ley, se consideran que están disponibles para el contribuyente desde el momento en que le son pagadas; y las que están comprendidas en los Capítulos IV y V de la misma, desde que las operaciones se realizan y son contabilizadas”. La norma antes citada, a más de que desvirtuó en forma sensible el texto de la ley (“el impuesto se causará cuando se enajene el bien a título oneroso”), generó difíciles problemas en la práctica: Si con motivo de la venta de un inmueble se obtenía un enriquecimiento y el precio era pagadero en distintos momentos, correspondientes a varios ejercicios fiscales, se consideraba disponible el eventual enriquecimiento habido sólo al ser percibida la totalidad del precio? Y caso de no ser ello así, cuáles de las cantidades percibidas eran las constitutivas del enriquecimiento: las recibidas en primer término, o las recibidas luego de haber quedado cubierto el valor del bien cuando ingresó en el patrimonio del enajenante?

El Reglamento del 12 de noviembre de 1948 trajo un nuevo concepto de *disponibilidad*. En su artículo 3º dispuso: “Las rentas a que se refieren los Capítulos II, III, VI, VII y IX de la Ley, se consideran que están disponibles para el contribuyente en el momento en que le son pagadas, entendiéndose que los abonos en cuenta se consideran como un pago, salvo prueba en contrario; y las que están comprendidas en los Capítulos IV, V y VIII (“Impuesto sobre beneficios de valorización de inmuebles”) de la misma, desde que las operaciones se realizan”. Similar disposición contuvo el Reglamento del 25 de abril de 1949 (art. 3º).

Aunque el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 11 de enero de 1956 no contiene ningún dispositivo igual o parecido al que figuraba en los Reglamentos de 1948 y 1949, creemos que en la actualidad es dable sostener que la no percepción del valor que se pacte cuando se enajena un bien inmueble a título oneroso no hace *indisponible* el eventual enriquecimiento que haya tenido lugar. El enriquecimiento es disponible aunque el valor no se haya recibido. La Administración General del Impuesto sobre la Renta, en este orden de ideas, frente a una operación de compra-venta, en la cual

el comprador quedó a deber la totalidad del precio, sostuvo: "La disponibilidad existe siempre en el caso de estos beneficios, ya que el propietario-enajenante aun cuando no obtiene en el acto una suma de dinero, es poseedor de un derecho, de una acreencia, fácilmente determinable y valorable, equivalente al enriquecimiento obtenido; y tan es así que ha tenido la disponibilidad de la renta simultáneamente con la operación de compra-venta, que ha garantizado su derecho con una hipoteca sobre el bien inmueble que ha dejado de ser suyo, mediante operación análoga a la de un préstamo de dinero, con garantía hipotecaria. En esta enajenación pura y simple, el bien inmueble objeto de compra-venta pasa del dominio de una persona al de otra diferente; lo es a título oneroso, porque el primer propietario obtiene a cambio del inmueble un derecho, una acreencia apreciable en dinero. Es verdad que no recibe ninguna suma en efectivo, pero la Ley de Impuesto sobre la Renta no grava solamente adquisiciones de dinero, sino enriquecimientos, es decir, aumentos de patrimonio" ("Boletín Informativo del Ministerio de Hacienda". Abril-mayo de 1948. Nos. 88 y 89. Pág. 7).

La misma Administración General del Impuesto sobre la Renta, ante la consulta de un contribuyente que inquiría "si en la venta de un terreno hecha por medio de cuotas mensuales, con la obligación por parte del vendedor de entregar los títulos de propiedad debidamente legalizados al ser cancelada la última cuota, es necesario esperar el vencimiento del plazo fijado en el contrato para proceder a la liquidación de utilidades de esas ventas de terrenos", afirmó: "De acuerdo con el artículo 1.474 del Código Civil, esta convención constituye una compra-venta perfecta; su fecha es la de celebración del contrato o aquella en que se determine el inmueble, si esa determinación se hace posteriormente. No obsta a tal calificación jurídica la existencia de una cláusula que reserve para la compañía la propiedad del terreno y de la construcción hasta la cancelación total del precio, pues puede admitirse que la venta es perfecta en el momento de la celebración del contrato, aunque los contratantes hayan convenido en que la transmisión de la propiedad se realice después, sin que una estipulación semejante constituya una condición suspensiva; pero si esto fuese considerado contrario a la esencia de la compra-venta, por lo menos dicha cláusula tendría el efecto de posponer la tradición de la cosa, y también dentro de este criterio se está en presencia de una compra-venta perfecta. Establecida de ese modo la naturaleza de la convención, es necesario concluir, a los fines de la disponibilidad de la renta, que el monto total que se obliga a pagar el comprador debe ser declarado entre los ingresos... del ejercicio en el cual se perfeccionó el contrato" ("Boletín...". Agosto-septiembre de 1948. Nos. 92 y 93. Págs. 28 y 29).

Caracas, mayo de 1964.

Estudios - 2

El Impuesto Sobre la Renta en el caso de los Títulos de Capitalización

Dr. Marco Ramírez Murzi

En la Ley General de Bancos y otros Institutos de Créditos, Art. 69 de la misma, está previsto dentro de nuestro Derecho Positivo, por primera vez, el llamado contrato de capitalización, como quiera que el texto del mencionado artículo expresa que “las sociedades de capitalización se obligarán con los suscriptores de títulos de capitalización, y como operación pasiva, a la formación de capitales pagaderos en fechas determinadas, mediante la emisión de dichos títulos y a cambio de la obligación de pagar los suscriptores una cuota única o varias cuotas periódicas”. El mismo artículo en su parágrafo único agrega que “las sociedades de capitalización podrán realizar sorteos para la amortización anticipada de los títulos emitidos y la concesión de premios a los suscriptores favorecidos”.

La noción de contrato de capitalización desde el punto de vista jurídico, surgió a fines del siglo XIX y a causa, posiblemente, de la poca ingerencia que ha tomado el Estado en cuanto a propiciar, proteger y estimular el ahorro por parte de los ciudadanos en general, garantizando a su vez, de manera oficial y permanente, la suerte de los dineros invertidos para tales fines por los componentes de la sociedad. De esta situación de facto que fue creándose, como necesidad inherente a la misma acumulación de capitales, casi todos ellos originados al mismo tiempo en los salarios de los trabajadores o de personas de medianos recursos económicos, surgió, como órgano tendiente a satisfacer dicha necesidad (y trayendo como repetidamente se ha hecho al terreno social y económico la Ley biológica de que la necesidad crea el órgano), un tipo de compañía mercantil que ha dado por llamarse Sociedad de Capitalización, pero, naturalmente, destinada de acuerdo con el objeto social de la misma, a estimular el ahorro para especular con el capital integrado por los aportes de las personas que ahorran. Casi todas ellas realizan negocios no sólo con inversión ajena sino con el juego de los intereses com-

puestos que produce esa inversión. De ahí que en Suiza esté prohibido ese tipo de sociedades y se consideran ilícitos los contratos de capitalización; que en Bélgica hayan sido calificados y prohibidos como loterías; que en Inglaterra y Estados Unidos hayan ido desapareciendo, a causa del impulso que ha tomado el seguro popular; y que en España y otros países se haya establecido un rígido control financiero de las entidades de capitalización, con el fin de evitar el fraude o la administración defectuosa y en garantía de que ellas cumplan cabalmente sus compromisos frente a los suscriptores.

Planiol y Ripert definen a la capitalización como el contrato por medio del cual se promete a un suscriptor la constitución de un capital determinado, a más tardar para una fecha dada, mediante pagos únicos o periódicos. Los tratadistas mencionados admiten que la capitalización tiene rasgos del juego, de la renta vitalicia, del seguro e incluso hasta de la lotería, aún cuando no la consideran sino como contrato conmutativo, en vez de aleatorio, ya que si bien en algunos casos especiales existe un elemento que contiene algo de la lotería, en virtud de que los bonos confieren el derecho de tomar parte en sorteos, tales sorteos solamente inciden en la posibilidad de una anticipación mayor o menor de la fecha de reembolso. De igual modo, señalan como elementos esenciales del contrato: que la empresa asuma determinadas obligaciones con respecto a los suscriptores de bonos y que la empresa efectúe la capitalización de las sumas percibidas, la cual resulta normalmente del juego de los intereses compuestos pero, incluyendo en sentido amplio, todo producto del capital cuya procedencia o formación no puedan explicarse sino como acumulación de rentas o de frutos de un pago o de varios pagos iniciales.

Luis B. de Lugo en el Tomo III, página 458 de su “Tratado de Seguros”, reproduce casi textualmente las consideraciones que trae el texto de Planiol y Ripert a que ya hemos hecho referencia. Define el contrato de capitalización como “aquel por el que una sociedad se encarga de constituir a una fecha fija un capital determinado en beneficio del suscriptor a cambio de primas únicas o periódicas, directas o indirectas”. El nombrado tratadista complementa lo expuesto con respecto al contrato de capitalización, agregando que cuando éste es con sorteo es típicamente aleatorio, puesto que comprende el doble concepto de inversión y lotería.

Con lo que previamente hemos dicho, podemos ensayar una definición propia de la capitalización y afirmar que ella es un contrato en virtud del cual una persona o empresa se obliga para con otra, llamada suscriptor, a capitalizar una cantidad cierta de dinero, en un plazo determinado, y a pagársela una vez cumplido el plazo, en tanto que aquella otra se obliga a pa-

gar una suma determinada o sumas periódicas a plazos fijos. De lo anterior se infiere que, en principio, la capitalización es un contrato consensual, bilateral oneroso y conmutativo. De ninguna manera puede considerarse que el contrato de capitalización, en sí mismo, sea de carácter aleatorio. Sin embargo: es de la esencia de este contrato la obligación por parte de la empresa de efectuar y pagar una suma capitalizada y por parte del suscriptor la de pagar una suma única o varias sumas periódicas. Es bien sabido que los caracteres inherentes a la naturaleza de los contratos pueden asumir diferentes formas, modos, condiciones o terminos, de acuerdo con la voluntad de las partes contratantes, y el contrato continúa tipificado en sus elementos esenciales de carácter general o especial que se requieren para su propia existencia. Con el contrato de capitalización ocurre otro tanto: puede ser de un término variable o estar sujeto a una condición como cualquier otro contrato. El problema se nos presenta cuando para los efectos del cumplimiento o de la resolución del contrato se introduce una condición, con cuyo cumplimiento dicho contrato se extingue y se hace exigible el cumplimiento de determinadas obligaciones para una o ambas partes. La condición se define de manera casi universal para los tratadistas del Derecho, como un hecho futuro e *incierto* del cual pende el cumplimiento de una obligación. Ese hecho, por tanto, no es de segura ocurrencia y en él o en su realización no interviene la voluntad de las partes contratantes. De ahí que los contratos de capitalización de manera usual lleven incorporada una cláusula mediante la cual la empresa o persona obligada a capitalizar efectúa sorteos entre los suscriptores. A su vez, estos sorteos, como elemento aleatorio introducido al contrato pueden, dentro del mismo, y de acuerdo con las cláusulas expresas convenidas por los contratantes, acarrear dos situaciones diferentes: 1º) El suscriptor de un bono, póliza o cédula, es favorecido mediante un sorteo con una suma igual a la del bono, póliza o cédula suscritos. Dicha cantidad, pues, como consecuencia del sorteo, es pagada al suscriptor beneficiario, pero el contrato de capitalización subsiste y continúa con las mismas obligaciones de las partes y el mismo término o plazo contractual. 2º) La empresa o entidad capitalizadora efectúa uno o varios sorteos mensuales entre los suscriptores de bonos de capitalización o pagos periódicos, quienes por el solo hecho de ser suscriptores a su vez, tienen el derecho a participar en tales sorteos, pero, en caso de salir beneficiados con uno de ellos, reciben de la compañía capitalizadora la suma suscrita en virtud del sorteo, se extingue el contrato y cesa para el suscriptor, por consiguiente, la obligación de seguir efectuando los pagos periódicos.

En el primer caso que hemos señalado es evidente que el suscriptor, por concepto del premio o sorteo, percibe un enriquecimiento de naturaleza aná-

loga al del hipódromo, loterías o rifas, es decir, un enriquecimiento de innegable origen aleatorio, tanto más cuanto que por el solo hecho de ser suscriptor puede percibir una o varias veces el premio objeto del sorteo, sin que dicho sorteo altere o modifique las inversiones periódicas del mismo ni la cuantía de la suma capitalizable. Tampoco hay duda de que el susodicho enriquecimiento tiene un origen casual, imprevisto o fortuito, y que, por lo tanto, encaja para los efectos del gravamen correspondiente, dentro del Art. 36 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En el segundo caso el suscriptor del bono o la póliza de capitalización efectúa inversiones periódicas destinadas a la misma y, al mismo tiempo, participa, como se dijo, por el sólo hecho de ser suscriptor, de uno o más sorteos igualmente periódicos en los que puede ganar una suma equivalente al valor de la cantidad suscrita menos las inversiones realizadas. Es decir: *lo que efectivamente sortea la compañía capitalizadora es un premio montante a la diferencia entre la inversión y la póliza*. No podría, por absurdo, la compañía capitalizadora, sortear entre los suscriptores de pólizas las inversiones propias de cada uno y que no constituyen otra cosa distinta a un elemento patrimonial no gravable por nuestras leyes. Quedó explicado que en virtud de esta hipótesis, cuando uno de los suscriptores es favorecido por un sorteo o un premio, el contrato se extingue y surge para la compañía capitalizadora la obligación de pagar al beneficiario la suma suscrita, que, económicamente, se descompone en la devolución al suscriptor de la suma que hasta ese momento haya invertido, más la diferencia en relación a lo suscrito y que, a no ser por el sorteo, el suscriptor se hubiese visto obligado a continuar pagando hasta completar la inversión total prometida. Es justamente bajo estas circunstancias, pues, cuando surge para el suscriptor un enriquecimiento extraño como tal a los elementos que integran su acervo patrimonial y cuyo origen es aleatorio, casual, o fortuito. *De ello se colige que única y exclusivamente la cantidad obtenida por el suscriptor y que excede a su inversión efectuada es lo que constituye un verdadero enriquecimiento gravable de acuerdo con las previsiones del capítulo X de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya citado*. Pretender que en esta forma se estuviera aceptando una deducción que la Ley no permite, sería aceptar o proponer que la cantidad suscrita estaba sujeta a un resultado aleatorio en su totalidad, como en los casos de los premios de loterías o de hipódromos, cuando de las características del contrato mismo se desprende que el suscriptor en vez de estar participando en una rifa por la suma invertida o total, sólo participa por la diferencia entre lo invertido y lo total ya que de no salir favorecido en sorteo alguno él nunca perdería la cantidad invertida ni por el hecho de salir favorecido se produciría tampoco un enriquecimiento de lo que ya estaba incorporado a su patrimonio. Para abun-

dar más en razones, en cuanto a la calificación de esta renta, la misma Ley vigente, en el Ordinal cuarto de su Art. 3º, establece que el Ejecutivo Nacional podrá exonerar del impuesto hasta por un 50 por ciento a los *enriquecimientos netos* provenientes de premios obtenidos por tenedores de títulos de capitalización u otros similares autorizados por la Ley General de Bancos y otros Institutos de Crédito y que esa exoneración deberá ser acordada previamente, mediante resolución dictada al efecto. En presencia de una interpretación auténtica como la anterior, es forzoso convenir en que los premios obtenidos en sorteos, por suscriptores de títulos de capitalización, constituyen una ganancia fortuita en cuanto a la suma pagada al beneficiario en virtud del sorteo e independientemente de lo que corresponda a su propio patrimonio, o sea que lo gravable es la diferencia entre la inversión del suscriptor y el total suscrito, que ingresará a su patrimonio con posterioridad y a consecuencia del sorteo.

Nos resta contemplar la hipótesis de que al término del vencimiento del contrato de capitalización, o bajo cualquiera otra circunstancia prevista en sus cláusulas, el suscriptor perciba de la compañía capitalizadora una suma superior a la que estrictamente corresponde a un activo patrimonial producto del ahorro de dicho suscriptor. En tal caso nos encontraríamos en presencia de un enriquecimiento calificado por nuestra Ley como renta de capital y que encaja, para los efectos impositivos, en lo previsto en el párrafo único del Art. 8º, capítulo III de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. Para aclarar más lo expuesto, la diferencia obtenida por el suscriptor del título de capitalización y existente entre la suma total de ahorro aportada y la recibida, cuando esta diferencia no haya tenido origen en alguno de los sorteos que efectúe la capitalizadora entre los suscriptores de títulos, constituye una renta de capital mobiliario gravable de acuerdo con la cédula segunda de la Ley.

NOTABENE: Las conclusiones de este estudio fueron acogidas por la Administración General del Impuesto sobre la Renta como doctrina administrativa que se publica en este mismo número.

Sentencias - 1

La República de Venezuela en su Nombre, La Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa

Magistrado Ponente: El Vicepresidente Dr. Saúl Ron.

Vistos, con los informes de la contribuyente.

Con fecha 16 de julio de 1963, el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta dictó su sentencia N° 257, por la cual declaró parcialmente con lugar el recurso interpuesto por la contribuyente "Edificio Villoria, C. A.", de este domicilio, contra las planillas de liquidación complementaria de dicho impuesto que a continuación se especifican, todas de fecha 5 de abril de 1961: N° 401.742, por Bs. 7.487,64, N° 401.743, por Bs. 7.034,04; N° 401.744, por Bs. 7.040,13; N° 401.745, por Bs. 6.853,87; N° 401.746, por Bs. 11.631,86, las cuales fueron expedidas a cargo de la mencionada contribuyente como consecuencia de las respectivas investigaciones fiscales que le fueron practicadas por la Administración, con motivo de sus declara-

ciones de rentas correspondientes a los ejercicios económicos de 1955, 1956, 1957, 1958 y 1959, cuyos resultados constan en las Actas Fiscales Nos. 22, 23, 24, 25 y 26, todas de fecha 26 de enero de 1961, que obran en autos.

De la referida sentencia apeló el ciudadano representante del Fisco Nacional en cuanto pudiera resultar desfavorable a los intereses de su representado.

Recibidos los autos, se dio cuenta en Sala, se designó ponente al Magistrado Doctor Saúl Ron, se relacionó la causa y se llamó a informes, a cuyo acto sólo concurrió el representante legal de la contribuyente, quien consignó sus conclusiones escritas, que la Sala ordenó agregar a los autos. Se dijo "Vistos".

Siendo la oportunidad de decidir, la Sala considera que el objeto de la controversia ante este Supremo Tribunal se ha reducido, como bien lo reconoce en sus informes el representante de la contribuyente, ya que ésta no apeló del

fallo del Tribunal a-quo, a la materia apelada por la representación del Fisco.

En consecuencia la Sala pasa a examinarla y al efecto observa:

Primero: La Fiscalización, al trasladar las rentas de la contribuyente, de la Cédula Tercera, en que fueron declaradas por ella para los ejercicios investigados, a la Cédula Primera, rechazó la deducción en ésta, de las cantidades de Bs. 2.054,20, Bs. 5.889,35, Bs. 3.309,23, y Bs. 1.210,35, por concepto de intereses pagados por la contribuyente al Banco Venezolano de Crédito durante los respectivos ejercicios de 1955, 1956, 1957 y 1958, devengados por un crédito, en cuenta corriente, que el mencionado Instituto Bancario le había concedido con garantía hipotecaria constituída sobre el edificio "Villoria", de la propiedad de aquélla.

Como fundamentos del Reparó, la Fiscalización aduce que la cantidad recibida en préstamo no fue invertida en el inmueble dado en garantía hipotecaria de su pago, que fue el productor de la renta durante los mencionados ejercicios, sino que fue agotada "en parte por la inversión en la quinta "Eleonora" que no produjo renta" y "en parte por inversiones de una tercera persona" (un accionista de la compañía).

No obstante, la contribuyente, en su escrito de apelación, admite de manera expresa el presente Reparó, pero sólo en lo que se refiere a los intereses pagados al banco en los años de 1957 y 1958; por lo cual la controversia sobre este punto se ha reducido al Reparó para los años de 1955 y 1956.

Pues bien; conforme a la legislación

aplicable a los mencionados ejercicios, son deducibles, para determinar la renta neta gravable en la Cédula Primera, "los intereses de las deudas hipotecarias que pesen sobre el inmueble", esto es, "los intereses de las deudas hipotecarias que pesen sobre los inmuebles que produjeron la renta, pagada durante el ejercicio gravable". Siendo así, es obvio que al exigir la Fiscalización, como requisito adicional para admitir la deducción de los intereses discutidos, el que el capital que los produjo haya sido invertido en el inmueble productor de la renta, incurre en un exceso, pues tales intereses han cumplido con los requisitos exigidos por la legislación impositiva para admitir su deducción.

En consecuencia, la Sala declara improcedente el presente Reparó.

Segundo: En su declaración para el ejercicio de 1955, la contribuyente pretendió deducir en la Cédula Tercera, conforme a su propia calificación de sus rentas, modificada por la Fiscalización y confirmada tal modificación por el fallo recurrido, la cantidad de (Bs. 53.325,00), por concepto de contribuciones; de los cuales la Fiscalización trasladó Bs. 675,30 a la Cédula Primera y rechazó la deducción, en la Cédula Tercera, de la cantidad de Bs. 52.650,00, por concepto de derechos sucesorales sobre acciones al portador, suscritas por Gonzalo Villoria (accionista de la Compañía), por considerar la Fiscalización que corresponden a contribuciones personales del citado Villoria.

A este respecto la contribuyente alega que los Bs. 52.650,00 "son necesariamente deducibles por ser gastos inherentes al

buen funcionamiento de la compañía y que requería su organización por cuanto fueron causados en razón de ser las acciones suscritas, para constituir el capital de la compañía, al portador”; y que “posiblemente no sea deducible en la cédula primera, pero en todo caso debe serlo en la cédula tercera como gasto necesario de la compañía”.

La recurrida, luego de examinar si la contribución se causa en cabeza de la sociedad o en cabeza de los accionistas, determinó que, conforme al texto del artículo 33 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional, es la sociedad —y no los accionistas— el sujeto pasivo del gravamen; por lo cual consideró que, si la referida contribución incide sobre la sociedad, no es válido el argumento fiscal de que la partida objetada como deducción en la categoría comercio-industrial fue una contribución personal del accionista Gonzalo Villoria.

La Sala observa:

Según aparece del Informe Fiscal N° I.F. 21, de fecha 26 de enero de 1961, que corren en autos, “el capital suscrito y pagado (de la C. A. Edificio Villoria) es de Bs. 3.000.000,00 en 300 acciones al portador con valor de Bs. 10.000,00 cada una”; “los accionistas son: Gonzalo Villoria: 298 acciones; Miguel Enrique Velutini: 1 acción, y Luis Venegas Perdomo: 1 acción; y “el Presidente de la Compañía es Flor Marrero de Villoria, y el Vicepresidente es su cónyuge Gonzalo Villoria”.

Conforme a lo dispuesto en el citado artículo 33 de la Ley Fiscal mencionada,

“cuando se constituyan sociedades anónimas o en comandita por acciones, cuyo capital esté representado por acciones al portador, o por acciones nominativas que se conviertan posteriormente al portador, y en cuya formación haya un aporte que sea o exceda del 50% de los bienes que constituyan el patrimonio de una persona física, la sociedad pagará dentro de los sesenta días siguientes a su constitución, o a la fecha de la conversión de sus acciones nominativas en acciones al portador, un impuesto equivalente al establecido en el artículo 3° de esta Ley, tomándose como base para ello el que habría sido causado si la sucesión de la persona que haga el expresado aporte se hubiese abierto en el momento de la constitución de la sociedad o en el de la conversión al portador de las correspondientes acciones nominativas”. Agrega la misma disposición, en su primera parte, que “el impuesto será pagado sobre el capital aportado por cada constituyente”; y en su segundo aparte y en sus párrafos, el mismo dispositivo prevé otros supuestos, en los cuales también se causa el impuesto en él establecido.

Es necesario determinar, pues, quién es, conforme al texto legal transcrito, el sujeto pasivo del impuesto en examen, es decir, si es la “sociedad” o la “persona física” cuyo “aporte” sea o exceda del 50% de los bienes que constituyan su “patrimonio”.

La circunstancia de que sea la “sociedad” quien deba pagar dicho impuesto y quien, para tales efectos, debe cumplir los requisitos reglamentarios concernientes a la declaración fiscal, permiten considerar, como lo entendió la recurrida, que

es ella “—y no los accionistas— el sujeto pasivo del gravamen”.

Sin embargo, considera la Sala que es también necesario distinguir, a los fines de la determinación propuesta, entre el sujeto pasivo del impuesto, esto es, aquella persona —natural o jurídica— que la Ley quiere que sea quien en definitiva soporte la carga del gravamen, por una parte, y, por otra, quién es el obligado a su pago, por haberlo querido así también la Ley. Es normal, en los impuestos directos, que coincidan, en una misma persona, la condición de contribuyente o sujeto pasivo del impuesto y la de deudor u obligado al pago del mismo; pero no es raro que la Ley Fiscal, para asegurar su cumplimiento y su eficacia, evitando evasiones del tributo y asegurando el pago del mismo, establezca tal distinción en situaciones especiales. En la opinión de la Sala, ello es lo que ha ocurrido, precisamente, en el dispositivo legal examinado. El propósito que ha tenido en cuenta el Legislador al establecerlo ha sido, fundamentalmente, evitar que las personas, por actos *inter-vivos*, cuya celebración regularmente no daba lugar a la causación del impuesto que grava la transmisión gratuita de los bienes, dispusieran de su patrimonio para después de su muerte, de tal forma que se evadía así dicho impuesto: expediente fácil y sencillo para lograr tal despropósito fiscal habría sido, precisamente, constituir sociedades mercantiles, como las previstas en la disposición que se comenta, cuyo capital estuviera representado en acciones al portador; siendo tales títulos de tan fácil circulación y ocultación, era de esperar que, al ocurrir el fallecimiento de

su legítimo tenedor, como una entre tantas otras circunstancias posibles, la transmisión a sus herederos o causahabientes a cualquier título consumaba la evasión fiscal. Para prevenirla, pues, el Legislador estableció una presunción según la cual, cuando una “persona física” hace, para la constitución o formación de sociedades mercantiles con acciones al portador, “un aporte que sea o exceda del 50% de los bienes que constituyan (su) patrimonio”, ha de entenderse, y a los fines exclusivamente fiscales, que dispone gratuitamente de sus bienes, y que, en consecuencia, se causa, “en el momento de constitución de la sociedad”, el impuesto que grava el tráfico gratuito *mortis causa* de los bienes, como “si la sucesión de la persona que haga el expresado aporte se hubiere abierto en ese momento”. La finalidad primordial del precepto —según la propia Exposición de Motivos de la Ley que lo creó— es la de proteger los intereses del Fisco contra un medio de evadir el impuesto sucesoral. La abundante doctrina administrativa sobre la materia, cuyo criterio la Sala comparte, así lo tiene establecido: **“Dicha disposición no crea propiamente un impuesto sobre las compañías, sino que con ella la administración trata de evitar que se eluda el pago de impuestos sucesorales. La Ley ha previsto los casos en que bajo el ropaje de compañías anónimas, pueda dejar de pagarse el impuesto sucesoral, y grava dichos actos, no como impuesto mismo, sino como defensa contra una posible burla al pago de los impuestos sucesorales. . . La contribución creada por el artículo 33 no es un impuesto a la constitución de sociedades, al**

acto de contratar en determinada forma, sino una defensa, una medida que el Estado toma para escudarse contra la posible evasión de un impuesto, en determinados casos...

Si tal ha sido el propósito de la disposición comentada, es lógico concluir que el sujeto pasivo de dicho impuesto no puede ser otro que el accionista cuyo aporte a la sociedad ha dado, precisamente, lugar a la causación del tributo. Las mismas expresiones y conceptos de la Ley lo están afirmando, a saber: "cuando se constituyan (determinadas) sociedades... en cuya formación haya un aporte que sea o exceda del 50% de los bienes que constituyan el patrimonio de una persona física"; el impuesto que se manda a pagar (equivalente al establecido en el artículo 3º de esta Ley) debe calcularse tomando como base "El que habría sido causado si la sucesión de la persona que haga el expresado aporte se hubiese abierto en el momento de la constitución de la sociedad...", es decir, "el impuesto se calculará... con arreglo a la... tarifa proporcional y progresiva" prevista en el citado artículo 3º de la Ley, en función de la cuantía del acervo hereditario y del grado de parentesco de los herederos que constituyan "la sucesión de la persona que haga el expresado aporte"; y, en fin, el impuesto será pagado sobre el capital aportado por cada constituyente", es decir, no se lo calcula sobre el capital social. Estas tres expresiones de la Ley, estos tres conceptos, mejor dicho: La aportación de una determinada cuantía de los bienes de una persona física, el cálculo del impuesto como si la sucesión de ella se hubiese abierto, así como sobre el ca-

pital aportado por cada constituyente y no por el capital social; unidos, estos conceptos o expresiones, al propósito perseguido por el Legislador al establecer el precepto, llevan a la Sala la convicción de que el sujeto pasivo, el contribuyente propiamente dicho, debe ser el accionista que con su aporte dio lugar a la causación del impuesto, y no la sociedad.

La sociedad, en los supuestos previstos en la disposición comentada, es sólo el sujeto responsable del pago del impuesto: al establecerlo así, el Legislador ha querido asegurar la percepción del tributo. En efecto: no podía escapar a la observación del Legislador, que los interesados en evadir el impuesto bien podían aportar la totalidad de sus bienes a la constitución de tales sociedades; y que, siendo dos personas jurídicas distintas —la sociedad y el accionista—, al Fisco le resultaría bastante difícil hacer efectivo su pago por quien realmente fuere el sujeto pasivo del mismo. De ahí, pues, que en la inteligencia útil de la presunción arriba mencionada, la Sala considera que la sociedad, en estos supuestos, es la deudora del impuesto, no a título o a condición de contribuyente, sino de responsable de su pago; de modo que, al ella efectuarlo, adquiere un crédito por su monto contra el accionista que con su aporte a su constitución ha causado el respectivo impuesto.

En este orden de ideas, juzga la Sala que la partida, rechazada por la Fiscalización como deducción de la renta bruta de la contribuyente, por la cantidad de Bs. 52.650,00, constituye, efectivamente, una "contribución" personal del accionista Gonzalo Villoria —el principal ac-

cionista de la compañía, quien de 300 acciones al portador suscribió y pagó 298—, y no una “contribución” de ésta. Por tanto, mal puede la mencionada compañía “Edificio Villoria, C.A.” pretender, como contribuyente del impuesto sobre la renta, para determinar la que sea gravable, la deducción de tal suma, por el solo hecho de que otra Ley fiscal le haya impuesto su pago, cuando éste, al ser efectuado, como ya se dijo, da lugar a un crédito contra el accionista, que sólo depende de las conveniencias de ella, hacer efectivo o no.

En consecuencia, la Sala declara que es procedente el Reparó Fiscal formulado por tal concepto.

Tercero: La Fiscalización consideró como “pérdida de explotación” en la cédula tercera, durante los ejercicios, de 1956 a 1959, inclusive, las cantidades de Bs. 2.100,00, Bs. 2.250,00, Bs. 2.400,00 y Bs. 1.200,00, pagadas, según dicen las correspondientes Actas Fiscales, “por trabajos de contabilidad a C.A. Contabilidad General E.S.R.”.

En lo que se refiere a estos Reparos, la recurrida consideró que “la erogación en referencia —según los elementos cursantes en el expediente— no puede ser imputada sino a las operaciones inmobiliarias, puesto que, según la intervención fiscal, la contribuyente no desarrolló ninguna actividad en la categoría comercio-industrial y resulta por tanto ilógico considerar tal partida —agrega el fallo— como una deducción mercantil y no como un gasto normal y necesario de administración del inmueble productor del beneficio” ; y de ahí que haya dispuesto que tales gastos “deben ser traslada-

dos y deducidos en la cédula inmobiliaria para la determinación de la renta neta en ella obtenida”.

La Sala observa: Es verdad que, conforme a las disposiciones pertinentes del Código de Comercio, “son comerciantes los que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual y las sociedades mercantiles”; que la contribuyente, desde el punto de vista meramente formal —Compañía Anónima— es un comerciante; que, como tal, y también a los fines fiscales, está obligada a llevar una determinada contabilidad; y que así, en efecto, la ha llevado, según asientan las respectivas Actas Fiscales. Influida, seguramente, por estos aspectos que la contribuyente presenta, la Fiscalización entendió que los gastos en que aquélla incurrió en la materia en examen debían imputarse a la Cédula en que regularmente tributan los comerciantes.

Sin embargo, conforme a las características de objetividad, de especial relevancia jurídica, que el Derecho Tributario presenta y sobre las cuales ha hecho énfasis la jurisprudencia de este Supremo Tribunal, de acuerdo, por lo demás, con la doctrina más autorizada sobre la materia, es común y frecuente que, en casos como el de autos precisamente, no siempre coincidan en su tratamiento a los diversos institutos jurídicos el Derecho Tributario y el Derecho Privado. En este sentido, cabe apreciar, como bien lo hace la recurrida, que la contribuyente, no obstante ser un comerciante desde el punto de vista formal conforme al Derecho Privado, ha obtenido rentas que, desde el punto de vista jurídico-tributario,

no pueden ser calificadas como comercio-industriales a los fines impositivos. Por tanto, los gastos aquí cuestionados sólo pueden imputarse, como correctamente lo estableció también la recurrida, a aquella Cédula en que la contribuyente debe tributar conforme a la naturaleza y origen de sus rentas, esto es, en la Cédula Primera o Inmobiliaria.

Cuarto: Según aparece de las Actas respectivas, la Fiscalización objetó, a las declaraciones de rentas de la contribuyente para los ejercicios de 1956, 1957 y 1958, la deducción de las partidas de Bs. 609,55, Bs. 1.325,35 y Bs. 364,40, pagadas por ella por concepto del llamado "impuesto de cinco por mil", por considerar la Fiscalización que las rentas de la contribuyente son "de naturaleza esencialmente civil y fue contribución indebida" (sic).

Se observa: trasladadas como fueron las rentas de la contribuyente, de la cédula comercio-industrial, en que las había declarado, a la cédula inmobiliaria, resulta evidente que, conforme a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes durante dichos ejercicios, tales "contribuciones" no son deducibles en dicha cédula.

Sin embargo, como bien lo asentó la recurrida, dicho impuesto no fue establecido para gravar únicamente ingresos brutos mercantiles, como lo ha entendido la Administración, pues conforme al contenido del artículo 4º de la Ley de Timbre Fiscal que lo estableció, tal impuesto incide "sobre el monto de los ingresos brutos efectivamente percibidos por las empresas o establecimientos civiles y mercantiles que estén situados u

operen en Venezuela". Y como nada legalmente impide que una determinada expresión de riqueza pueda ser al mismo tiempo objeto de gravámenes impositivos distintos, de acuerdo con los supuestos, también distintos, que prevean las respectivas Leyes Tributarias, la contribuyente de autos bien ha podido ser, como efectivamente lo fue, sujeto del impuesto sobre la renta, sobre sus ingresos netos.

En consecuencia, la Sala considera, y así lo declara, que las partidas correspondientes al pago de tal contribución son deducibles en la cédula comercio-industrial; y que, como en ésta la contribuyente no obtuvo renta bruta, se traducen en pérdidas de explotación.

Quinto: Consta también de las Actas Fiscales correspondientes, que la Fiscalización trasladó, de la cédula comercio-industrial, en que habían sido declaradas por la contribuyente, a la cédula inmobiliaria, las cantidades de Bs. 584,85 y Bs. 184,61, correspondientes a "intereses devengados del Banco Venezolano de Crédito sobre depósitos en cuenta corriente", efectuados por la contribuyente en el mencionado Instituto bancario. Es decir, la Fiscalización consideró que tales intereses eran de naturaleza civil y, por consiguiente, gravables en la cédula a la cual los trasladó, y no de naturaleza mercantil, gravables en la cédula tercera, como lo entendió la contribuyente.

Se observa: como bien lo asentó la recurrida, las partidas de intereses, sobre las cuales versa el Reparó, se originaron en un acto objetivo de comercio, como es el contrato de cuenta corriente bancaria

celebrado entre dos comerciantes, conforme a la interpretación del ordinal 14º del artículo 2º del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 10 **ejusdem** que califica las sociedades mercantiles como comerciantes. A ello cabe aún agregar que, conforme a la normativa correspondiente, nada legalmente impide que, si bien las rentas de la contribuyente pueden ser calificadas, en su casi totalidad, de naturaleza civil, en razón de su origen y a los fines exclusiva y estrictamente fiscales, pueda obtener otras que, objetivamente consideradas, puedan calificarse de naturaleza mercantil; es decir, su carácter jurídico-formal de “comerciante” no se menoscaba, desde el punto de vista del Derecho Privado, en sus relaciones con los terceros, por el hecho, sólo impositivamente trascendente, de que sus rentas sean calificadas fiscalmente de naturaleza civil.

Por tanto, la Sala considera que tales intereses son gravables en la cédula comercio-industrial, por provenir de operaciones objetivamente mercantiles, como lo estableció la recurrida, y no en la cédula mobiliaria, como lo entendió la Administración. Así se decide.

En virtud de las consideraciones anteriormente expuestas, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por el representante del Fisco Nacional contra la sentencia Nº 257, de fecha 16 de julio de 1963, del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, que declaró, a su vez, parcialmente con lugar el recur-

so interpuesto por la contribuyente “Edificio Villoria, C.A.” contra las planillas de liquidación complementaria de dicho impuesto, identificadas en la narrativa del fallo; y cuya sentencia queda reformada en los términos de la presente decisión; y, en su consecuencia, dispone que la Administración proceda a emitir las nuevas planillas, en sustitución de aquéllas, con arreglo a lo dispuesto en la sentencia recurrida, en cuanto causó ejecutoria, y en esta sentencia, en cuanto fue objeto del recurso.

Publíquese, regístrese y devuélvase el expediente.

Dada, firmada y sellada en la Sala de Audiencias de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en Caracas, a los 26 días del mes de mayo de mil novecientos sesenta y cuatro.—Año 155º de la Independencia y 106º de la Federación.

El Presidente,
J. M. Padilla

El Vicepresidente Ponente,
Saúl Ron

J. G. Sarmiento Núñez
Magistrado

Miguel Angel Landáez
Magistrado

J. Barrios E.
Magistrado

Enrique Sánchez Risso
Secretario

Sentencias - 2

La República de Venezuela en su Nombre, La Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa

Ponente: El Vicepresidente doctor Jonás Barrios E.

Vistos, con los informes del representante del Fisco Nacional.—La Venezuela Gulf Refining Company, sociedad anónima norteamericana, domiciliada en esta ciudad, apeló para ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, de la Planilla de Liquidación Complementaria N° 401247, de fecha 25 de mayo de 1960, expedida a su cargo por la Administración respectiva, por la cantidad de Bs. 77.011,40 por concepto del impuesto cedular y complementario sobre la renta, correspondiente al ejercicio económico de 1957, y multa aplicada de acuerdo con el artículo 56 de la Ley vigente durante el citado ejercicio.

El Tribunal de la causa, con fecha 21 de diciembre de 1961, dictó su sentencia N° 152, por la cual declaró parcialmente con lugar el recurso.

De esta decisión apelaron para ante este Supremo Tribunal los representan-

tes de las partes, de todo cuanto en la misma se hubiere resuelto desfavorablemente a sus respectivos intereses. Recibido el expediente, se dio cuenta en Sala, se designó Ponente al Magistrado que como tal suscribe, se relacionó la causa y se llamó a informes, a cuyo acto concurrió el representante del Fisco Nacional, quien consignó sus conclusiones escritas que la Sala ordenó agregar a los autos; y se dijo "Vistos".

Siendo la oportunidad de decidir, la Sala pasa a hacerlo y al efecto observa:

La planilla impugnada tuvo su origen en los Reparos formulados a la contribuyente en el Acta Fiscal N° 1, de fecha 9 de noviembre de 1959, de acuerdo con la cual la correspondiente intervención fiscal determinó una renta gravable de Bs. 807.970,87, durante el ejercicio investigado, en el cual la recurrente había declarado ingresos iguales a los egresos, siendo así su renta neta declarada igual a cero (0) en dicho ejercicio.

Tales Reparos aparecen comprendidos por la Fiscalización en dos grandes grupos, a saber:

1º—Por la cantidad de Bs. 765.011,82, por concepto de “gastos en el exterior”, los cuales, según dice el Acta Fiscal, “no cumplen con la condición exigida en el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 108 de su Reglamento” (vigentes durante el ejercicio reparado); y, además, “carecen de comprobación satisfactoria, por el hecho de que los asientos contables están amparados por notas de débitos emitidas por la Gulf Oil Corporation —casa matriz— de E.U.A., sin la documentación original respectiva, lo cual está previsto en el parágrafo único del artículo 17 y en el 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”; y

2º—Por la cantidad de Bs. 42.959,05, por concepto de “gastos no necesarios”, los cuales, según agrega la misma Acta, “no cumplen con los requisitos exigidos por el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 108 de su Reglamento”.

Como consecuencia de esta intervención fiscal, la Administración del Impuesto sobre la Renta, originalmente, emitió, a cargo de la contribuyente, con fecha 7 de diciembre de 1959 y por la cantidad de Bs. 77.876,39, la planilla de liquidación complementaria N° 95.146; de la cual aquélla solicitó reconsideración administrativa y subsidiariamente apeló. A los efectos de la reconsideración, la contribuyente expuso, en escrito de 30 de enero de 1960, las razones que a su juicio hacían improcedentes algunos de los Reparos, pero, al

mismo tiempo, admitió expresamente otros, por un monto total de Bs. 128.053,10 “por cuanto considera, según dice, que fueron formulados conforme a la doctrina y jurisprudencia sobre la materia”. Como consecuencia de la reconsideración, la Administración determinó una renta neta gravable de Bs. 801.133,71 y, en consecuencia, ordenó expedir la planilla N° 401.247, de fecha 25 de mayo de 1960, por la suma de Bs. 77.011,40.

De esta planilla la contribuyente apeló en fecha 7 de junio de 1960 para ante el Tribunal competente; y en escrito de fecha 25 de julio siguiente, desistió parcialmente del recurso por lo que se refiere a la cantidad de Bs. 674.326,64, equivalente al monto de los Reparos que en esta oportunidad consideró también “fundados”; por manera que el monto de los Reparos controvertidos se limitó a la cantidad de Bs. 126.807,07. Homologado el desistimiento, la Administración expidió a cargo de la contribuyente, la planilla de liquidación complementaria N° 402.529, de fecha 22 de octubre de 1960, por la cantidad de Bs. 62.007,13 correspondiente a las exacciones fiscales a que daban lugar los Reparos de cuyo recurso aquélla desistiera, la cual aparece cancelada.

Como consecuencia de todo ello, la controversia quedó circunscrita a la cantidad de Bs. 15.004,27, de la cual Bs. 13.640,25 corresponden a impuesto cédular y complementario y Bs. 1.364,02 a multa de conformidad con el Artículo 56 de la Ley ya citada.

Como aparece, pues, de la narrativa del fallo, las cuestiones sometidas a decisión jurisdiccional están circunscritas a aque-

llos Reparos formulados a la contribuyente en la referida Acta Fiscal, rechazados por ella y que no fueron objeto de decisión favorable por la reconsideración administrativa, que la Sala pasa a examinar en el mismo orden en que aparecen en la mencionada Acta.

1.—Gastos en el exterior:

a) **Sub-Anexo 18** (segunda partida): La Fiscalización rechaza, por considerar que es un gasto realizado en el exterior, la reducción de la cantidad de Bs. 21.400,78 correspondiente al pago del Seguro Social en los Estados Unidos de América para amparar a los trabajadores de nacionalidad norteamericana que prestan servicios a la contribuyente en Venezuela; así como también rechaza la Fiscalización tal deducción, por falta de comprobación satisfactoria.

La Sala observa: Según aparece de la copia legalizada, vertida al castellano, producida por la contribuyente y denominada "Su Seguro Social", de acuerdo con la legislación norteamericana sobre Seguro Social, la erogación aquí controvertida corresponde al pago hecho por la recurrente al Gobierno norteamericano por tal contribución al Seguro Social. De acuerdo con dicha legislación, en efecto, los ciudadanos de los Estados Unidos de América empleados por patronos norteamericanos en países extranjeros o a bordo de buques o aeronaves registrados en el extranjero, están cubiertos por el Seguro; asimismo, los ciudadanos norteamericanos que trabajan en el extranjero para una subsidiaria extranjera de una compañía norteamericana podrán estar cubiertos por la Ley de Seguro Social, si la casa matriz

celebra convenio con el Secretario de Hacienda para asegurar que las contribuciones del Seguro Social se paguen por todos los ciudadanos norteamericanos empleados en el extranjero por la subsidiaria extranjera.

Siendo así, como la contribuyente misma lo ha demostrado, de ello se desprende, en forma indubitable, el carácter extraterritorial de los gastos correspondientes al pago del Seguro Social Norteamericano. En efecto, como bien lo estableció la recurrida, cuya doctrina acoge totalmente la Sala, la causa eficiente o determinante de dicha erogación es la aplicación de un Estatuto legal extranjero que obliga a los patronos norteamericanos a dar cumplimiento a ciertas contribuciones establecidas por el Gobierno de los Estados Unidos de América. Es claro que la prestación de servicios por ciudadanos norteamericanos en actividades desarrolladas en Venezuela por compañías también norteamericanas es el presupuesto de hecho acogido por la Ley extranjera para la aplicación de la contribución destinada a Seguro Social, pero de tal circunstancia no puede sacarse la conclusión de territorialidad de la causa de erogación. Tampoco la circunstancia de que el monto del salario devengado por los norteamericanos en Venezuela sirva para fijar la medida de la contribución exigida por la Ley norteamericana puede considerarse como demostrativa de la territorialidad de la erogación, porque el monto de la remuneración sería en todo caso la base de la contribución, pero no su causa. Además, a las anteriores consideraciones de la recurrida, cabe aún agregar la siguiente:

la erogación cuestionada corresponde a una "contribución" en su sentido técnico-fiscal propio, exigida por un Estado extranjero a la recurrente; ahora bien, las "contribuciones", cualesquiera que ellas sean, han estado sujetas, imprescindiblemente, a su territorialidad, para admitir su deducción; y, aunque el Reglamento vigente eliminó la referencia al carácter nacional, estatal o municipal de las mismas, ello no puede entenderse, en ningún caso, que se haya prescindido del carácter territorial de ellas. A juicio de la Sala, sólo razones de técnica legislativa, por considerarlo innecesario en vista de que todas las deducciones están marcadas con el signo de la territorialidad, explican tan omisión, jurídicamente intrascendente por lo demás.

En virtud de lo expuesto, la Sala considera procedente el Reparó fiscal examinado; y así lo declara.

Tal pronunciamiento hace ocioso examinar la falta de comprobación satisfactoria del gasto, también objetada por la Fiscalización.

b) **Sub-Anexo 27:** Según aparece de los autos y, específicamente, según lo ha manifestado el apoderado de la contribuyente en sus informes ante la primera instancia, la disidencia, en lo que concierne al presente Reparó, se ha circunscrito a las siguientes partidas y conceptos, a saber:

A) La cantidad de Bs. 66.062,98 entregada en efectivo por la contribuyente a determinados empleados suyos —especificados en su escrito de promoción de pruebas—, que le prestan servicios en Venezuela, por concepto de sobrante, una vez deducido el valor de pasajes aéreos

utilizados por ellos, del monto que la empresa les ha asignado para permitirles pasar sus vacaciones en los lugares donde se encontraban o tenían su domicilio cuando fueron contratados por ella; y

B) La cantidad de Bs. 38.454,54 correspondiente al 50% del valor de los pasajes aéreos suministrados por la empresa a empleados suyos —detallados en el sub-anexo en referencia— con el objeto de permitirles disfrutar de sus vacaciones en los lugares donde tenían sus respectivos domicilios cuando fueron contratados por ella.

Objetadas por la Fiscalización tales partidas por el doble motivo de carecer de comprobación satisfactoria y de no cumplir con el requisito de la territorialidad para su deducción, la Sala observa, en cuanto a lo primero, que tal objeción quedó totalmente desvirtuada en el debate procesal con la experticia promovida por la contribuyente y evacuada legalmente en su contabilidad y demás registros llevados por ella en sus oficinas de Puerto La Cruz; pues el dictamen pericial revela, en términos concluyentes, que todos y cada uno de los gastos en referencia se encuentran respaldados por sus correspondientes comprobantes firmados por los empleados beneficiarios, por el Gerente y por los Jefes de los Departamentos de Relaciones Industriales y de Contabilidad de la Compañía; y que los comprobantes responden al concepto de reembolso de gastos ocasionados en el traslado de empleados para goce de sus vacaciones en el lugar de su domicilio o donde fueron contratados; y valor de pasajes suministrados a los empleados que allí se indican con la fina-

lidad de pasar sus vacaciones en el exterior donde tenían su domicilio cuando fueron contratados.

De consiguiente, sólo queda por examinar, y la Sala pasa a hacerlo en lo que se refiere a cada una de dichas partidas en particular, si ellas cumplen o no con el requisito de la territorialidad, a cuyo efecto observa:

A) Entre otras finalidades, la experticia tenía por objeto dejar constancia de que “cada uno de aquellos empleados... recibió la cantidad indicada en la demostración, mediante un cheque depositado en su cuenta bancaria; siendo la cantidad así depositada, la que sobraba una vez deducido el valor de los pasajes aéreos utilizados por él y sus familiares, del monto total que le fue concedido conforme a las normas establecidas por la Empresa como condiciones de empleo para permitirle pasar sus vacaciones en el lugar donde tenía su domicilio cuando fue contratado”. Pues bien, si tal partida había sido objetada por la Fiscalización por la doble circunstancia de carecer de comprobación satisfactoria y de constituir un gasto extraterritorial, es obvio que, con tal extremo de la experticia, se tendía a desvirtuar una y otra causa de la objeción fiscal, esto es, a demostrar la adecuada comprobación del gasto, así como su propia causa (“las normas establecidas por la Empresa como condiciones de empleo para permitirle —al empleado— pasar sus vacaciones en el lugar donde tenía su domicilio cuando fue contratado”).

No obstante, el informe pericial se limitó a determinar la comprobación del gasto, como ya se expuso; pero nada

dijo respecto de la causa del gasto que también se pretendía demostrar con la experticia. De allí que la Sala considere que, si bien fue comprobado adecuadamente el gasto, como ya se declaró, sin embargo, no aparece demostrado que el mismo sea consecuencia de la aplicación de “las normas establecidas por la Empresa como condiciones de empleo” de determinada categoría o clase de sus trabajadores, que permita establecer, indudablemente sin fundamento como lo hizo la recurrida, la vinculación real y lógica entre dicho gasto y la prestación de servicios de su beneficiario en Venezuela. Por tanto, el presente Reparó, por la cantidad de Bs. 66.062,98, debe considerarse procedente. Así se declara.

B) En cuanto al Reparó por la cantidad de Bs. 38.454,54, correspondiente al 50% del valor de pasajes aéreos suministrados a un grupo de empleados de la contribuyente, y cuyo valor total ésta aspira a deducir, la Sala observa que, conforme lo tiene establecido la jurisprudencia, que se ratifica en esta oportunidad, sólo el cincuenta por ciento del valor de los pasajes al exterior, y viceversa, debe considerarse como un gasto territorial y, por ende, deducible de la renta bruta para la determinación de la renta neta. Por tanto, la Sala lo declara procedente.

2.—Gastos no necesarios:

Este Reparó, originalmente formulado por la cantidad de Bs. 42.959,05, se redujo, por efectos de la reconsideración administrativa y del desistimiento parcial de su recurso por la contribuyente, a la cantidad de Bs. 3.543,00, según lo expresa esta misma en su escrito de in-

formes ante la Primera Instancia cuando dice: "... la controversia ha quedado circunscrita a los reparos que quedan pendientes y los cuales se indican a continuación: ... 4) Ciertos desembolsos que aparecen en el Sub-Anexo N° 32 de la referida Acta que los Fiscales han llamado 'Gastos no necesarios'... La cantidad objeto de apelación es de Bs. 3.543,00. Dicha cantidad comprende los desembolsos descritos en la promoción de pruebas...". En ésta, sin embargo, la contribuyente incluyó una partida de Bs. 2.306,00, cuya deducción, según aparece de los autos, la Administración había admitido al decidir la reconsideración administrativa; por lo cual, la disidencia de la contribuyente respecto del presente Reparó se limita según aparece de la discriminación que hace en su escrito de promoción de pruebas y en sus informes ya mencionados a la cantidad de Bs. 1.237,00, así:

	Bs.
1) Gastos relacionados con visita de B. H. Barnes, representante de la Gulf, y el señor G. B. Butcher, representante de la Texpet	142,00
2) Gastos relacionados con fiesta de Carnaval de Puerto La Cruz, para un premio, cheque N° B-7299 del 23-2-57	500,00
3) Contribución para fiestas patronales de Puerto La Cruz, cheque N° B-7475 del 24-4-57 a favor del Pbro. Quinto A. de la Blanca ..	200,00

4) Contribución para fiestas de la Semana de la Pesca en Puerto La Cruz, cheque N° B-7766 del 29-7-57	300,00
5) Gastos ocasionados por la visita del Sr. H. D. Tarrell, representante de la Gulf Oil Corp.	95,00
Total	1.237,00

La recurrida estableció que estos gastos "constituyen erogaciones sin relación alguna con las operaciones industriales de la empresa, cuya renta en nada ha dependido directamente de la causación de aquéllos, por lo que no pueden ser considerados sino como liberalidades no deducibles a los fines de la determinación de la renta neta". Sin embargo, juzga la Sala, de acuerdo con jurisprudencia ya tradicional sobre el particular, que los gastos comprendidos bajo los números 2), 3) y 4), que pueden relacionarse con la propaganda, con las relaciones sociales de la empresa, lo cual reviste caracteres tradicionales y dentro de límites de moderación, pueden calificarse como gastos de representación; por lo cual, en razón de su escaso monto y de su propia finalidad, deben calificarse como gastos generales, normales y necesarios, de propaganda, y por tanto deducibles de la renta bruta. Queda así reformado el presente Reparó.

En cuanto a la procedencia de la multa que la Administración impuso a la contribuyente de conformidad con el artículo 56 de la Ley aplicable al ejercicio reparado, la Sala observa:

Tal disposición establecía que si el impuesto resultante de la inquisición fiscal excediere en más del diez por ciento del liquidado con base a la declaración del contribuyente, debía imponerse a éste una multa que podría ser desde el décimo hasta el doble del exceso.

Ahora bien, en el caso de autos, no obstante el desistimiento parcial del recurso, por parte de la contribuyente, en lo que a varios Reparos respecta, homologado por el Tribunal *a-quo*, y no obstante la anterior declaratoria de improcedencia de algunas partidas integrantes de algunos de los sometidos a decisión judicial, siempre será procedente la aplicación de la sanción examinada, pues habiendo resultado exenta de impuesto la declaración presentada por la contribuyente para el ejercicio reparado de 1957 según los datos contenidos en ella, la liquidación de impuesto que se haga conforme a lo decidido en el presente fallo, cualquiera que sea su monto, excederá del porcentaje establecido en la citada disposición legal. Por consiguiente, se declara procedente la referida multa, cuya cuantía deberá la Administración adecuar a la liquidación que practique de acuerdo con esta decisión.

En virtud de las anteriores consideraciones, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara parcialmente con lugar la apelación inter-

puesta por la Venezuela Gulf Refining Company, S. A., y por el Fisco Nacional contra la sentencia N° 152, de fecha 21 de diciembre de 1961, del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, la cual queda, de consiguiente, reformada en los términos de la presente decisión.

Publíquese, regístrese y devuélvase el expediente.

Dada, firmada y sellada en la Sala de Audiencias de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en Caracas, a los 25 días del mes de mayo de mil novecientos sesenta y cuatro.—Año 155° de la Independencia y 106° de la Federación.

El Presidente,
J. M. Padilla

El Vicepresidente,
Saúl Ron

Magistrado Ponente,
J. Barrios E.

J. G. Sarmiento Núñez
Magistrado

Enrique Sánchez Riso
Secretario

M. A. Landáez
Magistrado

Doctrina - 1 y 2

Títulos de Capitalización

Un contribuyente consultó al Administrador General del Impuesto sobre la Renta su caso concreto en cuanto a que el correspondiente Agente de Retención le había retenido el 30% a consecuencia de haber salido favorecido en el sorteo de un título de capitalización. El Administrador General se refirió a los particulares de la consulta por oficio N° HIR-100-2126 de ocho de junio de 1964 y asentó:

“1° — El enriquecimiento gravable obtenido en virtud de títulos de capitalización favorecidos con sorteo, y de acuerdo con el Capítulo X de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, es igual a la diferencia entre lo pagado por el suscriptor del título respectivo, como parte de su propio ahorro, y la suma a que monta el premio recibido a consecuencia del sorteo.

2° — La cantidad percibida por el suscriptor del título, al vencimiento de éste, o en cualquier otra oportunidad anterior, de acuerdo con las cláusulas del contrato, no es gravable por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

3° — Cuando el suscriptor del título, a pesar de lo dicho en el punto anterior, perciba una cantidad mayor a la pagada en vía de capitalización, la diferencia entre las dos se considera como un enriquecimiento gravable, de conformidad con el artículo 8°, parágrafo único, Capítulo III, de la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Nota: En igual forma se pronunció la Administración General, a otra consulta, absuelta por oficio N° HIR-100-2127 de la misma fecha.

Actividades económicas de una Compañía Extranjera realizadas en Venezuela y Sueldos de su Personal Técnico

Una fundación venezolana, contrató asesoramiento técnico con una compañía extranjera y domiciliada en el exterior la cual, en virtud de contrato suscrito con la primera se comprometía a prestar ese asesoramiento por medio de algunos técnicos bajo su dependencia que situaría en Venezuela y mediante un precio estipulado. La fundación venezolana consultó al Administrador General: 1º - Si los enriquecimientos obtenidos por la compañía contratada eran gravables en Venezuela; y 2º - Si eran gravables los sueldos de los técnicos situados en Venezuela. El administrador General, por oficio N° HIR-100968, de 14 de mayo de 1964, absolvió la consulta en los siguientes términos:

“1º — La compañía asesora contratada, XX, con domicilio en la ciudad de Saint Louis, Missouri, Estados Unidos de América, en virtud de que el cumplimiento del contrato en referencia constituye una actividad económica realizada en Venezuela, de acuerdo con nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 1º y, para los efectos de la misma, debe ser considerada como contribuyente en el país y sus enriquecimientos, emanados de dicha actividad, gravables conforme al Capítulo IV de ese Estatuto Impositivo, que corresponde a la categoría comercio-industrial cuya tasa, a su vez, por medio del Decreto N° 580 de 30 de junio de 1961 fue elevada al 5%.

2º — En cuanto a los emolumentos o sueldos percibidos por los miembros del personal técnico de la empresa, situados en Venezuela, de acuerdo con lo establecido en el contrato a que se hizo referencia, son, asimismo, gra-

vables conforme al Capítulo VIII de la Ley de Impuesto sobre la Renta (del impuesto sobre sueldos, pensiones y otras remuneraciones) cuya tasa quedó elevada al 3% mediante el citado Decreto de 30 de junio de 1961. Acerca de lo anterior, cabe observar que los enriquecimientos obtenidos por aquellas personas cuando ellas estén comprendidas en el aparte 2º del artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por disposición del mismo Decreto N° 580 de 30 de junio de 1961 antes citado, son gravables con la tasa del 10%. Según el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y constante y reiterada jurisprudencia, tanto del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta como de la Corte Suprema de Justicia, se consideran no residentes, para los efectos que acaban de señalarse, a las personas que, durante el ejercicio fiscal respectivo, no hayan permanecido en el país más de 180 días.”

Cartelera Profesional

Dr. Pedro F. Guerrero Galavís, Abogado
Conde a Principal, Edif. Ambos Mundos 4º piso - 814314

Dr. J. A. Navarro Palacio, Abogado
Av. 2 (El Milagro), Edif. Profesional Of. 3 - T. 6679, Maracaibo

Dr. José Adolfo Jaimes, Abogado
Carrera 10 N° 51-B - T. 11631, San Cristóbal

Dr. Jorge Azaf F., Abogado
Puente Yánez a Perico, Edif. Serrano Of. 31 - 553155

Consultores Fiscales

Dr. Alejandro Reyes Flórez, Abogado
Sr. Martín S. Vegas, Contador
Dr. Humberto Cárdenas Becerra, Economista
Edif. Easo, piso 16º - 324047 y 48

Dres. José Andrés Octavio y Gonzalo Salas Domínguez, Abogados
Edif. Polar 6º piso. Plaza Venezuela - 554459 y 555009

Dr. José Muci-Abraham (Hijo), Abogado
Sociedad a San Fco., Edif. Bco. Mercantil y Agrícola, 4º piso - 420391 al 5

En próximas ediciones publicaremos estudios jurídicos de los siguientes distinguidos autores:
Dr. Rafael Pizani, Dr. Florencio Contreras Quintero, Dr. Gonzalo Salas Domínguez, Dr. René Lépervanche Parparcén y Dr. Jaime Parra Pérez.

SUMARIO

I. Estudios

1. Oportunidad en que se causa el Impuesto sobre Beneficios de Valorización de Inmuebles, Dr. José Muci-Abraham (Hijo).
2. El Impuesto sobre la Renta en el caso de los Títulos de Capitalización, Dr. Marco Ramírez Murzi.

II. Sentencias

1. Corte Suprema de Justicia, de fecha 25 de mayo de 1964.
2. Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de mayo de 1964.

III. Doctrina Administrativa

1. Títulos de Capitalización.
2. Actividades económicas de una Compañía Extranjera realizadas en Venezuela y Sueldos de su Personal Administrativo.