

2

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.964**

setiembre

octubre

VISITE HOY MISMO EL

“Conjunto Residencial El Marqués”

Y DELE LA GRAN SORPRESA A SU FAMILIA

Adquiera ¡YA! un apartamento en el "Conjunto Residencial El Marqués"

AVDA. SANZ Y SOROCAIMA

a sólo dos cuadras de la Avenida Francisco de Miranda

¡LAS MEJORES FACILIDADES DE ADQUISICION!

LAS MAYORES COMODIDADES


EL MAYOR CONFORT

E INSTALACIONES COMPLETAS

APARTAMENTOS DE 2, 3 y 4 DORMITORIOS CON SERVICIO

JARDINES Y PLAZAS INTERIORES

Oficinas de Ventas en el
Conjunto Residencial El Marqués
Urbanización El Marqués
Teléfono 34-05-98



Centro Italiano - Venezolano

ITALIANO - AMIGO VENEZOLANO - SIMPATIZANTE

TENEMOS LA AMBICION DE CONSTRUIR UNO DE LOS MEJORES
CLUBES DE CARACAS

Para lograr este objetivo, necesitamos la colaboración de Usted. Hágase socio propietario del CENTRO ITALIANO - VENEZOLANO suscribiendo una o más acciones y tendrá el orgullo de poseer una parte del magnífico conjunto social, deportivo y cultural que, mediante su eficaz y valiosa contribución, surgirá, en breve, en una extensión de terreno de 75.000 m.² ya adquirido y ubicado al lado de la Autopista, entre el Hotel Tamanaco y Prados del Este.

Proporcione a sus hijos y a Ud., horas de sano esparcimiento y recreación disfrutando las modernas instalaciones de las que será dotado el

CENTRO ITALIANO - VENEZOLANO

INFORMES:

OFICINA PROVISIONAL: AVILANES A RIO 124-2 - SAN BERNARDINO

TELEFONOS: 543446 - 555577

Editorial



Debemos consignar nuestro agradecimiento sincero al señor Administrador General del Impuesto sobre la Renta por sus generosas palabras de presentación en el primer número de la revista, a los distinguidos juristas designados colaboradores, cuya aceptación nos honra, y a un importante número de suscriptores que han respondido a esta iniciativa con verdadero entusiasmo.

Nuestra revista, hasta donde sea posible, es de circulación cerrada. Comprendemos que los interesados en ella querrán tener desde el primer número y convertirla en instrumento de consulta, puesto que en Venezuela disponemos de escasa bibliografía y no muy abundante jurisprudencia sobre Derecho Tributario, Contencioso-Tributario y Penal-Tributario, y nuestras instituciones presentan modalidades propias frente a las cuales suelen ocurrir problemas jurídicos cuya solución no puede hallarse en autores o jurisprudencia extranjeros y, además, porque, a causa de su propia naturaleza, mantiene una actualidad que no puede ofrecer ninguna compilación de jurisprudencia o libro sobre la materia. Por ello, nos hemos visto precisados a editar un número de ejemplares superior al de cualquier otra publicación científica especializada del país y nos hemos esmerado en su presentación.

Fundamentalmente, publicaremos estudios e información. Para lo primero, contamos con el decidido aporte de los más destacados especialistas, por lo que el material será de la más alta jerarquía. En cuanto a lo segundo, nos proponemos publicar la jurisprudencia y doctrina administrativa que revistan interés, con encabezamientos indicativos de su contenido, a fin de subsanar toda incomodidad y hacer más agradable su lectura; y al final de cada volumen publicaremos un índice de autores y materias que permita realizar las consultas con la mayor expedición y exactitud.

Esperamos, en fin, que esta obra retribuya la acogida que se nos ha dispensado.

Dr. Marco Ramírez Murzi

Estudios - 1

La Prescripción de las Contribuciones Parafiscales en la Legislación Venezolana

Dr. Florencio Contreras Quintero

En materia de “contribuciones”, el Estatuto Orgánico del Seguro Social Obligatorio establece: que “los recursos necesarios para cubrir las prestaciones en especie y en dinero y para la formación de los fondos del seguro enfermedad-maternidad, previstos en el presente Estatuto o en sus Reglamentos, serán obtenidos mediante la *cotización* aportada, por partes iguales, entre el patrono y los asegurados”, la cual “será determinada por el Ejecutivo (Nacional) en la forma de un porcentaje del salario de base...” (artículo 13); que “el patrono estará obligado a entregar la totalidad de la cotización a la correspondiente Caja Regional, y podrá, al efectuar el pago del salario de cada asegurado, retener la parte de cotización que éste debe aportar en razón del período de trabajo cubierto por el salario, y, eventualmente, cualquier tasa, multa y reembolso exigibles del asegurado, de acuerdo con los Reglamentos del presente Estatuto” (artículo 15); que “los recursos necesarios para cubrir las prestaciones en dinero y en especie del seguro de accidentes y de enfermedades profesionales, inclusive los capitales representativos de las rentas liquidadas cada año, serán equilibradas por las cotizaciones a cargo de los patronos”, las cuales “serán proporcionales a los riesgos que presenten las empresas” (artículo 27) y “corresponderán a un porcentaje del salario de base de los asegurados, de acuerdo con una tarifa establecida por el Seguro y aprobada por el Ministro del ramo”, la cual “determinará la cantidad debida por cada grado de riesgo y por cada cien bolívares de salario de base...” (artículo 29); que “el Ejecutivo (Nacional) dictará los Decretos Reglamentarios que sean

necesarios para que entren en vigor las disposiciones del presente Estatuto, especialmente en lo que se refiere” —entre otras materias— a “las modalidades de recaudación de las cotizaciones” (artículo 41); que “en cada región las cotizaciones y las prestaciones serán exigibles y satisfechas tan pronto como la Caja respectiva empiece a funcionar...” (artículo 44); y, en fin, que “las órdenes de pago libradas por el Seguro se considerarán como títulos ejecutivos contra el deudor” (artículo 46).

Deferida, pues, al Ejecutivo Nacional, la facultad de determinar el monto de la “contribución” —que el Estatuto denomina “cotización”— a cargo de trabajadores y patronos, con cuyo deferimiento, al menos a nuestro modo de ver —observémoslo incidentalmente—, se ha venido menoscabando el principio constitucional de la legalidad de las “contribuciones”, el Ejecutivo ejerció tal facultad en el Reglamento General del mencionado Estatuto Orgánico: en su artículo 42 se fija la “tarifa” de acuerdo con la cual se pagarán “las cotizaciones semanales globales del Seguro de Enfermedad-Maternidad, cubiertas por partes iguales, por el patrono y el asegurado”; y en su artículo 47 se fija la “tarifa” de acuerdo con la cual serán cubiertas “las cotizaciones del Seguro de Accidentes y Enfermedades Profesionales”, las cuales “estarán exclusivamente a cargo de los patronos”. El artículo 41 del mismo Reglamento establece, como principio general, que “las cotizaciones del Seguro se deben desde el primer día de trabajo de cada semana”.

De otra parte, el artículo 39 del citado Estatuto Orgánico previene que “las multas aplicables en caso de infracciones comprobadas serán impuestas por las Cajas Regionales...”; y que “en el Reglamento respectivo se fijará el monto de la multa aplicable por cada infracción, la cual no podrá ser inferior a dos bolívares ni exceder de un mil bolívares”. Y el artículo 40 *ejusdem* establece: “Toda omisión de declaración, declaración tardía o declaración inexacta, además de las sanciones penales, dará acción en responsabilidad contra el patrono respectivo. El Instituto Venezolano de los Seguros Sociales tendrá derecho a exigir no sólo el pago de las cotizaciones atrasadas, sino también el reembolso, ya sea de la totalidad de las prestaciones suministradas, o bien de la diferencia entre esas prestaciones y las que hubieran sido debidas si las declaraciones del patrono hubieran sido exactas”. El “Instituto Venezolano de los Seguros Sociales”, dispone, por su parte, el artículo 31 del mismo Estatuto, tiene “personalidad jurídica autónoma y patrimonio propio distinto e independiente del Fisco Nacional” y “administrará todos los ramos del Seguro Social Obligatorio”. Y el Capítulo II del Título VII del mencionado Reglamento General de dicho Estatuto

disciplina todo lo pertinente a las diversas infracciones, a sus sanciones y a su aplicación.

Pero nada previenen los textos comentados en materia de prescripción: ni respecto de la obligación de pagar al Instituto las "cotizaciones" autorizadas en su Estatuto Orgánico, ni respecto de la acción para aplicar las sanciones que el mismo prevé por las diferentes contravenciones, ni, en fin, respecto de aquéllas, una vez aplicadas.

Situación análoga encontramos en la Ley, de 22 de agosto de 1959, por la cual fue creado "el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)", también como "Instituto Autónomo, con patrimonio propio e independiente del Fisco Nacional" (artículo 1º). Estableció dicha Ley, como "recursos del Instituto", entre otros, "una *contribución* de los patronos, equivalente al uno por ciento (1%) del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades"; y "el medio por ciento ($\frac{1}{2}\%$) de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportado por éstos (artículo 10, ordinales 1º y 2º). Y dispuso que los "aportes", a cargo de los patronos, serían depositados por éstos "en el Organismo que indique el Instituto, dentro de los cinco días después de vencido cada trimestre"; y que aquéllos, a cargo de los trabajadores, serían entregados "en la fecha fijada por la Ley del Trabajo" (artículo 30). El Reglamento de la misma Ley, de 11 de marzo de 1960, estableció que los aportes, a cargo de los patronos, deberían ser pagados por éstos "dentro de los cinco (5) días después de vencido cada trimestre, en el instituto bancario u organización privada o del Estado que se les señale en su respectiva localidad"; que "para los efectos de (la) Ley se entiende como trimestre, el trimestre civil, el primero de los cuales fue el que finalizó el 31 de diciembre de 1959"; y, en fin, que los aportes, a cargo de los trabajadores, debían ser depositados "por los patronos que hayan hecho la retención en la fecha fijada por la Ley del Trabajo para la distribución de las utilidades... en el instituto bancario o institución pública o privada que se indique para cada región" (artículo 71 y 73). En materia de sanciones, la misma Ley estableció que los patronos que no pagaran los aportes a su cargo "serán multados por el Instituto, con una cantidad equivalente al doble de las sumas que han dejado de pagar" (artículo 23); que los que dejaren de retener los aportes a cargo de los trabajadores serían compelidos "a efectuar el pago del peculio de su empresa" (artículo 24); y que los que los hubieren retenido y no los hubieren entregado oportunamente serán multados "con una cantidad doble de la retenida" (artículo 25). Tampoco con-

tiene, pues, previsión alguna la Ley del referido Instituto en materia de prescripción.

Aunque no tenemos conocimiento de que en la práctica se hayan planteado problemas en tal materia y, menos aún, de la forma en que se los haya resuelto, se nos ha ocurrido planteárnoslos teóricamente: su solución dependerá, lógicamente, de la legalidad aplicable en el silencio de los textos especiales.

Pues bien: la circunstancia de ser tanto el I.V.S.S. como el I.N.C.E. “un Instituto Autónomo, con patrimonio propio e independiente del Fisco Nacional”; y nuestra propensión tradicional a querer colmar, con la preceptiva del Código Civil, todas las lagunas de nuestro Derecho Público legislado, inducen a pensar que, en el silencio de las dos Leyes especiales mencionadas sobre el particular, la obligación de pagar al I.V.S.S. las “cotizaciones” establecidas en su Estatuto y al I.N.C.E., los “aportes” establecidos en su Ley, ha de estar sujeta a la prescripción breve, de tres años, prevista en el artículo 1.980 del mismo Código: “Se prescribe por tres años —dice la mencionada disposición— la obligación de pagar los atrasos del precio de los arrendamientos, de los intereses de las cantidades que los devenguen y, en general, de todo cuanto deba pagarse por años o por plazos periódicos más cortos”. Tanto las “cotizaciones” al I.V.S.S. como los “aportes” al I.N.C.E. se pagan, efectivamente, “por plazos periódicos más cortos”.

Sin embargo, un examen más detenido del asunto nos induce a disentir de este criterio civilista: las obligaciones de pagar tales “cotizaciones” o “aportes” no son, ciertamente, la normativa del Código, sino *obligaciones fiscales o tributarias*, reguladas, desde luego, por el Derecho Público; además, en la interpretación y aplicación de normas de Derecho Público, sólo debe ocurrirse al Derecho Privado en último término, es decir, cuando el primero no ofrezca sus medios o instrumentos propios para colmar las lagunas o insuficiencia de sus normas; y ésta no corresponde, al menos a nuestro modo de ver, a las hipótesis planteadas.

En efecto —y en ello hay acuerdo en la doctrina tributaria—, las “*contribuciones*” establecidas por el Estado con afectaciones especiales, en procura de ventajas también específicas, directas o indirectas, ciertas o eventuales, a favor de quienes las aportan, constituyen las denominadas “*contribuciones parafiscales*” o “*tasas parafiscales*”: así calificadas en razón de participar de la indole del impuesto —por su carácter general y obligatorio— y de la naturaleza de la tasa —por el elemento contraprestativo ínsito en las mismas.

Ahora bien: la “parafiscalidad”, como la fiscalidad misma, tiene su fundamento técnico-jurídico y técnico-político en el poder de imposición del Estado, o poder tributario del Estado, o soberanía fiscal o tributaria del Estado, como con diversos nombres, pero referidos siempre todos al mismo concepto, lo enseñan los autores.

Ello establecido —respecto de lo cual no existe duda alguna ni controversia alguna en la doctrina recibida—, precisa no olvidar que, cuando, en ejercicio, ciertamente, de su soberanía fiscal, de su poder de imposición, el Estado establece una “contribución”, no siempre el beneficiario de la misma es el mismo titular del poder de imposición, esto es, el mismo Estado. El lo es, sí, en la gran mayoría de los casos; pero puede también serlo otro ente de Derecho Público: como ocurre, precisamente, en el caso del I.V.S.S., respecto de las “cotizaciones” a cargo de los patronos y trabajadores, y en el caso del I.N.C.E., respecto de los “aportes” a cargo de los mismos grupos; y en el de los Colegios de Abogados, respecto de su participación en las tasas judiciales. Más aún: pueden también serlo hasta los particulares, como ocurre en los casos de tasas del funcionario; por ejemplo: en las tasas judiciales y notariales. Y en algunas legislaciones extranjeras se contemplan casos en que los beneficiarios de algunas “contribuciones” son entes de Derecho Privado, que el Estado ha considerado conveniente estimular o financiar parcialmente de ese modo.

Si se tiene en consideración la análoga estructura que presenta la obligación civil y la obligación tributaria (sujetos —activo y pasivo—, objeto y causa), se puede observar entonces cómo, en todos aquellos casos en que el beneficiario de las “contribuciones” establecidas por el Estado es un ente distinto de éste, aparece un desdoblamiento entre el titular del poder de imposición —el Estado— y el sujeto activo, o acreedor, de las mismas “contribuciones” —el beneficiario de éstas. Pero este desdoblamiento —y pensamos que este concepto no debe perderse de vista— en nada altera o modifica la naturaleza de la obligación que el pago de tales “contribuciones” comporta: tal obligación, independientemente de quien sea su acreedor, su sujeto activo, continúa siendo la naturaleza fiscal o tributaria, pues que tiene un solo y único fundamento, el poder tributario o poder de imposición del Estado.

Estas elementales consideraciones nos demuestran, pues, que la obligación de pagar al I.V.S.S. las “cotizaciones” establecidas en su Estatuto Orgánico y al I.N.C.E. los “aportes” establecidos en su Ley, es una *obligación tributaria o fiscal*, para cuya calificación, como se ha visto, resulta indiferente el hecho de que el beneficiario de tales “cotizaciones” y de tales

“aportes” no sea directamente el Fisco Nacional, sino, al contrario, un ente formalmente distinto del mismo.

Pues bien: tratándose de un caso de integración del Derecho, consideramos que, para obtenerla, debe atenderse aquélla de “las reglas generales para (la) aplicación (de las leyes)” prevista en el Título Preliminar del Código Civil: “Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiere todavía dudas, se aplicarán los principios generales del Derecho” (artículo 4º). No hay, en efecto, como hemos dicho, “disposición precisa”, ni en el Estatuto Orgánico del Seguro Social Obligatorio, ni en la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), que establezca el término de prescripción. Pero, establecida la naturaleza de la “materia”, el carácter fiscal o tributario de la obligación, nos parece lo más conforme con la lógica jurídica que la integración se obtenga con aquellas “disposiciones” que no sólo “regulan casos semejantes o materias análogas”, sino “materias” de la misma naturaleza.

De ahí que estimemos que el régimen legal, a que tal obligación está sujeta, está contenido, en primer lugar, en las Leyes Especiales que la han creado —el Estatuto Orgánico del S.S.O. y la Ley del I.N.C.E.— y en sus respectivos Reglamentos; en segundo lugar, y supletoriamente, en el silencio de dichos textos, en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la cual constituye, como bien se sabe, el Derecho Común de la Hacienda; y, en tercer lugar, en igual forma, el Código Civil, el Derecho Privado en suma.

Determinada, así, la legalidad aplicable, cabe observar que el artículo 58 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional establece que, “sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales, *los créditos del Fisco por razón de contribuciones prescriben por diez años, contados desde la fecha en que la contribución se hizo exigible*”. A nuestro juicio, la expresión “*los créditos del Fisco por razón de contribuciones*” se refiere, genéricamente, a “*créditos fiscales*”, a “*créditos*” provenientes de “*contribuciones fiscales*” —de las cuales, como ya se dijo, son una especie las “*contribuciones parafiscales*”— y no, limitativamente, a “*créditos*”, “*contribuciones*” u “*obligaciones*” fiscales en el sentido —restrictivo— de que sólo el Fisco Nacional sea su acreedor.

Por tanto, no teniendo nada especialmente dispuesto sobre el particular ni el Estatuto Orgánico del S.S.O. ni la Ley del I.N.C.E., y, constituyendo la obligación de pagar las “cotizaciones” y los “aportes” establecidos en los respectivos textos una “obligación tributaria”, consideramos que tal

obligación está sujeta a la prescripción decenal establecida en la mencionada disposición hacendaria.

Una doble consideración, que las enseñanzas de Grizioti nos sugieren, nos ratifican más aún, si cabe, en tal criterio.

“Las leyes tributarias —dice el maestro— pueden ser *defectuosas, fragmentarias o incompletas*”: las leyes *fragmentarias*”, las que “no pueden conseguir la finalidad a que tendía el legislador, porque no afrontan las manifestaciones del fenómeno que trata de regular”, “deben integrarse, para dar unidad a la norma tributaria, con criterios derivados de otras leyes de imposición o por principios generales de derecho tributario”; “existen, por último, leyes *incompletas* que no prevén ciertos casos que adquieren importancia en época posterior a la de la creación de la propia ley o que entonces se verifican con características más evidentes. Las lagunas que estas leyes ofrecen —concluye— deben colmarse dentro de los límites que consientan los criterios jurídicos de otras leyes o, a falta de éstos, los principios generales del derecho financiero, y, sobre todo, el principio superior de la igualdad y demás criterios constitucionales” (Benvenuto Grizioti, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, edición de 1958, págs. 323-325; subraya el autor).

A nuestro juicio, las leyes, que aquí comentamos, corresponden a las llamadas “leyes incompletas”, cuyas lagunas “deben colmarse dentro de los límites que consientan los criterios jurídicos de otras leyes”: conforme a tal concepción, nos parece, pues, que nada más exacto y apropiado que la laguna examinada deba colmarse “dentro de los límites que consientan los criterios jurídicos” de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en la cual, por lo demás, se consignan, así sea en parte, “los principios generales del derecho financiero”, según nuestro Derecho Público legislado. En todo caso, es de advertir cómo, en la autorizada opinión del maestro, las leyes tributarias “fragmentarias” o “incompletas” no se integran, ni se colman sus lagunas, con las normas del Derecho Civil, o del Derecho Privado en general; sino, al contrario, “con criterios derivados de otras leyes de imposición o por principios generales de derecho tributario”, o “dentro de los límites que consientan los criterios jurídicos de otras leyes o, a falta de éstos, los principios generales del derecho financiero”.

De otra parte, entre los “procedimientos de interpretación lógica en materia tributaria”, el mismo maestro aconseja recordar “la exigencia técnica del ingreso”, ya que “se puede hacer constar que en países de civilización y exigencias financieras análogas, se encuentran instituciones financieras similares”; y “de ahí que se pueda comprender mejor la estructura

técnica de una determinada Ley teniendo en cuenta también la del impuesto análogo de otros países”: “es, además, ventajoso —agrega— el estudio del derecho extranjero si de él derivó su origen la ley en cuestión, así como el examen del desarrollo de instituciones jurídicas similares de otros pueblos si las respectivas condiciones sociales permiten la confrontación y analogía” (Idem, págs. 318-319).

En este preciso orden de ideas, si bien omitimos toda comparación con legislación extranjera sobre Seguridad Social, no obstante ser la institución de carácter universal, preferimos hacerlo, así sea someramente, con la relativa a la Formación Profesional de los trabajadores a la que propende la Ley del I.N.C.E., en razón de su novedad entre nosotros, pero de vieja data en otros países, como Argentina, Brasil, Colombia, España, Francia, etc.

Así, en efecto, por sólo citar una, la legislación argentina dispone: “... créase un fondo especial que se denominará ‘Fondo de Aprendizaje’, el que será administrado directamente por la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional, conforme al presupuesto que se le fije anualmente, ... y las disposiciones legales vigentes que rigen la administración y control de las entidades autárquicas...” (artículo 41 de la Ley N° 12.921); “Establécese en todo el Territorio de la Nación un impuesto denominado ‘Para Aprendizaje’ del diez por mil (10^o/_o) que se aplicará sobre el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones en general por servicios prestados, pagados al personal ocupado en los establecimientos industriales, de cualquier índole que éstos sean, con exclusión de los correspondientes al Estado, y sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realiza ” (artículo 43); y a los fines de “la aplicación y percepción del impuesto”, “serán de aplicación todas las disposiciones contenidas en la Ley 11.683, texto ordenado y su reglamentación” (artículo 47); “el impuesto es adeudado desde el momento de haberse pagado los sueldos, salarios, jornales y en general toda remuneración por servicios prestados ... Se percibirá trimestralmente sobre la base de la declaración jurada, en la forma y plazos que fijará la reglamentación” (ibídem). Tal Reglamentación General previene, al efecto, que “dentro de los meses de abril, julio, octubre y enero deberá presentarse la declaración jurada y hacerse efectivo el ingreso del impuesto correspondiente a los salarios pagados en el 1º, 2º, 3º y 4º trimestre, respectivamente” (artículo 10); y, además, en lo concerniente al punto que nos ocupa, que, “en lo referente al impuesto en sí, interpretación, aplicación, liquidación, verificación, pago, *prescripción*, represión, estimación de oficio, cobro judicial, jueces administrativos, etc., rigen las disposiciones de la Ley 11.683, texto ordenado...” (artículo 17).

La mencionada Ley 11.683, a la cual, con carácter supletorio, aluden tanto la Ley creadora del impuesto "Para Aprendizaje" como su Reglamento, se denomina oficialmente "Procedimiento para la aplicación y percepción de impuestos" y "contiene normas de índole formal y procesal, pero, además, incluye disposiciones de carácter sustancial, especialmente las que se refieren a infracciones y sanciones fiscales, y a la *prescripción de impuestos y multas*. Constituye, pues, un ordenamiento básico de la materia tributaria..." (Carlos M. Giuliani Fonrouge y Juan E. Bello, *Procedimiento Impositivo*, Buenos Aires, 1963, Prefacio, pág. VII). Es decir, en cierto modo, dicha Ley cumple función análoga a la que en nuestra Legislación Tributaria desempeña la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

El artículo 53 de la mencionada Ley establece: "Las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas en ella previstas, prescriben: a) por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscritos, así como en el caso de contribuyentes no inscritos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Dirección o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación; b) por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscritos..." Los comentaristas, antes citados, dicen a este respecto: "Cabe señalar que la expresión *impuestos*, tal como es utilizada en este artículo, tiene significación genérica y no solamente limitada la acepción que ella recibe en la ciencia financiera, de manera que incluye impuestos propiamente dichos, tasas y contribuciones especiales..."; y, mencionando una ley anterior, los mismos autores dicen que la jurisprudencia tiene establecido, entre otros criterios, que "*estos términos son aplicables a todos los tributos nacionales, ... y cuyas leyes no prevén una prescripción propia*" y que "*sus normas son aplicables a las multas por infracciones a cualquier régimen de tasas sin prescripción propia, desplazando a las disposiciones del derecho común*". Y agregan los mismos comentaristas que, "como excepción a la norma general señalada, quedan excluidos de la categoría de 'no inscritos' y, por tanto, amparados por la prescripción de 5 años: ... b) *los contribuyentes del impuesto para aprendizaje que estén inscritos en el impuesto a las ventas*" (op. cit., págs. 114-116).

Luego, si la legislación y la jurisprudencia de un país, que tiene una legislación sobre la materia en examen sustancialmente igual a la nuestra, como es la del I.N.C.E., ha resuelto el problema en tales términos, ocurriendo, supletoriamente, a la legislación fiscal común, no vemos razones especiales, en virtud de las cuales las nuestras deben resolverlo ocurriendo a la legislación civil, la cual, precisamente, ha sido desplazada en aquéllas.

Finalmente, considerar lo contrario —que la prescripción que afecte la obligación de pagar sus “cotizaciones” al I.V.S.S. y sus “aportes” al I.N.C. sea la de tres años, prevista en el artículo 1.980 del Código Civil— conllevaría, a nuestro juicio, los siguientes desaciertos: desconocimiento de la naturaleza técnico-jurídica de tal obligación, esto es, como obligación tributaria; desconocimiento del carácter supletorio que, en primer lugar, tiene, en materia tributaria, en nuestro Derecho Público, la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional; interpretación y aplicación analógicas o extensivas de la prescripción trienal del Derecho Civil, de que no es susceptible la disposición legal que la establece, pues, en ese mismo Derecho, es norma de excepción y, por tanto, de interpretación restrictiva; y, en suma, el absurdo de que diferenciaciones de carácter meramente formal —entre el Fisco Nacional y el Instituto Autónomo— constituyan criterio determinante del distinto tratamiento que haya de darse a materias que, como hemos dicho, más que análogas, son idénticas, puesto que, sustancialmente, tienen la misma naturaleza —contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales—: las primeras estarían sujetas a la prescripción hacendaria o fiscal —decenal—; las segundas, a la prescripción civil —la trienal.

Consecuencialmente, respecto de la prescripción a que estén sujetas la acción administrativa para aplicar las sanciones previstas en los textos que rigen la materia, así como esas sanciones una vez aplicadas, pueden formularse consideraciones análogas.

En efecto: tratándose de obligaciones de carácter tributario, la prescripción aplicable, en el silencio de los referidos textos, a tales supuestos, ha de ser, lógicamente, la prevista también en la misma Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, esto es, la prevista, precisamente, para la materia tributaria: “La acción penal para perseguir las contravenciones y las penas que se impongan por éstas —dice el artículo 314 de la citada Ley Orgánica— prescribirán a los cinco años, salvo disposición especial. La prescripción se contará e interrumpirá con arreglo a lo dispuesto en el Código Penal”.

Estudios - 2

La Territorialidad de la Renta y el Impuesto Adicional

Dr. Gonzalo Salas D.

En la interpretación de las normas del Impuesto Adicional, en lo relativo al sistema territorial del gravamen, ha surgido un grave problema suscitado por contradictorias opiniones acerca del exacto contenido de las mismas, y de si su alcance desborda los límites señalados por el artículo 1º de la Ley.

Frecuentemente en los medios administrativos se ha hablado sobre la extraterritorialidad del Impuesto Adicional, e incluso en informes ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto y ante la Corte Suprema de Justicia y en sentencias de este Organismo, se alude a la diferencia que existe entre el Impuesto Adicional y el Impuesto Cédular y Complementario, en lo relativo al alcance geográfico de su aplicación, viéndolo desde el punto ya señalado, del principio territorial de gravar las rentas; principio éste que ha permanecido invariable, desde la primigenia ley, o sea la puesta en vigencia a partir del 1º de enero de 1943.

Al respecto, en reciente sentencia emanada de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, el sábado 6 de julio de 1963 con el número 27.187, se expone lo siguiente: "Se discute si determinados ingresos obtenidos por la contribuyente durante el ejercicio reparado, constituidos por intereses ganados por ella en el exterior, que son, por tanto, "ingresos no gravables... a los fines de los impuestos cédular y complementarios", deben "incluirse" para serlo por el Impuesto Adicional. Y, por cuanto la Ley condiciona la gravabilidad por este impuesto de ingre-

sos de tal origen, a que “estén relacionados y sean aplicables a operaciones en Venezuela”, la interpretación de este texto, para precisar en el caso de autos, el cumplimiento de los requisitos contenidos en él, ha permitido a las partes traer a la Sala los más variados argumentos en apoyo de sus respectivas pretensiones”.

El Fisco Nacional, en sus informes traídos en dicha sentencia, alega que en la interpretación de la Ley contentiva del Impuesto Adicional, debe tenerse fundamentalmente un criterio económico y eleva este criterio a la categoría de método económico de interpretación de la Ley Tributaria; consecuente con ello, textualmente en dichos informes, asienta lo siguiente:

“El método económico de interpretación de la Ley Tributaria cobra singular importancia y especial relieve y jerarquía cuando se trata de la interpretación y aplicación de los Capítulos correspondientes a la Ley de Impuesto sobre la Renta y de su Reglamento, por los cuales se ha establecido y regulado el “Impuesto Adicional”, ya que éste “tiene un “Fin”, un “Significado Económico” propios”, pues “a través de su establecimiento, de sus propios mecanismos, el Estado aspira, fundamentalmente, a obtener una participación, al menos igual, a las de los contribuyentes que obtengan ingresos derivados de la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, inclusive regalías y otras participaciones del mismo origen”... en razón de que el Estado es propietario de la riqueza minera y petrolera del país” que el principio de la “territorialidad del enriquecimiento”, “de suyo riguroso e inflexible cuando se trata de la aplicación del Impuesto Cedular y del Impuesto Complementario, bien en lo que se refiere al enriquecimiento gravable, o bien en lo que se refiere al gasto deducible para su determinación, cede buena parte de su rigor y de su inflexibilidad cuando se trata de la aplicación de esta otra modalidad del Impuesto sobre la Renta, como es el Impuesto Adicional, en primer lugar, porque “la materia gravable por dicho Impuesto Adicional no es una categoría jurídico-fiscal, no es la renta fiscal, sino la renta comercial”.

La Corte, en la citada sentencia, luego de descartar, por impreciso, el método propuesto de interpretación que la representación fiscal alega, por su parte, asienta algunos conceptos que consideramos relevantes traer en este artículo.

Después de traer una serie de razones fundadas en la misma Ley y su exposición de motivos dice la Corte: “Es necesario, en consecuencia, determinar, en primer lugar, cuáles son las “operaciones en Venezuela”, a las que ha querido referirse la Ley, por tales “operaciones” no puede entenderse razonablemente las diversas circunstancias o factores señalados para

establecer la territorialidad de la renta, en el Reglamento de la Ley vigente durante el ejercicio reparado a la Mene Grande Oil Co. Pretender asimilar las operaciones en Venezuela” —con las cuales debe relacionarse los ingresos obtenidos en el exterior para su gravamen por el Impuesto Adicional—, con las “actividades económicas realizadas en Venezuela” representativas de la fuente venezolana de la renta para su gravamen por los Impuestos Cédular y Complementario, no es correcto, sin duda. Ello equivale a confundir, injustificadamente, las finalidades, distintas por lo demás, de la triple modalidad de nuestro Impuesto sobre la Renta. Con las dos primeras modalidades —la del Cédular y la del Complementario— persigue el Legislador la realización o el cumplimiento de los fines propios —fiscales o extrafiscales— de la imposición directa, fundamentada, en nuestro ordenamiento positivo, en el principio de la territorialidad de la renta; con la tercera —con la Adicional— no sólo se persigue una mayoración en el impuesto que grave las rentas de determinado origen, o en el que grave las rentas excesivas de determinados contribuyentes, sino, como ya se expuso, realizar una finalidad eminentemente económico-financiera, cual es la de que el Estado Venezolano tenga una participación por lo menos igual a la de las empresas en la explotación de su riqueza petrolera y minera. Siendo distintos, pues, los fines de las diversas modalidades del impuesto, la renta neta para la determinación del excedente gravable sean parcialmente, bien los principios que las regulan, bien los mecanismos o procedimientos establecidos para la determinación de la renta neta gravable. Ello explica por qué el principio de la territorialidad, que gobierna los Impuestos Cédular y Complementario, resulta modificado en el Impuesto Adicional. Además, como bien lo asienta la exposición de motivos antes transcrita, “a causa del fundamento y las características especiales de este impuesto, la renta neta para la determinación del excedente gravable puede ser diferente a la que sirve de base a los impuestos cédular y complementario”; y, si tal renta puede ser diferente, como en verdad lo es, es, entre otros motivos, porque deben computarse ingresos cuya fuente no se corresponda con algunas de las causas que, conforme a la respectiva disposición reglamentaria, configuran el origen venezolano de la renta”,

“Descartado, pues, por ilógico y contradictorio, que por “operaciones en Venezuela” deben entenderse limitativamente los factores o circunstancias que determinan la *territorialidad de la renta* para su gravamen por los Impuestos Cédular y Complementario ha de pensarse que para el Legislador tal concepto debe entenderse, a estos efectos, a juicio de la Sala, todas las actividades, cualquiera que sea su naturaleza, origen, finalidad o conte-

nido de índole económica, realizadas por el contribuyente en Venezuela y aún las vinculadas con ellas”.

Después de asentar el anterior criterio y de exponer los múltiples aspectos que aparecen diferenciando el Impuesto Adicional del Cedular y del Complementario, la Corte, dándole una interpretación amplísima a los vocablos “relacionado” y “aplicables”, concluye en considerar gravables en Venezuela los intereses de capitales situados por la empresa en Bancos del exterior y, por consiguiente, ganadas por ella fuera del territorio venezolano; renta ésta que, como es sabido, proviene o es típica “renta de capital” y que corresponde al producto de un bien situado fuera del país.

En la interpretación de las leyes, como es bien sabido, no se deben tomar aisladamente sus normas, sino que éstas pertenecen a un engranaje y que, por ende, su verdadero sentido está enteramente vinculado a dicho engranaje.

También es bueno asentar que el tan decantado espíritu del legislador, y que se vierte normalmente en las actas de las Cámaras Legislativas y en la exposición de motivos de la Ley, no debe ser tomado subjetivamente; pues muchas veces la correcta y objetiva interpretación de la norma contradice la susodicha intención subjetiva. El profesor Dr. Nicolás Coviello, en su *Doctrina General del Derecho Civil*, en la página 71, expresa al respecto lo siguiente: “Creen algunos que el sentido de la Ley equivale, ni más ni menos, a la voluntad del Legislador. Piensan otros que el Legislador tiene la sencilla función de medio para formar la ley, la cual, una vez formada, tiene una entidad por sí misma y un contenido propio que se resuelve en el significado intrínseco de la disposición, independientemente de la voluntad subjetiva del autor. Así es que lo que se llama *espíritu* o sentido de la Ley no es la voluntad del Legislador, sino la voluntad de la Ley considerada objetivamente, como ente que existe por sí, dotado de fuerza propia. La segunda opinión es la más favorable. Decir precisamente que el espíritu de la Ley se identifica con la voluntad del Legislador, es algo que no está conforme con la realidad de las cosas, especialmente si se atiende a la formación de la Ley en los Estados modernos...”. Esta anterior opinión es lo que se da en llamar la interpretación objetiva del espíritu de la Ley, es la más racional y lógica, puesto que, normalmente, la Ley es un instrumento con proyección hacia el futuro, en su aspecto de perdurabilidad; por lo cual, estando proyectada a normar situaciones cambiantes del mundo social, su hermenéutica no puede permanecer estática, puesto que ello equivaldría a su abrogatoria en el mundo de los hechos, por su imposibilidad de adecuación a ellos.

En el caso en estudio, tenemos que el denominado Impuesto Adicional forma un capítulo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene también un capítulo relativo a las disposiciones fundamentales aplicables a todo el Estatuto y que le sirven de base, en tanto, en cuanto, no sean estas disposiciones fundamentales expresamente excepcionadas. Si examinamos el capítulo correspondiente al Impuesto Adicional y estudiamos las diferentes normas que organizan su mecanismo, para conseguir la parte adicional de impuesto no cubierta en su aspecto cédular y complementario, con un 50 por ciento perseguido por el legislador, tenemos que en ellas (las normas) no existe, en nuestro criterio, ninguna disposición que excepcione el Artículo 1º de la Ley contentivo del sistema territorial de pechar las rentas; pues, como luego veremos, aquellas que se han tomado como excepcionales, por interpretación, también sirven a la inversa; por lo cual el intérprete, si quiere hacer una labor científica, no debe perder de vista el conjunto de la Ley, el sistema que impera en su normativa, sus disposiciones fundamentales, y con estos elementos atribuir a su articulado el verdadero alcance y contenido.

Se observa, por otra parte, que si el legislador hubiera querido adoptar respecto a las rentas provenientes de la minería y de los hidrocarburos otro sistema distinto del territorial, como lo es el del domicilio, le hubiera sido fácil decirlo expresamente, o crear otra ley especial aplicable a dichas empresas. El intérprete no debe, pues, olvidar ni menospreciar estos extremos, y atenerse solamente a expresiones de la exposición de motivos o de las actas de las Cámaras Legislativas y con interpretación aislada de los vocablos usados por el legislador, como es el caso de las palabras: “aplicables” y “relacionados” para concluir con ellas que, por vía de excepción, el legislador se apartó del sistema territorial de la renta, acogido por él en una norma fundamental.

Tenemos entonces que no contiene el capítulo relativo al Impuesto Adicional una disposición que expresamente excepcione del sistema territorial de pechar las rentas; y que acoja, como consecuencia, otro sistema distinto, como es el del domicilio puro o el del domicilio y la nacionalidad. El sentenciador, para concluir en la gravabilidad de los ingresos obtenidos por bienes situados en el exterior, se ha valido de la interpretación amplia que le da a una frase del Artículo 44, que expresa: se entiende por renta neta, la determinada a los fines del impuesto celular, pero incluidos los ingresos no gravables y los egresos normales y necesarios no deducibles, siempre que estén relacionados y sean aplicables a operaciones en Venezuela. En el segundo aparte del Parágrafo Segundo del Artículo 43 y a los fines de la determinación del capital invertido para la exención acordada, ordena

que se deben incluir los activos y pasivos de la empresa en el exterior, cuando estén relacionados con sus operaciones en Venezuela.

Vamos, entonces, a examinar y estudiar el alcance del Artículo 1º de la Ley y de sus Artículos 43 y 44, a los fines de establecer su perfecta concordancia, y descubrir —si lo hubiere— antinomias entre los mismos.

“Artículo 1º.—Toda persona o comunidad pagará el impuesto que esta Ley autoriza por los enriquecimientos netos y disponibles que obtenga en virtud de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país.

“Parágrafo tercero: Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o del goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales, o a servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela”.

Es obvio para el intérprete que esta norma consagratória del principio de la territorialidad, comprendida dentro de las disposiciones fundamentales de la Ley, tiene un alcance y vigencia para todo el contexto de la misma, por lo cual no tiene sentido jurídico el afirmar que el impuesto adicional es menos territorial que el cédular y complementario, pues los tres conforman en definitiva la unicidad del tributo. A los fines de aclarar suficientemente este criterio, es bueno recordar que los sistemas tributarios reconocen tres formas puras de gravar la renta: el territorial acogido por el sistema venezolano, el del domicilio y el de la nacionalidad. No existe, pues, un sistema extra-territorial de gravar las rentas, ya que a ello se opondría el límite del *jus imperium* del Estado frente a los otros. Por todo lo cual, al acoger nuestro sistema el principio de la territorialidad en su articulado fundamental, él mismo ha limitado su alcance, excluyendo los sistemas de gravabilidad por el domicilio del contribuyente o por su nacionalidad.

La Exposición de Motivos de la primitiva Ley, válida por cuanto dicho principio ha permanecido incólume a través de todas las reformas, expresa en forma por demás enfática y precisa las razones que tuvieron para hacer tal escogencia. Reza dicha exposición, en su página 46:

“Territorialidad.—Se ha atribuído una especial importancia a la territorialidad del acto gravable. En cambio, no se tiene en cuenta el lugar en donde esté el titular del enriquecimiento. Las consideraciones siguientes condujeron a la adopción de tal criterio:

“1º—Los enriquecimientos obtenidos por actividades realizadas en la República o por bienes situados en Venezuela no son la obra exclusiva de un titular ni aún de éste y del grupo de sus colaboradores. El estado social del país, su situación económica y, sobre todo, la acción protectora y coordinadora del Estado contribuyen en gran medida a hacerlos posibles. Es justo, en consecuencia, que disfrute de parte de ese enriquecimiento la colectividad que contribuyó indirectamente a su realización con su solo existir en determinadas condiciones sociales y económicas y, directamente, con los impuestos que paga para que el poder público pueda cumplir sus funciones inmanentes”.

“2º—El impuesto no es un gravamen que recae sobre los venezolanos por el sólo hecho de la nacionalidad y que los persigue dondequiera que estén”.

“3º—No es conveniente que la perspectiva de pagar impuesto pueda disuadir a alguien del propósito de gastar en Venezuela rentas provenientes del extranjero. Al contrario, el país está interesado en que se gaste o emplee aquí el mayor volumen posible de capitales extranjeros, grandes o pequeños”.

Ahora bien, cuando el Parágrafo Tercero de la Ley define el concepto de territorialidad, expresa que se considera territorial una renta “. . . cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo. . .”. Consecuentemente, el artículo 44, al ordenar el cómputo de toda renta incluso los ingresos no gravables, si están relacionados y son aplicables a operaciones —vale decir actividades— en Venezuela, nos están indicando que tal relacionabilidad y aplicación es porque tiene causa o causas en el país. Corroborra, pues, plenamente lo mandado y querido por el artículo 1º de la Ley.

Revela en primer término, el análisis del artículo 44 su carácter complejo, ya que él se descompone en varias partes perfectamente delimitables, a saber:

Inicialmente contiene un mandato imperativo cuando ordena que “al efecto de este impuesto *se entenderá por renta neta la determinada a los fines del correspondiente impuesto cedular. . .*”.

Realiza, pues, esta parte la íntima conexión que el impuesto adicional tiene con el cedular y complementario, del cual, como su mismo nombre lo indica, no es sino una adición con el fin de alcanzar el 50 por ciento.

La segunda parte está formada con la inclusión de los ingresos no gravables. . . siempre que estén relacionados y sean aplicables a operaciones en Venezuela.

Por su naturaleza misma, así como por la fórmula de su expresión, tal normativa tiene caracteres de excepción que se revela de primer intento. El adverbio *siempre* modificativo de la expresión “relacionados y aplicables a operaciones en Venezuela, corrobora en nuestro criterio, como ya lo hemos dicho, el principio fundamental y primigenio de la territorialidad. Matizado como está todo el adicional de la causa petrolera y minera eminentemente territorial, se hace evidente el propósito legislativo, cuando usa un adverbio tan absoluto como lo es el de *siempre*, de preservar la territorialidad del impuesto acogida por el Artículo 1º de la Ley. ¿Cuáles, pues, serían los ingresos no gravables para el Impuesto Cédular? El análisis lo aclara cuando revela que tales ingresos no pueden ser otros que los constituidos por las rentas declaradas exentas por el Artículo 2º; o que hubieren sido exoneradas por el Artículo 3º *ejusdem*.

Esta hermenéutica se nos presenta como la más ceñida a los fines del Estatuto mismo, si observamos que no puede concebirse que una renta obtenida en el exterior sea gravable si no es aplicable a operaciones en Venezuela; tal vocablo, pues, no está señalando que, si los ingresos obtenidos son aplicables a las actividades (operaciones) realizadas en el país, es porque su causa eficiente lo es tal actividad, y por tanto gravable conforme al Parágrafo Tercero del Artículo 1º de la Ley.

Dicha interpretación nos parece ajustada a la teleología de la norma y opinamos sea consecuencialmente la procedente; a ello induce la naturaleza mixta de los agentes productores de la renta, capital y trabajo; y debido a ello, es por lo que la frase del último aparte del Parágrafo Segundo, destinado a la determinación de la exención, que ordena “Se incluirán los activos y pasivos de la empresa en el exterior cuando estén relacionados con sus operaciones en Venezuela”, puede interpretarse armoniosamente; ya que, persiguiendo la Ley un 50 por ciento de la renta comercial de la empresa en Venezuela, nada más lógico que el activo, dinero y créditos, situados en el exterior, pero usados en el negocio en Venezuela, sean llamados junto con el pasivo, empleado con el mismo fin, a determinar el capital invertido en Venezuela, para conceder o no la exención acordada.

Entonces tenemos que las rentas producidas en el exterior por actividades o bienes situados en el mismo, no constituyen propiamente rentas “no gravadas para el cédular y complementario”, o sea expresamente exentas por la Ley; ya que su no gravabilidad deviene de la naturaleza misma del sistema acogido por ella; tanto es así, que aún cuando no contemplara ninguna exención indudablemente no podría concluirse que las rentas producidas por los bienes y actividades de las personas y empresas en el exte-

rior estuvieran gravadas en Venezuela, cuando el sistema acogido es el de la territorialidad.

Otro problema de difícil solución lo constituyen las rentas declaradas exentas, y exonerables por la Ley, y que el Artículo 44 ordena computarlas en forma expresa.

Ya la Junta de Apelaciones, en anterior y continuada jurisprudencia, se pronunció por la negativa, es decir, considerando no computables para el Impuesto Adicional aquellas rentas que la exención de base hubiera excluído para el cedular y complementario; fundando su criterio en la naturaleza del impuesto adicional, de ser una mayoración de impuesto. Dicha jurisprudencia tuvo el honor de ser acogida en posterior reforma de la Ley, habiéndose incluído el Capítulo XII, relativo al Impuesto Adicional, entre las rentas computables para obtener la referida exención de base.

Aún así, opinamos que tales rentas exentas, con la excepción de las llamadas a determinar la exención de base, deben ser computadas, ya que están comprendidas en forma expresa en la norma (Art. 44) al expresar categóricamente que deben ser incluídos “los ingresos no gravables... siempre que estén relacionados y sean aplicables a operaciones en Venezuela”.

Existen también rentas declaradas exentas por otras leyes. Aquí existe aparentemente una antinomia que debe ser resuelta por el intérprete conforme a los principios de acuerdo a la regla “*Lex posterior derogat priori*”; la ley posterior es, en este caso, la consagratoria de la excepción, *ergo*, debe ser la aplicable.

La tercera parte se compone de una excepción a la *territorialidad* del gasto, exigido por los artículos pertinentes de las cédulas en los cuales se permiten deducirlos.

Se observa que ya en el Impuesto Cedular se admiten por vía de excepción algunos gastos hechos en el exterior.

En efecto, cuando en el Artículo 17 de la Ley se expresa que: “se consideran producidos en el país...” y enumera los costos y gastos hechos en el exterior, al crear tal ficción, no hace sino admitir la deducción de gastos realizados fuera del país. Para el Impuesto Adicional por su naturaleza y fines, así como por la cuantía elevada de su tasa, consideró el legislador conveniente permitir la totalidad de los egresos normales y necesarios, sin parar en mientes en cuanto al país de su realización.

Como una limitación a esta amplitud en la deducibilidad de los egresos normales y necesarios, se excluyen los impuestos sobre la renta que

se hubieren pagado en otros países. Se advierte aquí la infeliz expresión del Artículo 44, al denominar egresos los costos y gastos, siendo aquella expresión más amplia y genérica, que cubre no sólo estos renglones perfectamente encuadrados dentro de la sistemática contable, sino otros, como la participación de utilidades de los socios, de los dividendos, no admisibles sin duda alguna, o los egresos por préstamos de capital, etc.

Y ya en el terreno de la crítica es bueno señalar aquí la corriente confusión del principio de la territorialidad de la renta, acogido por nuestra Ley en sus disposiciones fundamentales y el de la territorialidad del gasto, requisito exigido en cada caso dentro de su sistemática. Ambos obedecen a razones de índole disímil y no deben por necesidad coincidir. Dentro del sistema territorial del gravamen, es perfectamente aceptable la permisión de costos y gastos efectuados en el exterior, sin que ello constituya excepciones a tal principio.

La cuarta parte del Artículo se refiere a un tipo de deducción, las reservas, estrictamente limitada su permisión dentro de la categoría cedular. Se explica por las razones expuestas para la tercera parte, y porque, además, es el manifiesto querer legislativo el de igualar en lo posible, aún más que en el impuesto cedular, la renta comercial de la empresa con la renta neta gravable para este impuesto.

Y por último, la quinta parte del artículo se compone de la excepción que el propio legislador efectúa, al excluir del cómputo a los dividendos de compañías que hubieren pagado el impuesto adicional.

Como consecuencia de todo el anterior estudio, tenemos que las rentas producidas en el exterior, por actividades o bienes situados en el mismo, no son técnicamente rentas declaradas exentas por la Ley o exonerables por el Ejecutivo, por permisión de la misma, ya que su no gravabilidad deviene del sistema acogido por el Estatuto; en consecuencia, ellas pertenecen a la categoría de rentas excluidas por la sistemática de la Ley. Por todo lo cual se desprende que si el legislador hubiera querido hacer una excepción al sistema de la territorialidad, hubiérase acogido expresamente al sistema del domicilio, o al del domicilio con el de la nacionalidad. Entonces tenemos que la expresión ingresos no gravables se refiere, evidentemente, a los ingresos comprendidos dentro del sistema de la territorialidad, y que, por una u otra razón, el legislador los excluyó del ámbito de la aplicación del impuesto cedular y del complementario.

Caracas, 22 de agosto de 1964.

Sentencias - 1 al 10

1. DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, FECHA 30-6-64, QUE REVOCO LA N° 158 DE FECHA 1-2-62 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

PRESCRIPCIÓN: a) Instrumentos o actos que la interrumpen:

“La Corte observa a este respecto que es verdad, como lo tiene establecido la jurisprudencia, de manera ya constante y reiterada, que, entre otros, son medios idóneos para interrumpir la prescripción de los derechos del Fisco en la materia relativa a este Impuesto, las actas fiscales levantadas por los funcionarios competentes y con las respectivas formalidades legales y reglamentarias, en las cuales se consignen los reparos que la Administración formule a los contribuyentes, y las planillas de liquidación del Impuesto que la Administración expida, bien con base en la declaración bona fide de aquéllos, o bien como consecuencias de reparos formulados”.

b) Efectos interruptivos:

“... La Corte considera necesario determinar los justos y razonables alcances que, en lo que se refiere a su propio mérito en materia de prescripción, tengan tales actos de modo que de acuerdo con las normas legales pertinentes y con los mejores principios doctrinarios sobre el particular, no se menoscaben ni la insti-

tución de la prescripción y, de consiguiendo la paz jurídica y la estabilidad y seguridad de las situaciones y relaciones, a que aquélla propende, ni la correcta tuición de los intereses superiores del Fisco”.

“A tales efectos juzga la Corte conveniente distinguir, ante todo, los impuestos causados durante un determinado ejercicio pero no liquidados al menos en su totalidad y los impuestos causados y liquidados, así lo hayan sido parcialmente. Es verdad que, respecto de unos y otros existe identidad de término: cinco años para la prescripción de la obligación de su pago. Pero también es verdad que respecto de unos y otros existe diversidad de medios para interrumpir esa prescripción”.

c) Interrupción para determinar los impuestos:

“En efecto, la falta de liquidación del Impuesto ya cuando puede obedecer a omisión de la declaración de rentas o a omisión de rentas en la declaración. En estos casos en que el contribuyente no haya presentado su declaración de rentas para un ejercicio determinado, o haya

omitido algunas en ella, la prescripción empieza a correr “a partir del último día del lapso” en que haya debido presentarla; pero ella puede ser interrumpida por cualquier requerimiento formal que la Administración haga al contribuyente omiso; por las investigaciones fiscales que la misma le practique, consignadas formalmente en las respectivas actas fiscales; y principalmente, por la expedición, por ella, de la planilla de liquidación del impuesto. Cualquiera de estos tres instrumentos que enunciativamente se mencionan —requerimiento de la declaración, acta fiscal y liquidación fiscal— interrumpen, de manera general y absoluta, la prescripción que de los hechos del Fisco haya empezado a correr; es decir, a partir de la fecha de cualquiera de esos actos, empieza a correr un nuevo término de prescripción, de modo que, dentro de los cinco años subsiguientes a los mismos, la Administración puede, más aún, debe ejercer las atribuciones que en materia de fiscalización, liquidación y recaudación del impuesto le confieren la Ley y el Reglamento”.

d) Interrupción de la Prescripción en cuanto a impuestos liquidados:

“Ahora bien, tratándose de impuestos ya liquidados, conviene asimismo distinguir el doble mérito que bajo este aspecto puede atribuirse a la expedición de la planilla de liquidación fiscal. Esta, en efecto, al tiempo que interrumpe, como ya se dijo, la prescripción de los derechos del Fisco, o, dicho lo mismo de otro modo, la de la obligación abstracta

de pagar el impuesto, establecida en la Ley, abre, a partir de la fecha en que su pago se hace exigible, el término de prescripción de la obligación concreta de pagar el impuesto liquidado e individualizado en dicha planilla; pero esta última prescripción puede ser interrumpida por cualquier requerimiento, judicial o extrajudicial, de cobro, que al contribuyente en mora haga la Administración, por cualquier medio considerado legal o jurisprudencialmente idóneo para lograr tal efecto; y, en fin, por cualquier acto del contribuyente, que traduzca su voluntad de reconocer los derechos del Fisco; en una palabra, por los medios indicados por el Derecho Común, conforme a los artículos 1967 y 1973 del Código Civil, en concordancia con el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional...”.

e) Interposición del Recurso de Apelación no interrumpe ni suspende la prescripción sino que la impide:

“... Entre tales actos, sin embargo, no puede comprenderse, como lo entendió la recurrida, el de la “apelación” que, contra la planilla liquidada, el contribuyente interponga para ante el Tribunal competente: de acuerdo con las exigencias de la lógica jurídica, resulta obligado considerar que tal acto, antes que constituir un presunto reconocimiento de los derechos del Fisco, que permitiera derivar su idoneidad como medio interrumpido de la prescripción, constituye, por el contrario, la negación total o parcial, de esos mismos derechos; distinto sería el caso, si el proceso judicial a que da lu-

gar la apelación —cuya iniciación consideró la recurrida que interrumpió la prescripción—, se iniciare a instancia del Fisco-acreedor; pero, iniciado, como se lo inicia según la Ley, a instancia del contribuyente-deudor, para discutir precisamente en él la existencia y legalidad, lato sensu, de los derechos del Fisco-acreedor, no resulta razonable deducir que tal discusión tenga efecto alguno interruptivo de la prescripción de la obligación del contribuyente-deudor.

Por consiguiente, si expedida la planilla de liquidación, la prescripción de la obligación del pago del impuesto liquidado en ella empieza a contarse, conforme a lo dispuesto en el artículo 58 de la citada Ley Orgánica, “desde la fecha en que la contribución se hizo exigible”, como tal fecha de exigibilidad habrá de considerarse, normalmente, la de vencimiento del plazo señalado para su pago en el texto de la misma planilla. Pero, si el contribuyente o deudor ejerce contra dicha planilla los recursos que la Ley le confiere, es lo lógico y lo jurídico pensar que, conforme a la legislación sobre la materia, la fecha de exigibilidad de la planilla recurrida queda aplazada, como consecuencia, precisamente, de la interposición del recurso; y que, durante su tramitación, mal ha podido transcurrir válidamente ningún término de prescripción, pues que éste sólo puede transcurrir cuando el crédito se ha hecho líquido y exigible y, en este supuesto, si bien se lo ha hecho líquido, aún no se lo ha hecho exigible. Es decir, la interposición del recurso no interrumpe prescripción alguna, como ya se dijo, ni siquiera la suspende, sino que la impide: se

crea, así, una situación análoga a la prevista en el ordinal 4º del artículo 1965 del Código Civil, según el cual “no corre tampoco la prescripción... respecto de cualquiera otra acción cuyo ejercicio esté suspendido por un plazo, mientras no haya expirado el plazo”, toda vez que la acción del Fisco-acreedor, para hacer definitivamente efectivo el pago del impuesto liquidado en la planilla recurrida, ha quedado diferida hasta la conclusión definitiva del recurso mismo, la cual implica la consumación de los plazos legales establecidos para ello. Tramitando el recurso y concluida su tramitación por una sentencia definitivamente firme y ejecutoriada por cualquier otro acto al cual la Ley atribuya los efectos de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, el Fisco, en la hipótesis de que tales actos le sean total o parcialmente favorables, resulta dotado de la correspondiente acción de cobro que sólo se refiere al monto del crédito fiscal que ha sido objeto del respectivo debate judicial y, lógicamente, ninguna relación hace a los posibles derechos que el Fisco pueda tener contra el mismo contribuyente respecto del mismo ejercicio económico a que se refería la planilla discutida y, menos aún, respecto de otros ejercicios económicos...”.

La Revista de Derecho Tributario

sólo publica colaboraciones solicitadas.

2. DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, FECHA 14-7-64, QUE CONFIRMA EN TODAS SUS PARTES LA N° 232 DE FECHA 12-3-63 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

Actas Fiscales.—Se presume cierto su contenido respecto de los hechos consignados en ellas:

“A tal respecto, la Corte considera que es jurisprudencia constante, reiterada e invariable, que las Actas Fiscales, cuando han sido levantadas por los funcionarios competentes y con las respectivas formalidades legales y reglamentarias, gozan de una presunción de veracidad respecto de los hechos consignados en ellas. De modo que corresponde al contribuyente producir en el debate procesal la prueba adecuada en contrario de tales hechos, para desvirtuarlos”.

Contrato de Trabajo, elementos:

“... Se reconocen como elementos esenciales del contrato de trabajo, los siguientes: prestación de un servicio personal, pago de una remuneración y relación de subordinación o dependencia del trabajador con el patrono, en la prestación del servicio.

Como es bien sabido, los elementos remuneración y servicios son comunes a otros institutos jurídicos; de modo que el elemento diferenciador, entre ellos y el

contrato de trabajo, resulta ser la relación de dependencia o subordinación entre quien presta el servicio y el que lo recibe y remunera”.

Subordinación o dependencia en el contrato de trabajo emerge de relaciones y situaciones de hecho que deben ser probadas por quien las alega:

“... Pero es claro que este último —la dependencia, la subordinación—, que en el caso de la litis el contribuyente ha alegado a su favor, no puede ser apreciado mediante un razonamiento a priori pues él emerge de situaciones y de relaciones de hecho que, deben ser probadas por quien las alega.

Encontrándose en tal supuesto el contribuyente, ha debido, pues, aportar la prueba idónea del contenido, alcance y significación de su dependencia o subordinación de las firmas mercantiles, de modo tal que permita a los Jueces establecer que las remuneraciones, percibidas de éstas por aquél, corresponden efectivamente a sueldos o salarios para desvirtuar así la presunción que en su contra se configura en el Acta Fiscal”.

Corretaje mercantil: las remuneraciones percibidas por este concepto son comisiones de carácter mercantil gravables en la cédula III:

“... el recurrente actuaba en forma independiente como mediador mercantil para vender productos de diversas empresas no competidoras, sin más relación de subordinación que la aceptación de instrucciones sobre las condiciones de venta de dichos productos. Esta situación, agrega la recurrida, cuyo criterio la Corte comparte, encaja dentro de la figura

jurídica del corretaje mercantil, pues el Código de Comercio define a los corredores como “agentes de comercio que dispensan su mediación a los comerciantes para facilitarles la conclusión de sus contratos”. El carácter de corredor mercantil del recurrente queda, en virtud de dicha carta, establecido... La Corte llega a la misma conclusión a que llegó el Tribunal a quo, en el sentido de que las autoridades fiscales procedieron correctamente, al calificar como comisiones de carácter mercantil, las remuneraciones percibidas por el contribuyente...”.

3. DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, FECHA 6-8-64, QUE DECLARA FIRME LA SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL N° 1 DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON FECHA 10-8-62, APELADA:

Apelación (Recurso de): la parte no puede apelar contra sentencia en la que se le haya concedido todo lo pedido:

“Ahora bien, del examen de la sentencia recurrida, nada aparece que contradiga la decisión administrativa resultante de la reconsideración: primero, porque el punto al cual se había limitado la controversia judicial era la calificación fiscal de la partida de cincuenta y tres mil treinta y nueve bolívares con setenta y dos céntimos (Bs. 53.039,72), acerca de la cual convino posteriormente la contribuyente y en cuanto a su pretensión de traslado a la misma cédula de la cantidad de setenta y cuatro mil cuatrocientos

diez y nueve bolívares con veinte y tres céntimos (Bs. 74.419,23), le fué rechazada por el fallo; y segundo, porque al entrar a conocer de demás cuestiones que propiamente no eran objeto de controversia, el fallo recurrido confirma la actuación administrativa”.

“Y por cuanto de conformidad con el artículo 189 del Código de Procedimiento Civil no podrá apelar de la sentencia la parte a quien se le hubiere concedido todo cuanto hubiere pedido, la Corte Suprema en Sala Político-Administrativa administrando Justicia por autoridad de la Ley, declara improcedente el recurso interpuesto, quedando así firme la sentencia apelada”.

4. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, FECHA 10-8-64, REFORMATORIA DE LA N° 150 DE FECHA 21-12-61 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:*

Gastos extraterritoriales no deducibles: las contribuciones para Seguro Social exigidas por un Estado extranjero a los patronos nacionales de ese Estado. Las contribuciones deducibles deben ser territoriales.

“Como la contribuyente misma lo ha demostrado, de lo expuesto se desprende el carácter extraterritorial de los gastos correspondientes al pago del Seguro Social Norteamericano. En efecto, según lo estableció la recurrida, 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 la 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 que 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 Corte, sólo razones de técnica legislativa, por considerarlo necesario en vista de que todas las deducciones están marcadas con el signo de la territorialidad, explican tal omisión, jurídicamente intrascendente por lo demás”.

Experticia: Si el dictamen se limita a la comprobación del gasto, no demuestra su causa:

“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 Corte considera que, si bien fué comprobado adecuadamente el gasto, como ya se declaró, sin embargo, no aparece demostrado que el mismo sea consecuencia de la aplicación de normas establecidas por la empresa como condiciones de empleo de sus trabajadores, que permita establecer, como lo hizo la recurrida, la vinculación real y lógica entre dicho gasto y la prestación de servicio de su beneficiario en Venezuela”.

Pasajes al exterior: sólo el 50% es deducible:

“... La Corte observa que, conforme lo tiene establecido la jurisprudencia, 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”.

Gastos Normales y Necesarios.—La Corte considera como tales: 1º Donación para festejos de Carnaval; 2º Contribución para Fiestas Semanales; y 3º Contribución para Semana de la Pesca, por ser de propaganda y de relaciones sociales de la empresa, si revisten caracteres tradicionales y son moderados:

“Sin embargo, juzga la Corte, de acuerdo con jurisprudencia ya tradicional sobre el particular, que los gastos comprendidos en los números 1), 2) y 3), 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”.

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 2, setiembre - octubre de 1964

5. DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, FECHA 13-8-64, CONFIRMATORIA DE LA N° 262 DE FECHA 15-11-63 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

MULTAS: a) **Obligación de declarar.**
Disposiciones pertinentes:

“El artículo 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuya virtud le fué aplicada al contribuyente la sanción impugnada, dispone que “el contribuyente que no hiciere oportunamente la declaración prescrita en el artículo 49 de esta Ley será penado con multa de veinticinco bolívares (Bs. 25,00) y si hubiere lugar a la liquidación de impuesto, dicha multa será aumentada en una cantidad que podrá ser desde un décimo hasta otro tanto del impuesto causado”.

El artículo 49 ejusdem establece a su vez, que “toda persona o comunidad que obtenga enriquecimientos netos superiores al límite determinado por las exenciones de base establecidas en la presente Ley, deberá declararlos bajo juramento, ante el funcionario u oficina y en los plazos y formas que prescriba el Reglamento” y que, “en todo caso, los titulares de ingresos brutos anuales mayores de treinta y seis mil bolívares (36.000,00) estarán obligados a cumplir con el requisito de la declaración”.

Y el artículo 6º del Reglamento dice que “los enriquecimientos obtenidos du-

rante el año civil por personas que no ejerzan las actividades a que se refieren los Capítulos IV, V y VI de la Ley, deberán ser declarados dentro de los dos primeros meses del año civil siguiente”.

b) Rentas del Capítulo VII:

“Por tanto, siendo las rentas obtenidas por el contribuyente, durante el mencionado ejercicio de 1961, de aquéllas a que se refiere el Capítulo VII de la Ley —beneficios de profesiones no comerciales—, ha debido declararlas dentro de los dos primeros meses del año de 1962; motivo por el cual, al hacer con fecha 12 de enero de 1963, es decir, diez meses y doce días después del vencimiento del plazo legal y reglamentario, el contribuyente se hizo acreedor a la sanción prevista en el artículo 59 de la Ley”.

c) Son Regladas las Facultades de la Administración para sancionar las contravenciones fiscales:

“... Las facultades de la Administración para sancionar las contravenciones fiscales, son facultades regladas, pues los estatutos legales y reglamentarios no se las han concedido en forma discrecional.

En efecto, el artículo 69 de la misma Ley de Impuesto sobre la Renta previene, en primer lugar, que “las multas que se establecen en esta Ley serán aplicadas y liquidadas por los funcionarios a quienes compete la fiscalización y liquidación del impuesto, en los términos que prescribe el Reglamento, el cual dispondrá también lo concerniente a la recaudación de dichas multas”; y, en segundo lugar, que, “en la aplicación de las multas se tendrán en cuenta cualesquiera circunstancias que atenúen o agraven la infracción”.

d) Las multas deben ser impuestas por Resolución Motivada:

“Por su parte el Reglamento de la citada Ley dispone, en su artículo 142, que “las multas que se establecen en la Ley serán aplicadas en cada caso por resolución motivada del funcionario a quien compete la fiscalización del Impuesto, conforme al Reglamento Orgánico de la Administración del Impuesto sobre la Renta...”. Y el artículo 38 del mismo Reglamento Orgánico establece: “El administrador Seccional tendrá los deberes y atribuciones siguientes... 5º Imponer mediante Resolución motivada las sanciones o multas que ordenan la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, con ocasión de la liquidación del gravamen”.

e) Cuantía de las multas; normas de graduación aplicables:

“Además, el artículo 420 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional ordena que “la multa que no sea aplicada por los Tribunales, se impondrá en virtud de Resolución motivada que dicte el funcionario autorizado para imponerla...”; y en su artículo 304 estatuye que “la aplicación de las penas por contravención de las Leyes fiscales se regirá por dichas Leyes, por las disposiciones de esta Ley, y en su defecto, por las del Código Penal”, y en el artículo 310 ejusdem que “cuando se establece para contravenciones fiscales una pena comprendida entre dos límites, se hará la aplicación de ella conforme a lo que dispone el Código Penal, teniendo también en cuenta la mayor o menor gravedad del perjuicio que la contravención ocasione al Fisco, salvo que las Leyes especiales dispongan otra cosa”.

f) Extemporaneidad en la declaración; no presume circunstancia agravante alguna por sí misma:

“La mencionada resolución que, como expresa y reiteradamente lo ordenan las Leyes y Reglamentos pertinentes, ha de ser motivada, se limita a expresar que por cuanto dicha declaración no fué presentada en la oportunidad legal, impónese al contribuyente la referida multa por dicha suma; pero sin expresar los motivos que en opinión del funcionario que

la dictó constituyan las circunstancias agravantes que justificaran la aplicación de la sanción en su límite máximo; sin que deba presumirse, como muy bien lo admitió la recurrida, que la extemporaneidad y consiguiente mora en la presentación de la declaración de rentas, puedan ellas, por sí mismas constituir circunstancia agravante alguna de la contravención, pues tales elementos sólo con-

figuran un supuesto de hecho fundamental limitado a la ilicitud y a la sanción pero no a las características que la agravan... ..la sanción aplicable conforme al artículo 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta ha de ser la multa por una cantidad igual a su base fija de veinticinco bolívares (Bs. 25,00) más el término medio de la base variable prevista en dicha norma”.

6. Nº 276 DE FECHA 9-6-64, DEL TRIBUNAL ACCIDENTAL Nº 4 DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE CONFIRMA EL AUTO DEL JUZGADO DE SUSTANCIACION DE 22-11-63, DENEGATORIO DE UNA ACUMULACION DE AUTOS:

ACUMULACION DE AUTOS a) Aplicación supletoria del C.P.C., para lo no previsto en la Sección III de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

“La Sección III del Capítulo XVII de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece el procedimiento especial con arreglo al cual deben tramitarse, en el Tribunal de Apelaciones, las controversias que se susciten entre el Fisco Nacional y los contribuyentes, con motivo de la apli-

cación de la citada Ley. Y el artículo 93 de la misma Ley previene que “para todo lo no previsto en esta Sección (III) regirán las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean aplicables”. Siendo así, que nada hay previsto, en materia de acumulación de autos, en la referida Sección III, debe ocurrirse a la normativa procesal supletoria, para colmar, con sus disposiciones, y, obviamente, “en cuanto sean aplicables”, la insuficiencia de la Ley especial”.

b) La acumulación es improcedente cuando, cerrado el lapso probatorio, no se la hubiere pedido antes de comenzar la relación de la causa para sentencia definitiva:

“Pues bien; el mencionado Código establece que “... el tercer día hábil después de concluido el término de pruebas, el Juez anunciará la causa en alta voz a las puertas del Tribunal y procederá a hacer relación concordada del expediente, leyendo en audiencia pública las correspondientes actas (artículo 404); que, “concluida la relación, se oirán los informes verbales de las partes, de sus abogados o apoderados, y se leerán los que presentaren por escrito, los cuales se agregarán a los autos... (artículo 405); y que “no procede la acumulación de autos cuando, cerrado el lapso probatorio, no se la hubiere pedido antes de comenzar la relación de la causa para sentencia definitiva... (artículo 226). Es decir que, en el procedimiento civil, como bien lo advirtió el auto recurrido, la acumulación es improcedente cuando, concluido el término de pruebas, se la solicita después que el Juez ha comenzado la relación concordada del expediente”.

c) Relación de la causa; sí existe en este proceso contencioso-tributario y no es otra distinta al “estudio del expediente”, como la designa la Ley especial:

“Ahora bien; la Ley de Impuesto sobre la Renta previene que, “vencido el lapso probatorio, se fijará una de las cinco audiencias siguientes para el acto de informes” (artículo 89); que, celebrado

el acto de informes, el ponente estudiará el expediente dentro del término de diez días continuos...” (artículo 90); y que, “dentro de los tres (3) días siguientes al término acordado para el estudio del expediente..., el Ponente presentará al Tribunal el proyecto de sentencia...” (artículo 91).

“De donde, pues, si se comparan las previsiones que en el punto establecen uno y otro instrumentos legales, no puede decirse que en este procedimiento especial contencioso fiscal no haya “relación”, ya que, materialmente hablando, no existe ninguna diferencia entre la “relación concordada del expediente”, a que alude el Código de Procedimiento Civil, y el “estudio del expediente”, a que por su parte alude la Ley especial. De modo que las diferencias, en este asunto, entre el Código y la Ley, atingen sólo a la oportunidad y a la forma, en que deba hacerse esa “relación” o ese “estudio”. En efecto: mientras el Código dispone que se la haga “concluido el término de pruebas” la Ley establece que se la efectúe “celebrado el acto de informes”; y mientras el Código previene que se la realice “en audiencia pública”, la Ley determina que el Ponente la haga individualmente, es decir, en privado”.

“Siendo así, como sin duda lo es, aparece entonces claro que, así como en el procedimiento civil es improcedente la acumulación de autos cuando, “cerrado el lapso probatorio, no se la hubiere pedido antes de comenzar la relación de la causa”, asimismo, en este procedimiento contencioso-fiscal, debe considerársela también improcedente cuando, “vencido el

lapso probatorio”, no se la hubiere solicitado antes de la celebración del “acto de informes”.

“En este orden de ideas, y, examinados —como lo previene el artículo 227 del mismo Código— tanto este expediente como aquéllos a los cuales se ha solicitado su acumulación, el Tribunal observa que, en todos, no sólo ha vencido el lapso pro-

batorio y se ha celebrado el acto de informes, sino que también debe haber concluído la “relación” o “estudio” de dichos expedientes, por lo cual todos se hallan en estado de sentencia”.

“Por manera que es obligado considerar improcedente, por extemporánea, la solicitud de acumulación de expedientes que se encuentran en tal estado...”.

7. N° 277 DE FECHA 17-7-64, DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE DECLARA SIN LUGAR RECURSO DE HECHO:

APELACION: a) Cuando se inicia la contención, y antes de que el expediente entre al Tribunal, la Administración resuelve sobre su procedencia:

“Según las normas procesales especiales que rigen la apelación ante este Tribunal, en toda ocasión en que ocurra una contención de tal índole, antes de que el expediente entre al Tribunal, la Administración conoce de la misma y resuelve sobre su procedencia, negándola o admitiéndola según el caso. La Administración debe examinar si se han llenado los requisitos formales previos y si el recurso ha sido interpuesto en término. Cuando el recurrente ha cumplido con todos los extremos legales para su admisibilidad, la Administración oye la apelación y ordena su envío al respectivo órgano jurisdiccional. Este pronunciamiento previo sobre la procedencia formal del recurso tiende a economizar desgastes inútiles de jurisdicción, además de que tiene evidentes ventajas prácticas, pues se

propone evitar que una vez sustanciado íntegramente el recurso se llegue a la conclusión de que fue interpuesto después de vencido el término o antes de agotar la vía administrativa, etc. y que, por ende, toda su tramitación ha sido inútil; y mientras no sea satisfecho cabalmente no se origina la contención. Vamos a examinar cuáles son los presupuestos indispensables que según la Ley de la materia condicionan la admisibilidad del recurso de apelación. En primer lugar tenemos la disposición del artículo 82, ya citado, en cuanto al término útil para apelar: “El recurso para ante el Tribunal de Apelaciones deberá interponerse ante la Administración del Impuesto dentro del término de diez (10) días hábiles a contar del recibo de la planilla de liquidación”.

b) El término para recurrir es de días hábiles; qué se entiende por tales:

“Ya este Tribunal en sentencia N° 250 del 9 de mayo de 1963 estableció que

los días hábiles señalados en la mencionada disposición legislativa, son aquellos en que ha habido actividad administrativa, aquellos que la Ley misma no considera como feriados o de vacaciones, aquellos en que válidamente puede ejecutarse una actividad administrativa, porque no están expresamente inhabilitados; y que de acuerdo con lo dispuesto en uno de los apartes del artículo 12 del Código Civil, "los días se entenderán de veinticuatro horas, los cuales terminarán a las 12 de la noche".

c) Fianza o pago del monto de la planilla:

"El segundo presupuesto, no menos importante, que condiciona la admisibilidad del recurso de apelación ante el respectivo Tribunal, es el contemplado por el artículo 83 de la Ley de la materia que reza: "Para interponer la apelación, el recurrente deberá afianzar o pagar previamente el monto de la planilla liquidada".

Es generalmente aceptado por la doctrina que cuando la Ley dice que un acto debe cumplirse dentro de o en determinado lapso, el acto debe efectuarse necesariamente antes de que el término transcurra, porque de otro modo no ocurriría dentro, sino después del término, contra la voluntad del legislador. No otra cosa establece el artículo 82 de la Ley de la materia al señalar que la apelación debe interponerse dentro del término de diez días hábiles, a contar del recibo de la planilla de liquidación; si se interpone un día siquiera después se tendrá como extemporáneo, es decir, como no

interpuesto. Ahora bien, esa disposición perentoria no puede estimarse aisladamente, sino en conexión o correlación con la siguiente del artículo 83 ejusdem, ya citado. En efecto, para formalizar el recurso, que no otra cosa significa interponer, según el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción que de este verbo se tiene en el foro, debía el recurrente, previamente, afianzar o pagar la planilla de liquidación, evidentemente dentro del mismo lapso de caducidad que le dá la Ley para lograr que la Administración del Impuesto oiga el recurso. Del cumplimiento de este requisito, sine qua non, nace el derecho a recurrir y no puede éste ser ejercido sin haberse pagado o afianzado la correspondiente planilla, ya que el presupuesto de la condición previa (lo que va adelante o sucede primero), es la misma Ley quien lo establece, como medio de garantizar no sólo la importancia y seriedad del recurso, sino los mismos derechos fiscales para que éstos no queden a la libre voluntad del apelante".

d) El término para interponer el recurso es de caducidad:

"Este lapso de diez días hábiles, como término de caducidad que es, debe entenderse como de orden público, y por tanto, no susceptible de extensión como presuntamente parece entenderlo la recurrente, cuando en su escrito de apelación ella misma se faculta o se otorga, para la presentación de la fianza, "un término máximo de 15 días", ya que no se trata simplemente del cumplimiento de un deber, sino del acatamiento a un mandato

legal. Tampoco la Administración General del Impuesto sobre la Renta está facultada legalmente para, **motu proprio**, conceder u otorgar un plazo mayor que el señalado por la tantas veces citada

norma, ejerciendo una actividad procesal extraña a su incumbencia, una actividad que no le es potestativa, so pena de caer en un exceso de poder o extralimitación de sus atribuciones”.

8. *Nº 278 DE FECHA 20-7-64**, DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE DECLARA CON LUGAR RECURSO DE HECHO:

Notificación de planilla: Se efectúa cuando se practica personalmente, o en persona capaz de obligar jurídicamente al interesado, o cuando éste la acepta:

“Conforme a lo dispuesto por el Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cómputo del término de 10 días hábiles acordado para la interposición del recurso de apelación está referido a la oportunidad del recibo de la planilla, de manera que ese acto viene a constituir un presupuesto legal indispensable y punto de partida de un lapso de preclusión por lo demás bastante perentorio. Aparte de lo previsto en el artículo 56, que no es el caso aquí analizar, nada dice la Ley respecto a la recepción de la planilla, ni cómo ni por quién debe ser efectuada, ni cuándo de-

be entenderse que ella es perfecta; ante esta circunstancia, parece lo razonable y lógico, dada la relevancia atribuida por la Ley a esa acta, que él deba practicarse personalmente o por lo menos en persona capaz de obligar jurídicamente al interesado, de otro modo considera el Tribunal que se estaría en presencia de una notificación defectuosa —que no otra cosa persigue la Ley: notificar al contribuyente de la pretensión fiscal—, pero no por ello inexistente, sino que surtirá todos sus efectos desde el momento en que el interesado decida acogerse a ella, pues así quedaría cumplida la finalidad perseguida por la Ley de poner al contribuyente en cuenta del reclamo impositivo que le formula el Fisco y de colocarlo en condiciones de hacer valer oportunamente sus derechos”.

*) En el sumario esta fecha, indebidamente, aparece como 20-8.

9. N° 279 DE FECHA 4-8-64, DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE RESUELVE UN RECURSO DE HECHO Y MANDA OIR UNA APELACION:

APELACION: a) Es anterior a la reconsideración:

“La circunstancia de oír la apelación es anterior a la reconsideración administrativa, como de modo indubitable se desprende del artículo 85 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Efectivamente, dice dicho artículo: “Cuando se ejerza el recurso de apelación previsto en el artículo 82 de la Administración podrá reconsiderar el acto sobre el que versa el recurso, antes de su remisión al Tribunal. Con este objeto solicitará del contribuyente respectivo las informaciones que juzgue necesarias”. Ahora bien, ese acto al que se refiere el artículo, no puede ser otro sino el contenido en los reparos y su tramitación formal, efectuados por la oficina liquidadora en el Acta Fiscal respectiva; no es otro que el de su propia actividad fisco-administrativa, que constituye la materia sobre la cual versa la apelación...”.

b) La planilla original y la resultante de reconsideración son la misma, hasta concurrencia de lo no reconsiderado:

“La ley concede apelación a tenor de lo dispuesto en el artículo 82 a cada contribuyente y lo relaciona formalmente con cada planilla de liquidación, de manera que el recurso está indisolublemente

ligado con el instrumento que expresa la liquidación fiscal, sin establecer diferencia alguna entre planillas expedidas primaria u originalmente como consecuencia de reparos administrativos y planillas liquidadas en segundo término en virtud de reconsideraciones de tipo administrativo, cuya inconformidad reitera el contribuyente afectado, ya que el crédito fiscal es el mismo hasta concurrencia de lo no reconsiderado...”.

c) Mientras no se consume la reconsideración se está “frente a dos partes que discuten sus diferencias”:

“Mientras la reconsideración administrativa no se consuma, y la interposición del recurso de apelación es previa a ella, no se está frente a la jurisdicción judicial sino frente a dos partes, la administración y el contribuyente, que discuten sus diferencias y que ignoran si las mismas serán objeto o no de controversia judicial”.

d) Oír o denegar el recurso es “una manifestación de parte interesada”:

“Así pues cuando la Administración en ejercicio de su competencia reconoce el derecho de un particular o lo deniega, oyendo o no un recurso de apelación, no produce un acto jurisdiccional, sino una manifestación de parte interesada”.

e) **La apelación motiva un acto jurisdiccional. Pero antes de éste el contribuyente pide a la Administración que revoque o reconsidere su decisión:**

“El recurso de apelación motiva naturalmente un acto jurisdiccional, pero antes de éste, el contribuyente pide a la Administración misma que revoque o reconsidere su decisión, y este procedimiento administrativo no puede asumir aquel carácter...”.

f) **Estímese o no procedente la reclamación, “queda siempre expedido el recurso de apelación que implica un verdadero juicio contencioso”:**

“Según se estime o no procedente la reclamación y en ambos casos queda siempre expedido el recurso de apelación que es el que implica un verdadero juicio contencioso...”.

g) **La reconsideración, sin embargo, es acto discrecional:**

“La facultad de reconsideración contemplada en el artículo 85 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reviste el carácter de discrecional y no es otra cosa que una oportunidad que la Ley da tanto a la Administración como al contribuyente, para que modifiquen su criterio...”.

h) **La interposición del recurso no es sino un requisito administrativo para su viabilidad:**

“Suponer por ello que la contención se inicia con la interposición del recurso ante la Administración es valorar desproporcionalmente dichos trámites, que no

son otra cosa que requisitos administrativos de viabilidad del recurso, no existiendo además base legal alguna para pretender jurisdiccionalizar semejantes actos. La contención propiamente dicha, concebida en su estricto sentido técnicojurídico, se inicia, pues, no ante la Administración General del Impuesto sino ante el órgano jurisdiccional competente...”.

i) **Para manifestar inconformidad del contribuyente con la reconsideración, “resulta ocioso entrar a examinar la personería” que la Administración objete en tal acto:**

“Esta simple ratificación de un recurso de apelación ya interpuesto y oído por la Administración General ya que como hemos dicho anteriormente, en la parte expositiva de esta sentencia, para entrar a reconsiderar administrativamente una planilla de liquidación debe oírse previamente el recurso, no puede atribuírsele, como lo pretende la Oficina Liquidadora un sentido distinto al de su texto, pues en dicha carta no se inicia una apelación, sino que se manifiesta la inconformidad de la compañía con las resultas de la reconsideración administrativa y se ratifica la apelación que ya había sido accionada en la oportunidad legal...” ...“En consecuencia el Tribunal considera que el caso de autos corresponde precisamente al supuesto contemplado en el primer aparte del artículo 83 de la Ley de la materia, por lo cual resulta ocioso entrar a examinar la personería objetada por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, en la resolución denegatoria de la apelación interpuesta originalmente”.

10. N° 280 DE FECHA 14-8-64, DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE DECLARA CON LUGAR RECURSO DE HECHO:

Copias certificadas: Requisitos de expedición y nulidad de actos violatorios de la regla de derecho:

“Al examinar los sentenciadores las actas del expediente encuentran que la certificación a que ya se hizo referencia y en la que se deja constancia de la existencia de una tarjeta de recibo de la planilla apelada adolece de graves defectos. El Estatuto Orgánico de Ministerios al referirse a las certificaciones que están autorizadas a expedir sus diversas dependencias, establece en su Artículo 33: “Las copias certificadas que solicitaren los interesados o cualquiera autoridad, sólo se expedirán mediante orden expresa del Ministro, y firmadas por el Director respectivo o por el Jefe de la Oficina cuando ésta funcione separadamente de la Dirección... Se prohíben las certificaciones de mera relación, es decir, aquellas que sólo tengan por

objeto hacer constar el testimonio u opinión del funcionario declarante sobre algún hecho o acto de su conocimiento, de los contenidos en los expedientes archivados o en curso. Sin embargo, podrán expedirse certificados sobre datos, de carácter estadístico, no reservados, que consten en expedientes, documentos o registros oficiales, que no hayan sido publicados y siempre que no exista prohibición al respecto...”.

...“Es preciso señalar que la nulidad de los actos cumplidos por la Administración en violación de la regla de derecho es de orden público y debe pronunciarse de oficio por el órgano revisor. En consecuencia este Tribunal a fin de cumplir cabalmente los cometidos que le están atribuidos debe considerar nula la certificación contenida en el Oficio N° HIR-520-6589 del 25 de junio de 1964 e inoperante sus efectos, y así lo declara...”.

Doctrina - 1 y 2

1. CERTIFICADO DE SOLVENCIA PARA VENTA DE INMUEBLE: INTERPRETACION DEL ARTICULO 74 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DECRETO 640 DE 27-10-61:

Los consultantes expusieron: que habían vendido una finca el 7 de diciembre de 1959, mediante escritura autenticada, de cuyo precio los compradores habían pagado una parte en el momento de la venta y el resto se obligaron a pagarlo en plazos determinados que comienzan a correr A PARTIR DE LA FECHA DE REGISTRO del documento. Que están interesados en registrarlos porque, además, son acreedores hipotecarios, pero se les ha exigido, sin poderlo obtener amistosamente, el certificado de solvencia de los COMPRADORES. La Administración General del Impuesto sobre la Renta, por oficio HIR-100-800, de 24 de abril de 1964, evacuó la consulta así:

“La forma de redacción del ordinal 3º del artículo 74 anteriormente citado (1) es categórica y de una claridad absoluta que no admite interpretación diferente, en cuanto a exigir como requisito obligatorio e indispensable la presentación del certificado de solvencia a los otorgantes ante los registradores, para los fines de la protocolización de los documentos

en que se traslade o grave la propiedad raíz. No se contempla en la Ley de Impuesto sobre la Renta exención alguna a este requisito. Si bien es cierto que el Decreto 640 de 27 de octubre de 1961 modificó algunas normas de fiscalización y las reglas de control fiscal contenidas en el ordinal 3º del artículo 74 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en la Resolución Nº 1.301 de fecha 16 de mayo de 1961, el artículo 2º de dicho Decreto, en los casos y de la manera previstos por él mismo, únicamente estableció que el enajenante de un inmueble podía ser exonerado de la exhibición del certificado de solvencia cuando se otorgaran documentos de enajenación de inmuebles, con o sin constitución de hipoteca, ante un Juez, Notario o Registrador Público, a partir del Decreto y en ejecución de contratos privados, reconocidos o autenticados, suscritos con anterioridad al 16 de mayo de 1961. La intención del mencionado Decreto fué la de no entorpecer, desde el punto de vista económico, las ventas que pudieran encontrarse en vía de perfeccionamiento por parte de compañías urbanizadoras y a infinidad de clientes que habían pagado por las parcelas objeto de esas ventas algunas sumas de

(1) Ley de Impuesto sobre la Renta.

dinero. De ninguna manera modificó dicho Decreto la norma general de control fiscal ya establecida por la Ley y, por otra parte, los consultantes (2) son justamente los enajenantes en el caso a que usted se refiere. Cabe agregarse que las

(2) Hemos omitido el nombre del consultante, por razones obvias.

disposiciones anteriormente citadas son de interpretación restrictiva y por ello esta Administración General no puede conceder la exoneración solicitada ni extenderla a los compradores en casos, como éste, no previstos expresamente por la Ley. Quedan a salvo para sus representados, naturalmente, las acciones civiles a que haya lugar”.

2. UN TRABAJADOR CONTRATADO BAJO PAGO SEMANAL NO PUEDE CONSIDERARSE, PARA LOS EFECTOS IMPOSITIVOS, COMO SUJETO A PAGO FIJO MENSUAL:

Consultado el anterior punto, la Administración General, por Oficio HIR-300-1037, de 20 de mayo de 1964, contestó lo siguiente:

“Sobre tres principios legales descansa la doctrina administrativa aludida, cuales son:

1º—El párrafo 2º del artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual estatuye que los enriquecimientos netos del Capítulo VIII de la Ley —impuesto sobre sueldos, pensiones y otras remuneraciones— se consideran disponibles para el contribuyente en el momento en que son pagados;

2º—El párrafo 1º del artículo 30 de la Ley, que ordena para el impuesto cédular la liquidación mensual del impuesto causado por el enriquecimiento de dicho capítulo; y

3º—El artículo 68 de la Ley del Trabajo, que prescribe: “Las partes fijarán el plazo para el pago del salario, pero nun-

ca podrá ser mayor de una semana el que se convenga para el pago de los obreros ni de un mes el que se fije para los domésticos y demás empleados”.

Establecidos estos tres principios, se desprende de ellos en perfecta lógica: a) que si el pago del salario se ha convenido en determinado día de la semana, b) que no siendo disponible y por ende no gravable el salario no percibido aun cuando ya esté devengado, c) la liquidación mensual del impuesto cédular causado estará determinada por los días de pago semanal que ocurran en el mes. También se comprende claramente por qué no se puede reducir a una cantidad fija mensual el impuesto causado por un salario cuyo pago se ha convenido en forma semanal. En el supuesto de que el pago haya sido convenido en forma mensual no existirá problema alguno, ya que la disponibilidad de la renta y la liquidabilidad de la misma coincidirán con la fecha final del mes”.

Cartelera Profesional

Dr. José Muci-Abraham (hijo), Abogado. Sociedad a San Francisco, Edif. Banco Mercantil y Agrícola, 4º piso. Tels. 420391 al 5. Caracas.

Dr. Humberto Spinetti Isea, Abogado. Torre a Verocs. Edif. Santa María, 1er. piso, Of. n° 2. Tel. 815441. Caracas.

Dr. Alberto Corrales Sánchez, Abogado. Escritorio Jurídico-Fiscal. Conde a Principal, Edif. La Previsora, 4º Piso n° 44. Tel. 815120. Caracas.

Dr. Víctor Luis Granadillo, Abogado. Edif. Padre Sierra. Piso 4º. Tel. 817222. Caracas.

Escritorio "Antonio Reyes Andrade", fundado en 1945. Asuntos Civiles, Mercantiles, Penales y del Trabajo. Gestiones Administrativas y de Derecho Internacional Privado. Patentes. Marcas de Fábrica. Agente de la Propiedad Industrial. Sociedad a Traposos, Edif. Zingg, 2º piso. Of. 219. Tel. 425018. Apartado 12771. Cables: REGRAVAL. Caracas.

Dr. Jesús Briceño Guédez, Abogado. Edif. Seguros Caracas. Torre Norte, 9º piso, Of. 902, Marrón a Cují. Tels. 811347-813717-827805. Caracas.

Dr. C. Cañizales Ortiz, Abogado. Asuntos Civiles, Penales y del Trabajo. Calle 16 n° 24-64. Tel. 24946. Barquisimeto.

Dr. Augusto Mendoza Bonilla, Abogado. Asuntos Civiles, Mercantiles, Fiscales y del Trabajo. Calle 6 n° 5-44. Tel. 13130. San Cristóbal.

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

Dr. Alfonso Méndez Carrero, Abogado. Calle 7 n° 5-32. Tel. 13533. San Cristóbal.

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Rafael Pizani, Dr. Ramón J. Velásquez, Dr. J. G. Sarmiento Núñez, Dr. René Lépervanche Parparcén, Dr. Miguel Angel Burelli Rivas, Dr. Guillermo Farlñas, Dr. Manuel Simón Eguña, Dr. Jaime Morantes, Dr. Augusto Mendoza Bonilla, Dr. Tulio Hernández Bitter, Dr. Carlos Eduardo Padrón-Amaré y Sr. Eduardo Calcaño Henríquez.

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

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

Las suscripciones, de Caracas o el interior, pueden solicitarse mediante envío de cheques o giro consignado a Revista de Derecho Tributario, Apartado 1821, Caracas, Venezuela.

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

