

3

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.964**

*noviembre
diciembre*

Instituto Municipal de Crédito Popular

OFRECE AL PUBLICO EN GENERAL LOS SIGUIENTES SERVICIOS:

CUENTAS CORRIENTES DESDE BS. 1.000,00 SIN COSTO ALGUNO
CUENTAS DE AHORROS, PAGAMOS EL 3% ANUAL
PRESTAMOS PERSONALES
PAGARES
HIPOTECAS, ADMINISTRACION DE INMUEBLES, ETC.

EL INSTITUTO MUNICIPAL DE CREDITO POPULAR puede solucionar los problemas de las clases populares, al menor costo posible y con la mayor eficacia.

DIRECCION:

Bloque I El Silencio. Teléfonos 41 78 31 al 33

En la Guaira: Avenida Soublette. Teléfonos: 58 56 y 58 57.

Con motivo de que la CLINICA EL AVILA ha inaugurado su moderno servicio de hospitalización, que será orgullo de la capital, le enviamos un saludo extensivo al Presidente de la respectiva compañía, el notable cirujano y ginecólogo, DR. L. ESPINOZA LEON, y a los cincuenta y seis profesionales que en ella prestan sus servicios.

“CLINICA EL AVILA”

**AVENIDA SAN JUAN BOSCO CON SEXTA TRANSVERSAL. ALTAMIRA
TELEFONOS DIURNOS: 33 97 81 al 89.**

**TELEFONOS NOCTURNOS: Admisión, 33 97 81; Ambulancias, 33 97 82;
Médico Residente, 33 97 83; Sala de Partos, 33 97 84; Quirófanos, 33 97 85;
Secretaría del 4º Piso, 33 97 86; Secretaría del 5º Piso, 33 97 87 y
Residencia de las Hermanas, 33 97 88.**

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

Estudios - 1



Las Costas en los Procesos Contenciosos Sobre Impuestos a la Renta

Dr. Alejandro Reyes F.

MOTIVACION

No sólo en materia del impuesto sobre la renta, sino también en todas las Leyes y Ordenanzas que regulan el Derecho Tributario venezolano, nuestros legisladores se han limitado al aspecto imponible y han pretermitido la regulación cabal de fundamentales instituciones tanto sustantivas como adjetivas, tales como el mismo principio de la territorialidad de los enriquecimientos; la prescripción fiscal; la responsabilidad civil y penal de los agentes de retención; la causación de los impuestos en casos especiales de enajenación de bienes inmuebles; la perención en los procesos fiscales y las consecuencias que apareja; la prueba en este tipo especial de procesos; y en fin, entre otras instituciones no menos importantes, este aspecto de las costas que analizamos en el presente trabajo.

Lo que deseamos destacar con esta motivación, es el hecho de que mientras nuestro Derecho Tributario se legisle para el sólo fin de aumentar las tasas y tarifas de imposición, y se omita la tecnificación legal de los principios e instituciones que a ese Derecho le sirven de sustentación, seguro que los litigios fiscales se multiplicarán en la medida del criterio de cada quien, y seguramente que el Derecho Tributario venezolano, así como su organización y mecánica procesal, adolecerán de personalidad propia y, metafóricamente, vivirán a la sombra del Derecho Privado, el cual ciertamente no se codificó para reglar las relaciones entre el Estado y sus con-

tribuyentes, sino para regular los particulares intereses de las personas de carácter privado.

PLANTEAMIENTO

Las costas procesales, como se infiere del Art. 172 del Código de Procedimiento Civil, constituyen una sanción que se impone a la parte que fue a juicio temerariamente, bien sea que como actor accionó sin razón alguna, o que como demandado se enfrentó a una causa justa en todos sus aspectos, es decir, intachable.

De allí que la regla sea la imposición de costas cuando uno de los litigantes ha sido vencido totalmente, y que la excepción sea la no imposición para aquellos casos en que, hasta en la hipótesis de vencimiento total, el Tribunal considere que el perdedoso tuvo motivos racionales para litigar, lo cual deberá expresar y razonar en la respectiva sentencia.

Pero, así como la imposición de costas es la regla y la no imposición la excepción, hay casos en que la institución de las costas procesales se aparta del principio general, lo que viene previsto en el mismo Art. 172, cuando establece en su segundo y último párrafo que ... “Lo dispuesto en la primera parte de este artículo se entiende sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales”.

Así vemos que en los juicios posesorios sobre perturbación-amparo y despojo-restitución, la condenatoria en costas se impone por mandato del Art. 604 del Código de Procedimiento Civil, sin consideración de que la parte perdedosa haya tenido motivos racionales para litigar; que en los juicios de divorcio, nuestra Doctrina y Jurisprudencia están contestes en que el cónyuge totalmente vencido no puede sufrir condenatoria en costas; y que el Art. 10 de la vigente Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, establezca que “En ninguna instancia podrá ser condenada la Nación en costas...”.

Ahora bien, creemos que esta disposición de la Ley Orgánica, para entrar en la materia misma de nuestro trabajo, significa una prerrogativa o privilegio que atenta contra los principios, concretamente contra el fundamental y sagrado principio de la igualdad procesal, pues si en juicio fiscal es legalmente imposible la condenatoria en costas de una de las partes (de la Nación), igual imposibilidad debe cubrir a la otra de las partes (el particular).

Bien sabemos que el fundamento teórico del citado Art. 10, es que la seriedad del Estado presume el hecho de que cuando comparece a juicio lo hace porque tiene motivos racionales para litigar, mas tal presunción no

resiste la situación real de que el Estado decide a través de administradores cuyos actos, ya por una concepción totalmente irracional del Derecho aplicable, o hasta por desviación de poder, a veces crean situaciones de las que hay que defenderse judicialmente.

Nuestro planteamiento cobra aún más interés jurídico, si observamos que a la par de esa prerrogativa o privilegio procesal a favor de la Nación, y existir en la Ley de Impuesto sobre la Renta, una disposición que condena al contribuyente-apelante al pago de intereses cuando su apelación es totalmente declarada sin lugar, *los representantes judiciales del Fisco ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, además de dichos intereses, expresamente solicitan la condenatoria en costas del recurrente.* La aludida disposición es del tenor siguiente:

“Art. 92 . . . Declarada totalmente sin lugar la apelación, deberá imponerse al recurrente el pago del interés del uno por ciento (1%) mensual sobre el total de la planilla objetada, computable a partir del último día del plazo concedido administrativamente para cancelarla.

El Tribunal sólo podrá eximir de dichos intereses al apelante cuando a su juicio hubiere motivos racionales para interponer el recurso, lo cual deberá ser mediante exposición motivada en la misma sentencia”.

El Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, todavía no ha decidido el primer caso en el cual, además de declarar totalmente sin lugar la apelación del contribuyente, haya acogido o desestimado el pedimento de condenarlo tanto en los referidos intereses como en las costas procesales, pero creemos, desde luego, que cualquier decisión al respecto debe tomarse tras un análisis que indague la naturaleza de esa disposición legal, o más precisamente, la naturaleza de los intereses a que ella se contrae.

En este sentido opinamos que los intereses del Art. 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no son los intereses de mora que se deben por cualquier deuda que no haya sido pagada a su vencimiento, sino el equivalente de las costas procesales propiamente dichas. En otras palabras, que esos intereses no son como el trasplante del Art. 1.277 del Código Civil a la Ley tributaria, sino la sanción ordenada por el Art. 172 del Código de Procedimiento Civil, llevada con el nombre de intereses a la misma Ley.

Si fueren intereses de mora independientes de las costas procesales, es decir, sanción reparadora de los perjuicios ocasionados al Fisco, por no haber percibido sus impuestos legalmente liquidados dentro del plazo con-

cedido administrativamente para cancelarlos, no se explica el hecho de que en casos de condenatoria parcial, la Ley no haya ordenado la liquidación de intereses sobre aquellos reparos confirmados judicialmente, pues los impuestos causados por estos reparos forzosamente tienen que considerarse como exigibles dentro de aquel plazo, y he aquí el perjuicio. puesto que el Fisco no los percibió entonces sino mucho después por causa de la apelación.

Mas, si esta razón no pareciere suficiente para demostrar que la naturaleza de los intereses del Art. 92, es distinta de la de los intereses de mora, es decir, suma accesoria que se debe por concepto de una obligación que no se canceló a su vencimiento, hay otra complementaria que disipa toda duda: Esta razón está inspirada en la propia estructura del Art. 92 que comentamos, cuyos supuestos procesales son idénticos al del Art. 172 del Código de Procedimiento Civil.

En efecto, así como el Art. 172 ordena la condenatoria en costas para cuando una de las partes es totalmente vencida (la regla), y la no condenatoria para cuando toda vencida, el Tribunal declare que tuvo motivos racionales para litigar, y lo exima de las costas mediante exposición motivada; asimismo el Art. 92 supedita la condenatoria a intereses para cuando el contribuyente totalmente vencido, y la exención para cuando a juicio del Tribunal tuvo motivos racionales para interponer la apelación, lo cual deberá motivar en la respectiva sentencia. En consecuencia, siendo evidente que esta última disposición es fiel trasplante del expresado Art. 172, la intención del legislador fiscal no pudo ser otra que la de llamar intereses a lo que por su causa y sustancia se denomina costas procesales, razón por la cual, salvo mejor criterio de colegas profesionales o de los órganos jurisdiccionales competentes, no se puede exigir condenatoria en costas e intereses en procesos sobre impuestos a la renta, pues no es lícito pedir la misma cosa una y otra vez, lo cual viene corroborado por el principio *bona fides non patitur bis in idem*.

Aparte de este planteamiento, hay otros no menos interesantes que en el futuro pueden presentarse si se sanciona el Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional (nos referimos al elaborado por el Ministerio de Justicia), Proyecto que sobremana nos satisface porque propende a dar fisonomía propia a nuestro Derecho financiero y tributario, y porque, en lo que a costas se refiere, trata de subsanar la desigualdad procesal que ya anotamos, derivada del Art. 10 de la vigente Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

De sancionarse este Proyecto y su disposición sobre costas procesales (Art. 19), la cual prevé la posibilidad de que la Nación sea condenada a

ellas mediante un régimen especialísimo, estimamos que el planteamiento más interesante está en saber si la Nación puede sufrir esa condenatoria, en los litigios fiscales instaurados con anterioridad a la fecha en que dicho Proyecto se promulgue, es decir, si tal disposición puede y debe aplicarse retroactivamente a los litigios en curso antes de su vigencia.

Creemos que sí: habida consideración de que esa disposición constituye una típica norma de procedimiento, esto es, disposición que no crea derechos inherentes a las personas o a sus bienes, sino a la manera cómo iniciar, sustanciar y acordar un resarcimiento íntimamente ligado a la culminación del proceso judicial-fiscal, parece indudable que por virtud del Art. 44 de la Constitución Nacional, podrá exigirse costas a la Nación aun en los litigios sustanciados antes de que la nueva Ley Orgánica entrara en vigencia.

El nudo de la cuestión está sólo en precisar si cuando el Art. 44 habla de leyes de procedimiento, se está refiriendo a las Leyes como conjunto de disposiciones que regulan una determinada materia, o a cualesquiera normas que, contenidas en cualquier ordenamiento legal, tengan todas las características de ser procedimentales. En este último caso, dentro del cual ubicamos nuestro criterio, poco importa que el contribuyente apelante no haya solicitado condenatoria en costas (desde luego, mal pudo pedir las con vista en el Art. 10 de la vigente Ley Orgánica), pues las costas procesales son de orden público, o como acertadamente lo dijo nuestro jurista R. Marcano Rodríguez (“Apuntaciones Analíticas sobre las materias fundamentales y generales del Código de Procedimiento Civil”, Tomo III, 2ª edición, pág. 126):

“El derecho del vencedor a la imposición de las costas a la parte vencida es, como asienta Mattiolo, *un accesorio implícitamente contenido en la demanda principal relativa al fondo*. Y no creemos, desde luego, adaptable a nuestro derecho, la opinión de quienes rechazan la condenación *ex officio*, y ven en la falta del pedimento expreso una renuncia tácita a las costas. En nuestra legislación procesal *el vencimiento total comporta* de pleno derecho la condenación en ellas del vencido: es la ley quien lo condena *a priori*, no el juez *a posteriori*. Y si esto es así, ¿qué necesidad racional existe de pedirle una decisión sobre tal punto, cuando esa decisión está ya dictada por la ley? El juez, lo único que juzgará es si el vencido obró o no determinado por *motivos racionales*; pero si de ese raciocinio resulta que obró sin tales motivos, no puede menos que cumplir la ley imponiéndole las costas”.

Estudios - 2

Algunas Ideas Fundamentales Acerca de los Conceptos de “Normalidad” y “Necesidad” del Gasto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Abogado Carlos E. Padrón Amaré

I.—INTRODUCCION:

El presente trabajo, de suyo un simple bosquejo en orden al enunciado del mismo, no pretende en manera alguna agotar tema tan inacabado como confuso. En él sólo pretendemos esbozar algunas ideas fundamentales acerca de los conceptos de “normalidad” y “necesidad”, requisitos insuperables para la deducción de cualquier gasto a los fines de la determinación de la materia imponible.

En efecto. es bien sabido de todos, que la materia imponible, por razones de índole económica y financiera, no puede ser nunca ni el capital ni el producto bruto obtenido como consecuencia de la gestión económica de los sujetos impositivos, ya que de otra manera se estaría destruyendo no sólo la riqueza individual de los integrantes de la sociedad civil y política, y consecuentemente la riqueza social, sino también se estaría en definitiva atentando contra la estabilidad de las instituciones configurativas del Estado. Por ello y a título de máxima económica del Impuesto, debe concluirse en que la fuente del tributo en referencia, es la llamada renta neta o líquida. Tal aseveración es, por otra parte, una derivación del principio rector de la tributación moderna, cual es el de la capacidad contributiva, que supone, a decir de Ahumada, un conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que

sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto en la Ley. El susodicho principio, causa de la obligación jurídico-tributaria y según algunos base filosófica de la tributación, se manifiesta externamente en figuras tales como las exenciones y las deducciones.

El mencionado principio, según el cual la fuente del gravamen impositivo debe ser la renta neta, ha sido acogido por la legislación patria desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta. Así, el Estatuto impositivo vigente lo consagra en su artículo 1º al establecer como fuente de dicho tributo al enriquecimiento neto y disponible que cumpla con la condición de ser territorial, entendiéndose por enriquecimiento neto, todo incremento patrimonial que resulte luego de restar de los ingresos brutos las deducciones permitidas por la Ley.

Las deducciones, las cuales son erogaciones hechas por los contribuyentes en orden a la producción de la renta, son limitativas y específicas de cada cédula en particular, al menos en aquellas cédulas en las cuales se contemplan deducciones.

Si bien todo gasto para ser deducible debe ser normal y necesario para la producción de la renta, hemos considerado imprescindible, por razones de amplitud y claridad, estudiar dichos conceptos en función de los llamados gastos generales u ordinarios previstos como deducción en la Cédula Comercio-Industrial, categoría básica de las Cédulas Mixtas, sin perjuicio de aplicar las conclusiones correspondientes a cualquier gasto previsto como deducción en cualquiera otra cédula.

La extinguida Junta de Apelaciones en sentencias distinguidas 259 del 11-11-48 y 483 del 10-12-54, estableció como doctrina, reiterada en lo sucesivo, que todo gasto general para ser deducible debe cumplir con cuatro requisitos esenciales: 1º, normalidad; 2º, necesidad; 3º, territorialidad (con las excepciones de Ley); y 4º, finalidad. Es nuestro parecer, que este último requisito, se confunde en definitiva con los dos primeros, ya que sería absurdo pensar que el gasto normal y necesario no deba estar siempre ordenado a un fin determinado.

Es de importancia significar, que el legislador al utilizar los términos de normalidad y necesidad, por demás amplios e imprecisos, lo que se contrapone al tecnicismo de la Ley, creó dos conceptos que a manera de *flactus vocis*, como dijera algún autor, han confundido en buena parte a los contribuyentes y llevado a la jurisprudencia de los tribunales y a la doctrina administrativa a ordenar, no una doctrina clara y consecuente sobre estos conceptos, sino otra incierta y poco constante, supeditada a la opinión subjetiva de los funcionarios intervinientes en cada caso concreto

o a circunstancias eventuales. Así vemos como la propia Administración del Impuesto, en Oficio N° 2.086 del 14-9-44 (Carp. 131.34-4), considera no deducibles en razón de no llenar los requisitos de normalidad y necesidad las contribuciones hechas a instituciones benéficas, mientras que en doctrina expuesta en Oficio N° 1.815 del 23-6-45, ratificada en Oficios números 2.662 y 2.896 de fechas 15-8-45 y 31-8-45, respectivamente, consideró normales y necesarias, y en consecuencia deducibles, las contribuciones de carácter asistencial. En el mismo orden de ideas, la extinguida Junta de Apelaciones considera no deducibles, en sentencia N° 52 del 19-2-45, a las contribuciones benéficas, mientras que en sentencia N° 77 del 6-6-45, acepta como deducibles contribuciones de la misma naturaleza. Es más, la Corte Suprema de Justicia en decisión fechada el 23-10-62, niega la deducibilidad de una donación hecha a una institución que persigue fines de utilidad colectiva y en la misma sentencia, con sólo saltar algunos folios, admite la deducción de erogaciones por concepto de caridades, aguinaldos, etc., sin duda de la misma naturaleza, alegando, a título de argumento, el ser éstas módicas contribuciones.

Creo entender, por estas breves citas, que hoy por hoy, la doctrina administrativa y la jurisprudencia de los tribunales competentes, debe en todo momento tratar de alcanzar en lo atinente a estos conceptos, criterios más claros y estables, que sirvan de base a ulteriores reformas legislativas, llevando a los contribuyentes una mayor tranquilidad, evitando para el porvenir un mayor número de litigios entre la Administración Fiscal y los particulares.

II.—EL CONCEPTO DE NORMALIDAD:

Etimológicamente la palabra *normal*, del latín *normalis*, significa lo que se halla en su estado natural; lo que sirve de norma o regla; lo que por su naturaleza, forma o magnitud se ajusta a ciertas normas fijadas de antemano. (Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua).

El concepto de normalidad, a los fines fiscales, no es en principio un concepto absoluto. Por ello lo que puede resultar un gasto normal para un contribuyente determinado, puede perfectamente resultar anormal, por excesivo, para otro contribuyente. Por esa relatividad, que encontraremos más acentuada en el requisito de necesidad, y en función del principio de certeza, aceptado sin reparos en materia impositiva, se hace ineludible tratar de establecer criterios más o menos estables a los fines de la determinación del requisito de normalidad. A los efectos antes mencionados, se nos hace necesario recurrir a la doctrina (administrativa y de los autores) y a la jurisprudencia.

El doctor Pedro R. Tinoco, en sus comentarios al Estatuto impositivo, asienta, a título de conclusión, que el criterio fundamental para la determinación de la normalidad de un gasto, consiste en analizar si un contribuyente medio que explote un negocio de la misma magnitud hubiera realizado en condiciones semejantes un gasto de igual cuantía.

Por su parte, el doctor Manuel M. Márquez, en la obra "El Impuesto sobre la Renta en Venezuela", considera que el concepto de normalidad responde a la idea de correspondencia con lo acostumbrado en la región o lugar para negocios similares.

En el mismo sentido el autor colombiano M. A. Alvarado, en su "Tratado de Ciencia Tributaria" (págs. 157 y 158), considera que el concepto de normalidad, por oposición al concepto de gasto extraordinario, debe ser fijado tomando en consideración la clase de negocio o comercio de que se trate y los contribuyentes que se ocupen de él.

O. D. Vicchi, en su obra el "Impuesto a los Réditos", hace referencia al concepto en estudio, en el sentido de ser aquellos gastos ordinarios dentro de la normalidad del negocio, profesión, industria o comercio y siempre que no puedan ser considerados como inversiones permanentes.

Ricardo y Barriga, en la obra denominada "Impuesto sobre la Renta y Complementarios" (pág. 16), afirman que el gasto para ser deducible debe ser ordinario, en el sentido de encajar dentro de la vida y desarrollo normales del negocio, profesión, industria o comercio.

La Junta de Apelaciones, en sentencia N° 287 de fecha 2-2-50, explica que por gastos normales deben entenderse los que la mayoría de los comerciantes, negociantes o industriales están acostumbrados a hacer en determinada región o lugar. En este mismo sentido y basándose fundamentalmente en el criterio de la cuantía, se han pronunciado el Tribunal de Apelaciones y el Máximo Tribunal de la República.

Si bien es cierto, en principio, que la normalidad atiende a reglas preestablecidas, también es cierto que la realidad de la vida económica, de suyo variable por su dinamismo, debe ser tomada muy en cuenta, ya que de acuerdo a dichos eventuales cambios las reglas antes existentes pueden perfectamente perder su positividad, su vigencia. Por otra parte, la necesidad *lato sensu*, puede hacer de un gasto, en principio anormal, normal (Sentencia N° 8 del 14-8-45).

La normalidad del gasto, como concepto, debe ser determinada en función de los siguientes criterios:

a) *Auténtico*.—Atendiendo a la expresa manifestación o voluntad del legislador y del Poder Reglamentario. En este sentido, no cabe discusión posible acerca de la normalidad de las erogaciones previstas en los ordi-

nales 1º al 8º del artículo 68 del Reglamento vigente (Sentencia Nº 483 del 10-12-54).

b) *Económico*.—Apreciando la naturaleza del gasto en sí mismo, con vista de la función que ha tenido efectivamente dentro del proceso productivo (Sentencia Nº 483 del 10-12-54).

Dentro de este criterio, que bien podríamos llamar económico o comercial, podemos buscar pautas, reglas determinativas del concepto que nos interesa. Una de estas reglas o pautas es, sin duda, la licitud del gasto. *Mal puede considerarse normal, la erogación que tenga por motivo una circunstancia ilícita*, contraria a la Ley, o a mejor decir, causada por la infracción de un precepto legal, completo por su sanción, si atendemos a la antigua clasificación de las normas jurídicas. El caso de las multas, ha sido tradicionalmente decidido en este sentido, según se infiere del texto de la sentencia Nº 93 del 4-8-52 de la extinguida Junta de Apelaciones. De igual manera se ha pronunciado el Tribunal en múltiples casos, entre los cuales citaremos el de la sentencia Nº 4 del 22-3-56. Por otra parte, ese criterio ha sido desde antiguo defendido por la Administración fiscal, según se infiere de la consulta contenida en Oficio D.J.R. Nº 1.809 de fecha 20-10-43.

Otra de las reglas o pautas por seguir respecto del requisito de normalidad del gasto consiste en atender a la cuantía del gasto y el volumen de los negocios del contribuyente. Efectivamente, para apreciar la normalidad de un gasto, *es imprescindible tomar en cuenta la cuantía del gasto y su relación con el volumen de los negocios del contribuyente*. Por ello, afirmándonos en el relativismo del concepto en estudio, podemos decir, sin temor alguno, que un gasto normal por su cuantía para un contribuyente, puede resultar excesivo para otro. (Ver sentencia Nº 84 del 6-8-45. Junta de Apelaciones. En el mismo sentido, sentencia Nº 103 fechada el 12-2-46).

La misma sentencia Nº 103 del 12-2-46, ya citada, considera a título de regla o pauta en orden a la especificación de un gasto como normal, *la consideración de ser erogaciones tradicionales, constitutivas de verdaderas costumbres*.

Por último, es menester afirmar *que aún cuando la frecuencia o periodicidad del gasto puede ser criterio distintivo de su normalidad, nada obsta para que un gasto ocasional sea normal atendiendo a los criterios antes expuestos* (Sentencia Nº 4 del 22-3-56).

A manera de conclusión, podemos decir que un gasto es normal, que llena el requisito de normalidad, cuando referido al giro ordinario del negocio del contribuyente se amolda a éste y puede establecerse entre la cuantía del gasto y el volumen del negocio o empresa una razonable relación.

No obstante, siempre deberá tomarse en cuenta la naturaleza de la operación que motivó el gasto y su finalidad en orden a la producción de la renta, ya que en función de la necesidad económica de dicho gasto, una erogación a primera vista excesiva, puede y debe considerársele normal, siempre que otro u otros comerciantes o industriales, en las mismas condiciones, efectúen tal egreso.

III.—NECESIDAD DEL GASTO:

En la parte primera del presente trabajo hemos advertido, que todo gasto para ser deducible conforme a la ley venezolana de impuesto sobre la renta, debe cumplir, entre otros, con los requisitos de normalidad y necesidad. En consecuencia, todo gasto, a los efectos de la determinación de la materia imponible para el cedular, el complementario o el adicional, debe cumplir con dichos requisitos.

También habíamos significado la inconstancia e inestabilidad de la doctrina administrativa y la jurisprudencia de los tribunales competentes respecto del concepto de normalidad. Tal inconstancia, inestabilidad, variabilidad, se acentúa, se revela con mayor profundidad en lo atinente a la necesidad del gasto.

Desde un punto de vista etimológico, lo necesario (del latín *necessarius*) significa lo que precisa, forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder. Lo que se hace o ejecuta obligado de otra cosa y de las causas que obran sin libertad y por determinación de su naturaleza. Lo que es menester o hace falta para un fin. (Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua).

De lo antes transcrito se infiere, que lo necesario es tal por su propia naturaleza y que se opone conceptualmente a todo aquello que involucre espontaneidad, contingencia, voluntariedad, superficialidad.

Ahora bien, tal significación no se realiza plenamente en el ámbito económico ni en el campo fiscal. En efecto, si bien es cierto que no puede dejarse a los contribuyentes la facultad de determinar con libertad absoluta, lo que deba entenderse por gasto necesario, también es cierto que tal concepto no puede ser determinado de manera que se excluya toda idea, toda visión de lo que es, representa y constituye la actividad económica y el giro de la moderna empresa.

La orientación de la llamada doctrina administrativa y de la jurisprudencia, ha sido sin duda incierta, sin dejar de apreciar la preocupación de funcionarios y entidades que de una manera u otra han tratado de delimitar el concepto en estudio. En este orden de ideas, es de citar, la tradicional posición doctrinaria y jurisprudencial, según la cual el requisito de

necesidad del gasto excluye la simple conveniencia, utilidad o provecho del mismo. En efecto, de admitirse la deducción, a título de normal y necesario, del gasto conveniente, útil, provechoso, muy pocas serían las erogaciones no deducibles, ya que el contribuyente siempre podría establecer una supuesta relación de conveniencia o provecho entre el gasto y la renta producida. (Ver sentencia 287 del 2-2-50, Junta de Apelaciones, y sentencia del 23-10-62 de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa).

El concepto de necesidad es también un concepto relativo. El Supremo Tribunal de la República, en la sentencia arriba citada, expresa: "... más que difícil, imposible determinar *a priori*, en términos generales, abstractos y absolutos, un criterio definitivo con respecto al gasto necesario a los fines de la Ley Fiscal cuya correcta aplicación se discute en este proceso, dificultad e imposibilidad estas que surgen de la naturaleza tan diversa de las múltiples actividades económicas productoras de ingresos, de los diferentes sistemas, mecanismos, procedimientos o técnicas con los cuales éstas se realizan..., y, en fin, de otros muchos factores o circunstancias, cuya sola enumeración es de difícil precisión". Añade de seguidas la susodicha sentencia: "de donde es obligatorio aceptar que el concepto de necesidad del gasto, a los fines indicados, es lógicamente un concepto relativo, al menos en muchos casos, pues en otros seguramente puede aparecer evidente". Ciertamente la relatividad del gasto necesario, nos presenta una nota de relación, de referencia a un fin, a un objetivo determinado. Ese fin, ese objetivo específico, es, en nuestro caso, la producción de la renta, la cual supone, como certeramente apunta la antedicha decisión de la Suprema Corte, "Múltiples actividades económicas productoras de ingresos", así como "diferentes sistemas, mecanismos, procedimientos o técnicas".

Ahora bien, ese fin, configurado por la producción de la renta, supone un cúmulo de actividades y dentro del radio de acción de una gran empresa, todo un complejo de erogaciones que permitan preservar y obtener el objetivo aludido. Por todas estas razones, es posible entender la deducción de las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social, prevista en el numeral 7º del artículo 68 del Reglamento vigente, ya que de adoptar un criterio tan estrecho como el de la imprescindibilidad del egreso, no podría en manera alguna justificarse la deducción de las liberalidades (art. 68, 7), ni de las donaciones a que hace referencia el numeral 8º del mismo artículo.

Por otra parte, la Corte ha confirmado, entre otras cosas, la imposibilidad de determinar *a priori* un criterio definitivo respecto a la delimitación de la necesidad del gasto. Esta idea esbozada por la Corte, en la tantas ve-

ces citada sentencia del 23-10-62, es bastante peligrosa, ya que de ser aceptada tal como fue expuesta, tendríamos prácticamente que llegar a la inacabada conclusión de que un contribuyente, para poder saber, en definitiva, si una determinada erogación llena el requisito de necesidad, tendría que procurarse de una sentencia, definitivamente firme, que así lo estableciera. He aquí los resultados de la utilización de términos poco técnicos dentro de la sistemática de nuestra Ley.

Si cierta es la relatividad del concepto de necesidad, es también menester tratar de elaborar ciertas reglas o pautas que nos permitan determinar tal calificación. Como expresamos al referirnos a la "normalidad", en lo que atañe al requisito o condición de "necesidad", también existen, en principio, dos criterios delimitativos de su significación. En primer lugar, el llamado criterio auténtico que responde a la voluntad expresamente manifestada por el legislador; y en segundo término, el económico o comercial, según el cual debemos apreciar, en toda su amplitud, la naturaleza o tipo del gasto y su función en el proceso productivo de la renta. Al efecto, es posible desarrollar tres corrientes de opinión:

a) Algunos han pretendido, que para llegar a determinar si un gasto cumple o no con la condición de "necesidad", es preciso contraponer a la necesidad la mera utilidad o provecho. En este sentido el autor colombiano M. A. Alvarado, en su obra "Tratado de Ciencia Tributaria", expresa: "Al gasto necesario se opone, en primer término, el meramente útil o provechoso. Si así no fuera, no habría gasto innecesario, porque sería muy fácil para el contribuyente buscarle cualquier relación de beneficio para el negocio al cual quiere imputárselo". Decir que el gasto necesario se contrapone al meramente útil o provechoso, es sin duda afirmar, con otras palabras, que el gasto necesario es aquel que directamente contribuye a la producción de la renta".

La Exposición de Motivos de la primera ley venezolana de impuesto sobre la renta, así lo expone, tratando de excluir aquellos gastos que "normalmente" deban ser atendidos por el propio beneficio.

b) Otra corriente de opinión concibe que la "necesidad" del gasto viene determinada en función de la relación de causalidad que pueda establecerse entre la erogación hecha por el contribuyente y la renta producida. En este sentido cabe citar las sentencias del Tribunal de Apelaciones distinguidas 130 del 30-5-61, 132 del 19-6-61 y 136 del 20-7-61. En las sentencias citadas, opinan los juzgadores que para que un gasto sea considerado como necesario debe "guardar una relación de causalidad con la renta producida", es decir, debe ser hecho con el fin, con el objetivo de producir la renta.

Dentro de esta corriente han venido tomando forma dos tendencias, que partiendo de una base común se separan con ulterioridad. Una, considera que la necesidad del gasto está determinada por la rigurosa relación de causalidad que debe establecerse entre dicha erogación y la renta producida. Trátase de una relación directa, inmediata entre ambas categorías. La otra tendencia, a nuestro modo de ver bastante aproximada a la intención de la Ley, consiste en determinar la "necesidad" del gasto en función de una relación de causalidad entre el gasto y la renta. Sin embargo, no se trata de una rigurosa relación de causalidad, sino de una "razonable" relación de causalidad. Tal concepción, más acorde con la realidad del mundo comercial y la actividad económica en general, puede perfectamente servir de base a los efectos de la determinación del requisito cuestionado.

La actividad económica moderna supone, como hemos expuesto anteriormente, un cúmulo de actividades, de sistemas, mecanismos, procedimientos... etc., así como un complejo de erogaciones que tiendan a cubrir toda esa suerte de necesidades del negocio, comercio o industria. El gasto de propaganda es, hoy por hoy, tan necesario a los fines de mantener y preservar la renta, como una reparación ordinaria o el sueldo pagado a un empleado. La afirmación anterior no es exagerada, su veracidad puede palpase en la realidad de la actividad comercial, a través del fenómeno económico de la competencia. Por otra parte, la relatividad del concepto se amolda y explica en función de esa "razonable" relación de causalidad que debe existir entre el gasto y la renta producida.

c) La Corte Suprema de Justicia en la Sala Político-Administrativa, en sentencia del 23-10-62, creó un nuevo criterio en función del cual, a su entender, debe interpretarse el requisito de necesidad del gasto. En dicha sentencia la Corte entiende que el criterio distintivo de la "necesidad" del gasto, es la imprescindibilidad, de suerte que de no efectuarse el gasto la renta no puede percibirse. Sin embargo, en la misma sentencia, la Corte admite la deducción de gastos o egresos por concepto de caridades, aguinaldos, compra de libros, trofeos, etc. para obsequio. No comprendemos cómo puede la Corte llegar a considerar estos gastos como imprescindibles en orden a la producción de la renta, si en la misma decisión niega la deducibilidad de un gasto de igual naturaleza. La Corte dice aceptar tales deducciones, en virtud de ser módicas contribuciones. Ahora bien, el que dichas contribuciones sean módicas o no, no basta para calificar al gasto, en sí, en su naturaleza, como no necesario para la producción de la renta. Hemos dicho anteriormente que lo necesario es tal por su propia naturaleza, por constituir en sí mismo un instrumento apto para producir o contribuir a la producción de un resultado. En efecto, el concepto de gas-

to necesario responde a la idea de un “medio”, que debe adecuarse a un fin determinado. En este sentido la nota fundamental distintiva de la “necesidad”, es la aptitud, la capacidad del medio de producir el fin deseado.

El concepto de imprescindibilidad utilizado por la Corte en la mencionada sentencia, excluiría sin haber lugar a dudas, a todo un complejo de erogaciones previstas por el mismo legislador como deducibles. ¿Son acaso las donaciones a favor de la Nación, los Estados o las Municipalidades, imprescindibles para la producción de la renta? ¿Son también las liberalidades o los gastos de teléfono imprescindibles para la producción de la renta? El análisis más simple de estas erogaciones nos conduce a la conclusión de que la renta puede producirse, con prescindencia de los mismos.

El gasto necesario a los efectos de la producción de la renta, es entonces aquél, lícito, apto para producir el resultado deseado y ordenado a ese fin, a ese resultado, sin que pueda decirse que sea imprescindible o deba ser imprescindible. Por razones de justicia, el Fisco sólo se procura de los contribuyentes, lo que realmente deben en base a la renta neta, a la verdadera utilidad que hayan percibido. Por ello, la erogación lícita, con capacidad para producir la renta, en el sentido de medio adecuado para un fin, debe ser considerada deducible en atención al verdadero sentido de la Ley. Basta como nota distintiva del concepto de necesidad, el que pueda establecerse entre el gasto y la renta producida una “razonable relación de causalidad” en los términos antes descritos.

Estudios - 3

Régimen Impositivo de las Sociedades de Hecho

Eduardo Calcaño Henríquez, C. P.

La sociedad de hecho no es sujeto de impuesto sobre la renta, a tenor de la disposición fundamental contenida en el artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece:

“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”.

La Ley sólo considera sujeto de impuesto a las personas y a las comunidades. Quedan, pues, incluidas en la categoría de sujeto impositivo las personas naturales y las jurídicas, así como también las comunidades, que si bien no tienen personalidad jurídica, están expresamente consideradas como sujeto impositivo por voluntad del legislador en la disposición restrictiva del artículo 1º citado.

También de las disposiciones comunes a sociedades y comunidades contenidas en el Capítulo XIII de la Ley, se desprende claramente que las sociedades de hecho no están consideradas como sujeto de impuesto sobre la renta. En efecto, el artículo 48 reza así: “Las sociedades anónimas estarán sujetas a los impuestos cedular y complementario.

Los dividendos estarán exentos de ambos”.

“Las demás sociedades y las comunidades sólo estarán sujetas al impuesto cedular, y al complementario los socios y comuneros por las participaciones que les correspondan. La suma de estas participaciones deberá ser igual a la renta de la respectiva sociedad o comunidad”.

Para afirmar el criterio de que “las demás sociedades” a que se refiere la disposición arriba transcrita son solamente las sociedades de derecho, aquéllas a quienes la Ley reconoce como entes capaces de adquirir derechos y de contraer obligaciones, es decir, a quienes la Ley otorga personalidad jurídica, distinta de la de los socios que la integran, es conveniente advertir los siguientes antecedentes: desde su comienzo hasta la Ley sancionada el 12 de noviembre de 1948 la enumeración taxativa de las sociedades sujetas a impuesto cedular fue la siguiente: “Las sociedades mercantiles en nombre colectivo y las en comandita simple, las sociedades civiles que no revistan las formas de sociedades anónimas o de en comandita por acciones, y las comunidades, estarán sujetas a los impuestos cedulares que crean los artículos 6º, 8º, 10, 13, 18, 21 y 26; pero estarán exentas del impuesto complementario...”. “Las sociedades en comandita por acciones estarán sujetas a los impuestos cedulares que crean los artículos 6º, 8º, 10, 13, 18, 21 y 26 por la totalidad de sus rentas...”. “Las sociedades anónimas estarán sujetas tanto a los impuestos cedulares que crean los artículos 6º, 8º, 10, 13, 18, 21 y 26 como al impuesto complementario”.

Como se observa, es solamente a las sociedades con personalidad jurídica (mercantiles o civiles) y las comunidades, a quienes la Ley ha considerado como sujetos de impuesto, en el respectivo capítulo relativo a “Disposiciones comunes a sociedades y comunidades”.

Ahora bien, la modificación efectuada en el texto de estas disposiciones en la Ley vigente desde el 1º de enero de 1956, en cuanto a la supresión de la enumeración de las diferentes sociedades, sustituyendo la redacción por la frase “Las demás sociedades y las comunidades”, podría inducir a interpretar erróneamente, que entre las “demás sociedades” había querido el legislador incluir a las sociedades de hecho. Sin embargo, un examen de la Exposición de Motivos de esta última Ley, viene a aclararnos la situación. Dice la Exposición de Motivos: “Se ha modificado totalmente la redacción de este Capítulo con el fin de simplificarlo y aclararlo y para permitir la aplicación de sus previsiones a formas de *sociedades distintas* de las contempladas en nuestra actual legislación mercantil, cuya reforma en esta materia *está en proyecto*”.

Quisieron los proyectistas de la Ley sancionada el 26 de julio de 1955, al efectuar esta reforma, que el nuevo tipo de sociedad que se contemplaba en la Ley de Reforma Parcial del Código de Comercio, la cual fué sancionada en esa misma fecha, quedase incluido en las previsiones del Capítulo de Disposiciones Comunes a sociedades y comunidades.

Esta nueva persona jurídica, contemplada en el Código de Comercio, es la Compañía de Responsabilidad Limitada, la cual es sujeto de impues-

to cedular, como lo será también cualquier otro tipo de sociedad mercantil o civil, con existencia legal, que no esté expresamente exceptuada por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

No porque se diga que la sociedad de hecho no es sujeto de impuesto sobre la renta, los enriquecimientos que obtengan los socios de tales sociedades escapan al tributo. Como personas naturales o jurídicas los socios de una sociedad de hecho sí son sujetos de impuesto y es a ellos a quienes toca declarar a los efectos del impuesto cedular y complementario, tales enriquecimientos.

El contrato de sociedad, si lo hubiere, tendría fuerza de Ley entre las partes, y sólo serviría, junto con otros elementos de prueba, para demostrar el monto del enriquecimiento que corresponde a cada uno de los contratantes; pero no para la creación de un sujeto de impuesto, distinto de dichos socios, no contemplado en forma alguna por la Ley.

Hasta el presente numerosas sociedades de hecho han venido declarando a los efectos del impuesto cedular, e indicando la participación que corresponde a los socios, a los efectos del impuesto complementario progresivo, y en esta forma han sido liquidados los correspondientes impuestos. Con este procedimiento no se ha causado perjuicio económico alguno, ni a los contribuyentes ni al Fisco Nacional, ya que siendo proporcional el impuesto cedular, su monto resulta igual si el gravamen recae en un solo sujeto contributivo (la sociedad de hecho) o si recae en cabeza de los socios. En otros casos, quizás la minoría, las sociedades de hecho y en especial los llamados consorcios no han presentado declaración, sino que los socios han declarado a los efectos del cedular y complementario, los enriquecimientos obtenidos por cada uno de ellos, y en esta forma les ha sido liquidado el impuesto.

Del estudio que hemos efectuado sobre el régimen aplicable a las sociedades de hecho, hemos llegado a la conclusión de que la Administración del Impuesto sobre la Renta debe liquidar tanto el impuesto cedular como el complementario a cada uno de los socios de las sociedades de hecho, sin exigir a ésta el requisito de la declaración.

En los casos en que la sociedad de hecho presente también una declaración de renta, ésta debe tomarse solamente como un dato informativo.

Estas conclusiones han sido sometidas a la consideración de la Administración, en la oportunidad de informar acerca del régimen aplicable a un consorcio formado por tres empresas, asociadas para una obra determinada, en la cual el monto total a liquidar resulta diferente si se liquidan ambos impuestos en cabeza de los socios, del que se obtiene si se aplica el impuesto conforme al régimen de las sociedades colectivas.

Caracas, agosto de 1964.

Estudios - 4

Los Inversionistas y Hombres de Negocios Ante el Impuesto Sobre la Renta Venezolano (1)

Ramón A. Donis

ACTIVIDADES INDUSTRIALES Y COMERCIALES

Los beneficios netos derivados de las actividades industriales y comerciales están gravados con los impuestos cedular y complementario. El impuesto cedular es proporcional y grava con el 5% a los enriquecimientos en referencia. El impuesto complementario es progresivo y su tarifa se eleva del 2% al 45%. Para la liquidación del impuesto complementario progresivo existen dos tarifas: una aplicable a las personas naturales y otra a las compañías anónimas y a las demás sociedades y comunidades constituidas en el exterior, que realicen actividades económicas en el país o posean bienes productores de renta situados en Venezuela.

El impuesto sobre la renta es territorial, es decir, sólo grava los enriquecimientos netos que se obtienen en el país.

Los comerciantes e industriales tienen la facultad de escoger su ejercicio anual. Deben presentar su declaración de rentas dentro de los tres meses siguientes al ejercicio anual transcurrido.

Quienes en el año anterior a su ejercicio en curso hayan obtenido beneficios industriales o comerciales superiores a Bs. 200.000,00, están obligados a presentar una declaración estimada o provisional por los beneficios del ejercicio anual en curso. Las rentas estimadas se ajustan posteriormente con las de la declaración definitiva.

El setenta y cinco por ciento (75%) de los impuestos que resultan de la declaración estimada, se liquida en tres porciones iguales pagaderas en trimestres sucesivos. El impuesto de la declaración definitiva se cancela en el trimestre sub-siguiente respectivo. Además, existe un régimen especial para la liquidación y el pago de los impuestos correspondientes a la primera declaración estimada; se basa en disposiciones que permiten cancelar el impuesto en seis trimestres sucesivos.

Los industriales y comerciantes no obligados a presentar declaración estimada pueden gozar de un plazo de seis meses y tres porciones para cancelar sus impuestos correspondientes a las rentas obtenidas en el año anterior.

Tanto en los artículos 3º y 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta como en el artículo 4º del Decreto de la Presidencia de la República N° 580 de fecha 30 de junio de 1961, existen disposiciones tendientes a estimular las actividades industriales. Dichas disposiciones se transcriben en el Anexo "A" de esta exposición.

ACTIVIDADES MINERAS

Los beneficios netos provenientes de la explotación de minas e hidrocarburos están gravados con los impuestos cedular, complementario y adicional. El impuesto cedular es proporcional y grava con el 2½% a los enriquecimientos en referencia. El impuesto complementario es progresivo y su tarifa se eleva del 2% al 45%. El impuesto adicional sólo es aplicable cuando la totalidad de los impuestos causados en el ejercicio es inferior al 50% de los enriquecimientos obtenidos por el contribuyente. Este impuesto tiene la finalidad de asegurar para la Nación una participación igual a la mitad de las rentas netas obtenidas por los contribuyentes de esta categoría. A los fines de la determinación de la renta sujeta a impuesto adicional, se incluyen no sólo los ingresos no gravables a los efectos de los impuestos cedular y complementario, sino también los egresos normales y necesarios no deducibles para dichos impuestos, siempre que estén relacionados y sean aplicables a operaciones en Venezuela.

Para la liquidación del impuesto complementario progresivo existen dos tarifas: una aplicable a las personas naturales y otra a las compañías anónimas y a las demás sociedades y comunidades constituidas en el exterior, que realicen actividades en Venezuela. Las tarifas en cuestión aparecen insertas en el Anexo "A" de esta exposición (número 2 del citado Anexo).

Los contribuyentes que se dedican a la explotación de minas o hidrocarburos tienen la facultad de elegir su ejercicio anual.

La declaración de rentas a los fines de los impuestos cedular y complementario debe ser presentada dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio anual. El plazo es de seis meses cuando se trata de la declaración a los efectos del impuesto adicional.

Los contribuyentes de esta categoría también están obligados a presentar una declaración estimada o provisional de los enriquecimientos de cada ejercicio en curso. La declaración en referencia se debe presentar dentro de los tres primeros meses del ejercicio.

Los impuestos derivados de la declaración estimada son pagaderos en cuatro porciones dentro de los quince días siguientes al término de cada trimestre del ejercicio anual. El impuesto que resulta de la declaración definitiva sirve para ajustar el impuesto liquidado con base de la declaración estimada. La porción del impuesto resultante de este ajuste puede ser cancelada hasta en tres partes y dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de la fecha del recibo de la planilla de liquidación.

Existe un régimen especial para la liquidación y pago del impuesto correspondiente a la primera declaración de rentas estimada. Según este régimen, el impuesto puede ser pagado hasta en doce porciones y dentro de un plazo no mayor de tres años, todo de acuerdo con lo que disponga el Ejecutivo Nacional.

De conformidad con una disposición contenida en el artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta —parágrafo primero—, se determinan rebajas del impuesto complementario tendientes a estimular la inversión o reinversión de utilidades, siempre que dichas inversiones contribuyan a la expansión de los medios de producción. Esta rebaja del impuesto puede duplicarse en virtud de lo previsto en el Decreto Ejecutivo N° 580 de fecha 30 de junio de 1961. Al respecto se recomienda leer los puntos 3 y 4 del Anexo "A" de esta exposición.

ACTIVIDADES AGRO-PECUARIAS

Los beneficios netos derivados de las actividades agro-pecuarias están gravados con el impuesto cedular proporcional de 4% y con el impuesto complementario progresivo que va del 2% al 45%. Para la liquidación del impuesto complementario existen dos tarifas: una aplicable a las personas naturales y otra a las compañías anónimas y a las sociedades y comunidades constituidas en el exterior, que realicen actividades en Venezuela. Las tarifas en cuestión aparecen insertas en el Anexo "A" de esta exposición (número 2 del citado Anexo).

Los titulares de rentas de esta categoría gozan de la facultad de escoger su ejercicio anual. Están obligados a declarar las rentas obtenidas, dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio.

Los impuestos que resultan de la declaración se liquidan hasta en tres porciones y su cancelación puede efectuarse dentro de un plazo no mayor de seis meses, contado a partir de la fecha del recibo de la planilla de liquidación.

De acuerdo con una disposición establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta, quienes obtengan beneficios netos agro-pecuarios no mayores de cincuenta mil bolívares (Bs. 50.000,00) anuales, están exentos de pago del impuesto cedular sobre los primeros treinta mil bolívares (Bs. 30.000,00).

Tanto en los artículos 3º y 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta como en el artículo 4º del Decreto de la Presidencia de la República Nº 580 de fecha 30 de junio de 1961, existen disposiciones tendientes a estimular las actividades agro-pecuarias. Al respecto se estima leer los puntos 1, 3 y 4 del Anexo "A" de esta exposición.

DIVIDENDOS DE ACCIONES

Los dividendos provenientes de acciones de las compañías anónimas están exentos de los impuestos cedular y complementario.

ANEXO "A"

IMPUESTO SOBRE LA RENTA VENEZOLANO

1.—*Del artículo 3º de la Ley:*

El ejecutivo Nacional podrá exonerar del impuesto:

"1º—La totalidad o parte de los intereses de capitales destinados al financiamiento de inversiones industriales, agrícolas, pecuarias, de construcción de viviendas u otras, que estime de interés nacional, estén estos capitales constituídos por dinero efectivo o se encuentren representados en letras, bonos, cédulas hipotecarias u otras obligaciones, emitidos en moneda nacional o extranjera por empresas domiciliadas o no en el país".

"3º—En tanto se dicte una Ley de Fomento Industrial, la totalidad o parte del impuesto sobre los enriquecimientos provenientes de ramos de industria no establecidos previamente en el país que considere de particular importancia para el desarrollo económico nacional y asimismo aquellos enriquecimientos derivados de ramos

de manufactura existentes en Venezuela que sean igualmente de importancia para el desarrollo de su economía y cuya expansión sirva al propósito de sustituir en alto grado importaciones. Las exoneraciones de que trata este ordinal se acordarán en cada caso mediante Resoluciones del Ejecutivo Nacional y en ellas se determinará el plazo de duración, que no podrá exceder de diez (10) años”.

“6º—Los intereses de las cédulas hipotecarias emitidas a un porcentaje que no exceda del seis por ciento (6%) anual, sobre fundos agrícolas o pecuarios o sobre industrias que produzcan artículos de primera necesidad o transformen materias primas de producción nacional”.

“9º—Los enriquecimientos netos provenientes de los arrendamientos de nuevas construcciones urbanas y rurales en las regiones en que se juzgue conveniente dicha medida y por un plazo que no podrá exceder de cinco (5) años”.

2.—*Del artículo 38 de la Ley:*

Tarifa aplicable a las personas naturales a los fines de la determinación del impuesto complementario:

Fracción

Nº

1	Por la fracción comprendida entre	Bs.	0,01	y Bs.	8.000,00	2,00%
2	Idem	”	8.000,01	” ”	10.000,00	2,50%
3	”	”	10.000,01	” ”	14.000,00	3,00%
4	”	”	14.000,01	” ”	20.000,00	3,50%
5	”	”	20.000,01	” ”	28.000,00	4,00%
6	”	”	28.000,01	” ”	38.000,00	4,50%
7	”	”	38.000,01	” ”	50.000,00	5,00%
8	”	”	50.000,01	” ”	64.000,00	5,50%
9	”	”	64.000,01	” ”	80.000,00	6,50%
10	”	”	80.000,01	” ”	100.000,00	7,50%
11	”	”	100.000,01	” ”	140.000,00	8,50%
12	”	”	140.000,01	” ”	200.000,00	9,50%
13	”	”	200.00,01	” ”	280.000,00	10,50%
14	”	”	280.000,01	” ”	380.000,00	11,50%
15	”	”	380.000,01	” ”	500.000,00	12,50%
16	”	”	500.000,01	” ”	640.000,00	14,00%

17	Por la fracción comprendida entre	Bs.	640.000,01	y Bs.	800.000,00	15,50%
18	"	"	800.000,01	" "	1.000.000,00	17,50%
19	"	"	1.000.000,01	" "	1.400.000,00	18,50%
20	"	"	1.400.000,01	" "	2.000.000,00	20,00%
21	"	"	2.000.000,01	" "	2.800.000,00	21,50%
22	"	"	2.800.000,01	" "	3.800.000,00	23,00%
23	"	"	3.800.000,01	" "	5.000.000,00	25,50%
24	"	"	5.000.000,01	" "	6.400.000,00	28,00%
25	"	"	6.400.000,01	" "	8.000.000,00	30,50%
26	"	"	8.000.000,01	" "	10.000.000,00	33,00%
27	"	"	10.000.000,01	" "	14.000.000,00	35,50%
28	"	"	14.000.000,01	" "	20.000.000,00	38,00%
29	"	"	20.000.000,01	" "		
30	Por la cantidad que exceda de	"	28.000.000,00		28.000.000,00	40,50%
						45,00%

Tarifa aplicable a las compañías anónimas y a las sociedades y comunidades constituídas en el exterior, a los fines de la determinación del impuesto complementario.

Nº

Fracción

1	Por la fracción comprendida entre	Bs.	0,01	y Bs.	100.000,00	10,00%
2	Idem	"	100.000,01	" "	1.400.000,00	20,00%
3	"	"	3.800.000,01	" "	3.800.000,00	25,00%
4	"	"	1.400.000,01	" "	6.400.000,00	30,00%
5	"	"	6.400.000,01	" "	10.000.000,00	35,00%
6	"	"	10.000.000,01	" "	20.000.000,00	40,00%
7	"	"	20.000.000,01	" "	28.000.000,00	42,½%
8	"	"	28.000.000,01	"		45,00%

3.—*Del artículo 38 de la Ley (Rebaja por inversiones):*

"Parágrafo primero.—Cuando la renta neta exceda de Bs. 14.000.000,00, se hará una rebaja del impuesto complementario en razón del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de sus medios de producción, en la siguiente forma: Si la renta neta excede de Bs. 14.000.000,00, pero no es mayor de Bs. 20.000.000,00, la mitad del excedente hasta concurrencia con las inversiones pagará 36% y el resto del excedente pagará el 38%. Si la renta neta excede de Bs. 20.000.000,00,

pero no es mayor de Bs. 28.000.000,00 la mitad del excedente hasta concurrencia con las inversiones pagará 37.50% y el resto del excedente pagará 40,50%. Si la renta neta excede de Bs. 28.000.000,00, la mitad del excedente hasta concurrencia con las inversiones pagará 41% y el resto del excedente pagará 45%”.

“*Parágrafo segundo.*—Para determinar el monto de las inversiones efectuadas en el país a que se refiere el párrafo anterior, se deducirán del costo los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio y no se tomarán en cuenta las inversiones deducidas conforme al ordinal 7º del artículo 12”.

“*Parágrafo cuarto.*—Los contribuyentes que efectúen inversiones en el país, durante el año gravable para activos fijos representados por equipos destinados a empresas que se dediquen a la elaboración de productos industriales, generación y distribución de energía eléctrica, o de transporte, cuando estas actividades quedan comprendidas en el Capítulo IV, o los destinados a las actividades comprendidas en el Capítulo VI, gozarán de una rebaja del impuesto complementario, según la relación entre la inversión y la renta neta global, de acuerdo con la siguiente escala:

Rebaja del

Cuando la inversión haya sido de entre el	10% y el	20% de la	renta neta	10%	del Impuesto
Idem	20%	30%	”	11%	”
”	30%	40%	”	12%	”
”	40%	50%	”	13%	”
”	50%	60%	”	15%	”
”	60%	70%	”	17%	”
”	70%	80%	”	19%	”
”	80%	90%	”	22%	”
”	90%	100%	”	25%	”

“En el caso de contribuyentes del Capítulo IV indicados al comienzo de este párrafo la reducción de impuesto sólo se aplicará cuando los ingresos provenientes de la venta de artículos manufacturados o de prestación del servicio alcancen por lo menos al 80% de los ingresos brutos totales del contribuyente por concepto de las actividades señaladas en dicho Capítulo. No gozarán de las rebajas de impuesto establecidas por este artículo, aquellas empresas que se dediquen al envasamiento, la empaquetadura y el empaquetamiento de productos que no hayan elaborado ellas mismas, o a otras actividades elementales que no constituyan transformaciones de materia prima u operaciones de conservación de productos que por su na-

turalidad deben considerarse como industriales. Para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio”.

“*Parágrafo quinto.*—Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el parágrafo anterior, no se tomará en cuenta a las inversiones efectuadas para la extensión territorial del propio fundo o para la adquisición de otros”.

“*Parágrafo sexto.*—Cuando un mismo contribuyente se halle dentro de las condiciones necesarias para obtener las rebajas concedidas en los párrafos primero y cuarto de este artículo, sólo se le concederá la rebaja mayor”.

4.—*Del Decreto Ejecutivo N° 580 del 30-6-61:*

“Artículo 4°—Los aumentos de las rebajas del impuesto en razón de inversiones, autorizados en el parágrafo único, letra h), numeral 5° de la Ley de Medidas Económicas de Urgencia, en relación al artículo 38 de la Ley, deberán ser determinados por el Ministerio de Hacienda, mediante resoluciones de carácter general, aplicables a ejercicios no concluidos para la fecha de tales resoluciones”.

5.—*Reforma parcial del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.*

“Artículo Único.—Se modifica el artículo 68 con la reforma del Ordinal 4° y la intercalación de uno nuevo bajo el N° 7, por lo que dicho artículo quedará redactado, en su totalidad, en la siguiente forma, tomando en cuenta la reforma que experimentó por el Decreto N° 906, de fecha 4 de diciembre de 1962:

Artículo 68.—Sos gastos normales y necesarios hechos con el objeto de producir la renta, los siguientes:

1°—Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones por servicios prestados al contribuyente durante el ejercicio.

Parágrafo Único.—El total admisible como deducción por sueldos y otros pagos a los comanditarios de las compañías en comandita y a los gerentes, administradores y demás directores de compañías anónimas, no podrá exceder del ocho por ciento (8%) de la renta bruta obtenida por la empresa.

Quando el gerente, administrador o director sea accionista, la Administración podrá reducir las deducciones por sueldos y otros pagos si por el monto de éstos, comparado con los que normalmente pagan empresas similares, pudiese presumirse razonablemente que se trata de un reparto de utilidades;

- 2º—Las reparaciones ordinarias* o sea, las que se hacen para mantener en buen estado los bienes destinados a a producción de la renta. sin que prolonguen apreciablemente la vida de dichos bienes ni impliquen una ampliación de la estructura primitiva de los mismos;
- 3º—Los cánones de arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta;
- 4º—Las primas de seguros que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas empleados en la producción de la renta y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, o por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendio y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo;
- 5º—El combustible, fuerza motriz, lubricantes y otros elementos que requiera el funcionamiento de la maquinaria;
- 6º—Las utilidades de los trabajadores, correspondientes al ejercicio;
- 7º—Las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social que beneficien las relaciones públicas o la propaganda de la empresa y persigan objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, deportivos o de mejoramiento de las clases obreras y campesinas, bien sean gastos directos de la empresa o contribuciones de ésta hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro, que las destinen al cumplimiento de los objetivos señalados.

La suma total deducible por este concepto no podrá exceder en ningún caso del cinco por ciento (5%) de la renta neta del ejercicio, calculada antes de haber deducido las referidas liberalidades.

- 8º—Las donaciones a favor de la Nación, los Estados, las Municipalidades y los Institutos Oficiales Autónomos, cualquiera que sea su monto; pero cuando individualmente consideradas excedan de cinco mil bolívares (Bs. 5.000.00) será necesaria, para su deducibilidad, la aprobación del Ejecutivo Nacional, por intermedio del Ministerio de Hacienda;
- 9º—Los de propaganda, transporte y demás gastos generales destinados a los fines del negocio.

(1) Destinado especialmente a inversionistas.

Sentencias - 1 y 2

1. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —Sala Político-Administrativa—, FECHA 19-10-64, QUE CONFIRMA EN TODAS SUS PARTES LA N° 153 DE FECHA 22-12-61 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y APELADA QUE FUE POR LA CONTRIBUYENTE:*

AMORTIZACION: a) No es admisible alícuota de amortización alguna por agotamiento de yacimientos. (La Corte ratifica los términos de sentencia de 14-10-63).

“Es lo cierto que, con evidente ilegalidad, la recurrente considera como patrimonio suyo, lo que sin posible duda o discusión es, por el contrario, patrimonio de la Nación, como son las reservas petrolíferas no extraídas del subsuelo. En efecto, la propiedad del subsuelo es de la Nación. Los concesionarios sólo tienen el derecho exclusivo de extraer los hidrocarburos y apropiárselos, cuando los extraen, si los extraen y en la medida en que los extraen. Las cantidades no extraídas, que permanecen en el subsuelo, son patrimonio exclusivo de la Nación, del cual patrimonio salen a medida que el concesionario los extrae. El beneficiario de la regalía ni siquiera tiene derecho de extraer ese petróleo que como exclusivo le pertenece al concesionario; y el suyo se reduce a que éste le dé la participación, convenida sobre las cantidades que extrajere. Luego, si la contribuyente pretende deducir una “alícuota de amortización por agotamiento

de los yacimientos”, incurre, ahora como entonces en semejante error legal de considerar como propio lo que es patrimonio de la Nación, o sea el petróleo que está en el subsuelo”.

b) Lo amortizable es el “costo de inversión”.

“Por manera que, si lo que por patrimonio entiende la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento es el capital de inversión y no el que resulta del cálculo de la productividad o riqueza potencial de las regalías, así también el elemento amortizable es, precisamente, el costo de inversión, esto es, aquél efectuado por el contribuyente para obtener el derecho a la regalía o participación”.

COSTAS. (En la Parte dispositiva de la anterior sentencia, la Corte las identifica con los intereses previstos en el párrafo único del artículo 92 de la Ley de Impuesto sobre la renta).

“De conformidad con lo dispuesto en el párrafo único del artículo 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, impone a la recurrente el pago de los intereses allí ordenados, a título de costas”.

2. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —Sala Político-Administrativa— DE FECHA 27-10-1964, QUE REVOCO LA N° 146 DE 7-11-1961 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y QUE FUE APELADA POR EL REPRESENTANTE DEL FISCO NACIONAL:*

AMORTIZACION: No es amortizable la parte del costo de un sistema de distribución de gas de Maracaibo correspondiente a la contribuyente, a cuya construcción se había obligado solidariamente con otras dos personas jurídicas, según convenio celebrado el 1-9-1937 con el Ejecutivo Nacional.

“El artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, aplicable al ejercicio económico reparado a la contribuyente, determina las deducciones que han de hacerse a la renta bruta para obtener la renta gravable; el ordinal 4º de dicho artículo señala una cantidad razonable para atender a las depreciaciones y a las disminuciones reales de valor de los elementos invertidos en la producción de la renta. Y el artículo 85 de su Reglamento dispone que se permite la deducción de una cantidad razonable para atender a las depreciaciones y disminuciones reales de valor causados por desgaste o por deterioro natural, debido al uso, de los elementos invertidos en la producción de la renta; y, en sus ocho parágrafos, indica diversas normas para la determinación y aplicación de la cantidad a deducir por este concepto. El artículo 86 del mismo Reglamento contiene una disposición especial —y, de consiguiente, de preferente aplicación en

la materia de su especialidad—, en lo que se refiere, precisamente, a las empresas explotadoras de hidrocarburos. Dice al respecto: “Cuando se trata de empresas de explotación de minas o de hidrocarburos, las deducciones destinadas a atender a las depreciaciones y disminuciones de valor de las inversiones hechas con el objeto exclusivo de lograr una explotación y beneficio comerciales, se harán de conformidad con lo que se establece en el artículo anterior”. El párrafo 1º del artículo transcrito agrega: “Puede también deducirse la alícuota o suma necesaria para amortizar el costo de obtención de las concesiones en producción, los gastos de exploración de las mismas y los demás que hayan sido necesarios para llevarlas al estado de producción...”.

Confome a la legislación entonces vigente, los elementos invertidos en la producción de la renta, cuyas depreciaciones y disminuciones de valor daban lugar a la consiguiente deducción por tal concepto, eran, pues, en el caso de empresas explotadoras de minas y de hidrocarburos, los siguientes:

- a) “las inversiones hechas con el objeto exclusivo de lograr una explotación y beneficio comerciales”;

- b) “el costo de obtención de las concesiones en producción”;
- c) “los gastos de exploración de las mismas”; y
- d) “los demás (gastos) que hayan sido necesarios para llevarlas al estado de producción”.

Consideradas, como tradicionalmente han sido, de rigurosa interpretación restrictiva, las deducciones que la Ley autoriza hacer a la renta bruta para obtener la renta gravable —cuyo criterio la Corte ratifica una vez más— sólo es dable examinar si la erogación efectuada por la contribuyente, cuya amortización reparara la Contraloría, corresponde, o no, a alguna de las señaladas en los textos aplicables.

En efecto, es evidente que la parte del costo del “Sistema de Distribución de Gas” de la ciudad de Maracaibo, correspondiente a la contribuyente, cuya amortización se discute, no puede corresponder a los elementos mencionados en las expresadas letras c) y d) (gastos de exploración de las concesiones y gastos que hayan sido necesarios para llevarlas al estado de producción), toda vez que las concesiones de la empresa ya estaban, precisamente, en producción, como ha quedado establecido en autos.

Por tanto, sólo queda determinar si tal costo corresponde o no, a los dos primeros grupos de elementos indicados, esto es: inversiones y costo de obtención de las concesiones.

En este sentido es de observar que, según el texto y el espíritu de la norma reglamentaria antes transcrita, entre las

inversiones y la explotación, ha de existir una relación directa de causa a efecto; ya que la explotación y beneficio comerciales han de tener como condición necesaria para su obtención las inversiones, pues expresamente la misma norma exige que han de ser hechas con ese objeto exclusivo. Ahora bien, como ya se observó, la fuente de la obligación de la contribuyente, de participar en el costo del sistema mencionado, se encuentra en el referido convenio de 1º de septiembre de 1937, fecha para la cual, como lo expresa el apoderado de la contribuyente, ya las concesiones estaban en parte en producción; luego, si estaban en producción, es obvio que ésta no había requerido de esas inversiones. Pero por otra parte, aun en el supuesto de que estas inversiones hayan sido la causa directa que permitió a la contribuyente disipar las dudas y resolver las controversias que sostenía con respecto a sus concesiones, es asimismo evidente que, con ellas o sin ellas, “las concesiones estaban en parte en producción”, sin que se hubiera podido afirmar de antemano que la producción futura (explotación y beneficio comerciales como dice el Reglamento) hubiera dependido absoluta y fatalmente de la realización de tales inversiones, ya que los resultados de un juicio es difícil establecerlas de antemano. En consecuencia, las erogaciones efectuadas por la contribuyente, a cuya amortización aspira, no corresponden a inversiones hechas con el objeto exclusivo de lograr una explotación y beneficio comerciales, a que el Reglamento de la Ley de la materia se refiere, para la ad-

misión de tal tipo de deducción de la renta bruta.

Sólo quedaría examinar si tales gastos pudieren estar entonces comprendidos en el concepto de costo de obtención de las concesiones en producción, y al efecto cabe observar:

La misma razón que exista para excluir la mencionada erogación del concepto de "inversiones" en los términos en que lo contempla el Reglamento, concurra también para excluirla del de costo de obtención de las concesiones. En efecto, ya éstas habían sido obtenidas por la contribuyente o por sus causantes, hacía ya decenas de años, de tal modo que estaban en producción y en posesión de ellas. De donde resulta improcedente admitir que tal gasto forme parte integrante del costo de las concesiones. De otra parte, la pretendida asimilación que hace la contribuyente, de tal gasto con el costo de obtención de las concesiones, que le permite sumárselo al costo original de éstas, en razón de que dicho gasto fué el precio de la consolidación de la propiedad de las mismas concesiones, es jurídicamente inaceptable: ello equivaldría a autorizar una interpretación analógica o extensiva del concepto de "costo de obtención de las concesiones", lo cual contraría el carácter restrictivo y taxativo que tienen las deducciones que la Ley permite hacer a la renta bruta para determinar la renta gravable. En consecuen-

cia, resulta necesario concluir que el gasto examinado tampoco está comprendido en el concepto reglamentario de costo de obtención de las concesiones en producción, ni puede asimilarse a él".

CUANTIA DEL REPARO: Si hay errores de cálculo que se alegan, estos errores deben establecerse por los medios probatorios legales y no por la simple afirmación o cálculo del actor.

"En lo que respecta a la cuantía del reparo objetada subsidiariamente por la contribuyente, se observa: ésta se limitó a alegar supuestos errores de cálculo en que, según su opinión, había incurrido la Sala de Examen; y pretendió demostrarlos acompañando a su escrito de apelación una hoja contentiva de sus propios cálculos. Mas es necesario observar que los errores de cálculo en que pueda incurrir la Administración son, evidentemente, cuestiones de hecho, y, como tales, susceptibles de prueba, la cual ha de producirse, en todo caso, utilizando los correspondientes medios legales probatorios. En el caso de autos, la contribuyente no produjo prueba alguna respecto de tal extremo. De consiguiente, no habiendo sido destruída en el proceso la presunción de legitimidad y corrección del acto administrativo atacado, es forzoso considerar procedente la cuantía del reparo.

Doctrina - 1 al 4

1. LA DISPONIBILIDAD DE UN ENRIQUECIMIENTO ES CONDICION INDISPENSABLE PARA SU GRAVABILIDAD:

Planteadas consulta por una Asociación Civil, la Administración General la evacuó por Oficio N° HIR-300-1059 de 20 de mayo de 1964, en la siguiente forma:

“De acuerdo con el artículo primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el impuesto por dicha Ley autorizado tan sólo es exigible sobre los enriquecimientos netos y disponibles. El párrafo segundo del mismo artículo estatuye que los enriquecimientos clasificados dentro del Capítulo VIII —impuesto sobre sueldos, pensiones y otras remuneraciones— se consideran disponibles para el contribuyente en el momento en que son pagados.

1°—Tomando en consideración la aseveración contenida en su escrito: “Los estatutos de la asociación civil estipulan que el aporte de la C.A. C-P. (1) únicamente puede ser retirado cuando el empleado deje de pertenecer al plan o después de cinco años”, y como consecuencia de los principios legales anteriormente expuestos, es conclusión lógica: que no puede haber disponibilidad y por lo tanto gravamen sobre el enriquecimiento derivado de la aportación hecha por la C.A. CP (1) sino al cumplirse los plazos señalados en los esta-

tutos para su retiro, momento en el cual deberá hacerse la retención sobre lo retirado en forma adicional con los emolumentos ordinarios del mes.

2°—Jurídicamente no existe impedimento para que la persona jurídica asociación civil pueda actuar como agente de retención; pero no debe olvidarse a este respecto la disposición contenida en el párrafo único del artículo 122 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual dice:

“Cuando un contribuyente devengue de diferentes personas remuneraciones que en su conjunto excedan de un mil bolívares (Bs. 1.000,00) mensuales deberá comunicar a uno de sus pagadores el monto total de las remuneraciones que reciba a fin de que éste efectúe sobre el total la retención de Ley, salvo que la Administración autorice expresamente que la retención se efectúe por más de un pagador”.

Los Bs. 1.000,00 a que se refiere el anterior párrafo han quedado reducidos a Bs. 950,00.

(1) Se omitió el nombre de la compañía.

2. *CRITERIO ADMINISTRATIVO ACERCA DE LA RESOLUCION DEL MINISTERIO DE HACIENDA N° 1.991 DEL 8-4-64.*

Un propietario de terrenos situados en el Distrito Sucre del Estado Miranda, como se propone construir edificios para industria y comercio, consultó si la exoneración del Impuesto sobre la Renta, durante cinco años, sobre alquileres de nuevas construcciones, prevista en la mencionada resolución, comprende o no edificios destinados a comercio e industria. La Administración General, por oficio N° HIR-300-1299, de 29 de julio de 1964, la absolvió en la siguiente forma:

“En el segundo párrafo del artículo 1° de la Resolución que se comenta, se lee:

“Esta exoneración procederá para las viviendas unifamiliares, bifamiliares y multifamiliares, así como para locales destinados a fines que no sean los especificados, siempre que el costo de dichas construcciones no exceda de cien mil bolívares por unidad de vivienda o local”.

Como se ve de lo transcrito, el caso

consultado sobre inclusión en el beneficio de la exoneración del impuesto sobre la Renta de nuevas construcciones de edificios destinados a comercio e industria queda completamente aclarado al decir el órgano del Ejecutivo “así como para locales destinados a fines que no sean los especificados”, ya que si en la primera parte especificó un cierto tipo de vivienda, la familiar, luego la hace extensiva en forma indeterminada a todas las nuevas construcciones urbanas o rurales, con la sola condición de llenar los presupuestos que al respecto la Resolución fija: costo de la construcción por unidad de vivienda o local y fechas dentro de cuyos límites se está en capacidad de gozar del beneficio.

En consecuencia de lo expuesto, si la nueva construcción satisface los dos presupuestos de plazo y costo, es criterio de esta Administración que goza de la exoneración, así sea su destino: vivienda familiar o explotación comercial o industrial”.

3. *CERTIFICADO DE SOLVENCIA PARA CESION DE CREDITO. INTERPRETACION DEL ORDINAL 3° DEL ARTICULO 74 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA:*

“El ordinal 3° del artículo 74 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, prescribe como obligatoria e indispensable la presentación de un certificado de sol-

vencia ante los Registradores para la protocolización de los documentos en que se traslade o grave la propiedad raíz; la extensión de esta obligación al caso

de la cesión de "créditos hipotecarios", envuelve una interpretación que, pudiendo ser restrictiva o extensiva, la Administración se va a permitir analizar en sus dos formas para poder llegar a la adecuada.

Los ordinales 1º, 2º, 3º, 4º y 5º del artículo 74, son si bien se estudian, restricciones a derechos individuales y económicos garantizados por la Constitución de la República, como puede verse de los textos de los artículos 64, 96 y 1100; ahora bien, es un principio general de Derecho acogido en nuestro ordenamiento jurídico, que toda restricción a un derecho debe entenderse en una forma eminentemente taxativa y literal con relación al texto que la establece, lo que equivale a asentar como no aceptables las interpretaciones analógicas, hecho sobre el cual están conformes todos los maestros del Derecho Tributario.

Al admitir la anterior tesis sobre la necesidad de la interpretación estrictamente taxativa en el Derecho Tributario, claramente se ve la imposibilidad de extender el texto preciso de la Ley: obligación de presentar un certificado de sol-

venencia ante los Registradores para la protocolización de documentos en que se **traslade o grave la propiedad raíz**; al presupuesto de: **traslado o cesión de créditos hipotecarios**, ya que en la cesión de tal crédito no hay traslado de propiedad, sino el traslado de un derecho real inmueble que carece de los atributos característicos de la propiedad definidos en el artículo 545 del Código Civil. Tampoco constituye la cesión del crédito hipotecario el establecimiento del gravamen, puesto que éste ya ha sido establecido en el documento original cuyos derechos se transfieren al cesionario.

Así pues, en consideración de los anteriores razonamientos, esta Administración cumple con indicar a usted que no considera como obligatoria e indispensable la presentación de un certificado de solvencia para la protocolización de documentos que versen exclusivamente sobre la cesión o traslado de créditos hipotecarios".

NOTA: Consulta de un Registrador, evacuada por la Administración General en Oficio N° HIR-300-1573 de 25-9-64.

4. CERTIFICADO DE SOLVENCIA PARA DISOLUCION DE UNA COMPAÑIA POR VENCIMIENTO DEL TERMINO CONTRACTUAL. ES OBLIGATORIA E INDISPENSABLE LA PRESENTACION DE UN CERTIFICADO DE SOLVENCIA ANTE LOS TRIBUNALES, REGISTROS Y NOTARIAS PARA LA LIQUIDACION O DISOLUCION DE SOCIEDADES Y COMUNIDADES:

La anterior consulta, efectuada también por un Registrador, fué evacuada por la Administración General, por Ofi-

cio N° HIR-300-1724 de 16-10-64, en los términos siguientes:

"En opinión de la Administración, el

cumplimiento del ordinal 2º del artículo 74 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es obligatorio e indispensable en el caso planteado, por las razones que en seguida expone:

1º) Porque hacer diferencia entre la disolución por decisión de los socios o por incorporación a otra sociedad, casos contemplados en los ordinales 6º y 7º del artículo 340 del Código de Comercio y los demás casos en que la disolución opera por mandato de la Ley, sería hacer una distinción donde el legislador no la ha hecho.

En efecto, el texto legal es suficientemente claro y conciso para que dé margen a interpretaciones legales divergentes. El Código de Comercio prevé siete posibilidades para la disolución de las compañías, pero la Ley de Impuesto sobre la Renta no hace ninguna distinción entre la disolución convenida por decisión de los socios y la que se haga imprescindible por mandato de la Ley general, como sería por la expiración del término establecido para su duración.

2º) Por ineficacia del texto legal como medida de control fiscal en el caso de aceptarse la tesis contraria a la obli-

gatoriedad de la presentación del certificado de solvencia.

Todas las disposiciones contenidas en los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de la Materia, no son otra cosa que medidas de control fiscal cuya meta final no es otra que la de proveer al Fisco de facultades legales que impidan la evasión fiscal. Si un contribuyente está solvente con la acreencia fiscal que la Ley autoriza, es obligación de la Administración el otorgarle, a petición suya, un certificado de solvencia y al ser éste obtenido cesará todo obstáculo legal para que las operaciones impedidas sin su presentación, dejen de serlo. Lo que la ley intenta con su mandato es que la serie de operaciones relacionadas con la liquidación de las compañías no puedan iniciarse mientras existan acreencias vencidas a favor del Fisco, ya que estas acreencias no deben figurar en el común de los acreedores, pues la acreencia fiscal es exigible y debe ser cancelada, no en el momento de la liquidación de la firma, sino en el de la fecha de su exigibilidad, y éste es precisamente el objetivo perseguido por el ordinal 2º del artículo 74 de la Ley”.

REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO

PUBLICACION ESPECIALIZADA BIMESTRAL

DIRECTOR-EDITOR: DR. MARCO RAMIREZ MURZI

ADMINISTRADOR: JESUS A. DELGADO-LOPEZ

APARTADO 1821 - TELEFONO 81 43 14 — CARACAS - VENEZUELA

Año I, número 3, noviembre-diciembre de 1964

LA REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO,

SU DIRECTOR, DR. MARCO RAMIREZ MURZI

SU ADMINISTRADOR, SR. JESUS A. DELGADO-LOPEZ

Y EL PERSONAL QUE EN ELLA TRABAJA

MUY SINCERAMENTE DESEAN A SUS COLABORADORES,

SUSCRIPTORES Y ANUNCIANTES,

Felices Pascuas y Año Nuevo 1965

Directorio Profesional

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

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

Dr. Pedro F. Guerrero Galavís, Abogado. Asuntos Civiles, Mercantiles, Fiscales y del Trabajo. Conde a Principal. Edif. Ambos Mundos, 4º Piso, Of. 401. Tel. 814314.

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

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

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

Dr. Nanzo Rafael Biaggi Tapia. Abogado en Ejercicio. Asuntos Penales y Civiles. Edif. Santana, Piso 9, Of. 91. Tels. 411920 y 412967. Caracas.

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. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Corrales Sánchez, Dr. José Muci Abraham, hijo, Dr. Jesús Noguera Mora, Dr. Luis Casado Hidalgo, Dr. Guillermo Fariñas, Dr. Manuel Simón Egaña, Dr. José Luis Albornoz, Dr. Jaime Morantes, Dr. José Andrés Octavio, Dr. Tulio Hernández Bitter, Dr. Oswaldo Padrón Amaré, Dr. Augusto Mendoza Bonilla y Dr. José Adolfo Jaimes.

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

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

Suscripción anual Bs. 35. Para suscripciones al interior, enviar cheque-giro comprado en un banco, a nombre de nuestro Director. Para Caracas, cheque bancario a nombre del mismo o de la Revista, todo dirigido al apartado 1821.

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

Agradecemos participarnos cualquier irregularidad en las entregas, a fin de repetir el envío de la Revista.

