

SI 71-515

4

*Revista de*

**DERECHO  
TRIBUTA-  
RIO-1.965**

*enero  
febrero*



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 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 4° Piso, 33 97 86; Secretaría del 5° 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.<sup>2</sup> 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*



## Impuesto Sobre los Beneficios de los "no residentes"

*Dr. R. Lépervanche Parparcén*

1º—La Administración del Impuesto sobre la Renta liquidó a cargo del contribuyente N.N. la planilla N° 000000. Le atribuyó la condición de "no residente" y le aplicó a los sueldos devengados la tasa de 6% prevista para quienes en tal condición perciben remuneración en el país.

Esa liquidación no es correcta. Y su falta de corrección se basa en una mala interpretación que se ha dado a la Ley.

En efecto, se considera que quienes no han prolongado su estada en el país por más de ciento ochenta días en un ejercicio fiscal tienen el carácter de no residentes y se les aplican las disposiciones tributarias específicas que para ellos contempla la ley en su artículo 30, el cual establece que cuando los sueldos sean percibidos por personas "no residentes en el país", el impuesto será de seis por ciento y no se concederá la exención prevista en dicho capítulo, ni serán aplicables las disposiciones del capítulo que se refieren al impuesto complementario.

El contribuyente N.N. no sólo no tenía tal condición de "no residente" cuando devengó los sueldos que declaró, sino que estaba domiciliado en Venezuela. En efecto, desde 1956 hasta 1961 prestó sus servicios en el país a la Compañía XX, razón por la cual tenía en Venezuela el asiento principal de sus negocios e intereses.

La rata especial no se aplica a los domiciliados en el país, sea cual fuere el número de días que hayan permanecido en él, en un determinado ejercicio.

2º—La norma del artículo 30, arranca de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, la de 1942, la cual establecía: “El impuesto gravará a una rata proporcional de uno y medio por ciento los sueldos, salarios, emolumentos, viáticos, dietas, gastos de representación, pensiones, obviaciones y demás remuneraciones no gravadas en Capítulos anteriores, pero cuando se trate de remuneraciones *accidentales* obtenidas por personas que no residan en el país, la rata será de tres por ciento”.

En la reforma de 1946 fue eliminado el término “accidentales”. La Exposición de Motivos de la Ley reformativa dice al respecto: “Los artículos 1º y 2º contienen reformas de los artículos 18 y 20 de la Ley vigente, destinadas a suprimir la palabra “accidentales” referida a beneficios en el primero y a remuneraciones en el segundo, obtenidos por personas no residentes en el país. Dicha eliminación tiene por objeto evitar las múltiples dificultades que ha provocado la práctica por la actual redacción de las referidas disposiciones. El solo concepto de “no residencia” basta para cumplir la intención de los autores de la ley, expuesta en los siguientes términos de la Exposición de Motivos de la Primera Ley de Impuesto sobre la Renta: “CAPITULO XX - Del Impuesto sobre los beneficios provenientes del ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas y deportivas - Las rentas a que se contrae este Capítulo pertenecen a las del grupo llamado rentas de trabajo, o sea, de aquellas ganancias con el solo esfuerzo humano. De aquí que atendiendo en cada caso al sacrificio que implica la producción de la renta, se proponga para éstas una tasa de dos por ciento, más baja que la adoptada para las rentas enumeradas en los Capítulos anteriores, salvo las correspondientes a la explotación agropecuaria. Evidentemente, no sería justo hacer pagar el mismo impuesto al individuo que recibe una renta que quien la gana con su trabajo. Las precedentes consideraciones no amparan por supuesto a *los beneficios accidentales* que, por razones de analogía, se han incorporado en este Capítulo, a fin de no permitir que *entren en el país y salgan de él* sin pagar tributo alguno, los artistas, técnicos y otros *profesionales que con frecuencia nos visitan* y quienes cobran, en general, estipendios crecidos. Se los grava con un impuesto de cuatro por ciento, visto además que sería difícil hacerlos pagar ninguno de los impuestos contemplados en el proyecto”.

El término *accidental* se prestaba, efectivamente, a que se alegara, como se alegó, que quien venía al país con frecuencia y trabajaba en él, obtenien-

do remuneraciones, no las obtenía accidentalmente, dada la frecuencia con que las percibía. Era el caso de los cantantes, artistas, deportistas, etc. que nos visitaban con cierta regularidad.

3º—La ley es clara. Y tal claridad se confirma con la lectura de las Exposiciones de Motivos con que fueron presentadas la Ley de 1942 y la reforma de 1946.

A una persona domiciliada en Venezuela no se le puede liquidar el impuesto como a “no residente”, pues él no sólo es residente, sino que es algo más: un domiciliado en Venezuela, a quien la ley no ha pensado nunca pechar con el impuesto diferencial.

De conformidad con el artículo 27 del Código Civil, el domicilio de una persona se halla en el lugar donde tiene el asiento principal de sus negocios e intereses. Y según el artículo 29, el cambio de domicilio se realiza por el hecho de fijar en otro lugar el asiento principal de sus negocios e intereses, *o de ejercer en él habitualmente su profesión u oficio*. A falta de declaración expresa de cambio de domicilio, la prueba debe resultar de hechos o circunstancias que demuestren tal cambio. El artículo 31 equipara la mera residencia con el domicilio para las personas que no lo tienen conocido en otra parte.

El contribuyente N.N. trabajó permanentemente en el país y se le liquidó el impuesto sobre la renta en los años 1956, 1957, 1958, 1959, 1960 y 1961, por los sueldos que recibió como contraprestación del trabajo que realizó en el país para la Compañía XX.

Si en 1961 abandonó el país, ese hecho no le despojó de su derecho a que se le liquidara como había venido haciéndose, como a quien realiza de manera permanente su trabajo en Venezuela. Hasta ese momento estuvo domiciliado aquí, y no hay que ocurrir a los conceptos de “residencia” y “no residencia” contemplados en la ley.

En consecuencia la Corte debió ordenar la anulación de la Planilla N° 000000 para que el impuesto fuera liquidado correctamente.

4º—Pero, aún cuando no hubiese estado domiciliado en Venezuela desde 1956, al contribuyente N. N. no pudo dársele jamás el tratamiento de “no residente”.

La ley utiliza la expresión “no residentes” en el capítulo que grava los sueldos, como la utiliza también en el capítulo que grava los beneficios provenientes de actividades profesionales no comerciales. Y para evitar que se llegue a la discusión conceptual sobre la expresión, el Reglamento establece en sus artículos 118 y 121, párrafo segundo, que a los fines de la Ley “se entiende por personas no residentes aquéllas cuya estada en el país no se prolonga por más de 180 días”.

¿Por qué escogió el Reglamento ese término de ciento ochenta días para determinar la residencia? La Exposición de Motivos de dicho Reglamento expone la razón, cuando dice: “En los artículos 118 y 121 se indica qué se entiende por persona no residente, y se acoge la doctrina que en este sentido ha dictado la Administración del Impuesto sobre la Renta”.

La Administración había sostenido con anterioridad que el concepto de residencia se fundamenta en dos supuestos: la intencionalidad del individuo de permanecer en Venezuela, y el transcurso de determinado número de días en el país, sin tomar en cuenta que dicho lapso transcurriera en cada ejercicio económico. En su oficio N° 841 del 11 de marzo de 1948, la Administración dice: “El criterio que debe privar en la apreciación de la residencia es el elemento intencional del sujeto respecto de sus propósitos de permanencia en el país, unido al hecho material del transcurso de los días que se adopten para precisar más ese concepto. En el caso planteado se trata de un contribuyente que llega a Venezuela en el mes de julio, con ánimo de trabajar en él por un tiempo mayor de los ciento ochenta y tres días, no debiéndose aplicar la tasa extra porque el ciudadano en cuestión tiene la voluntad de residenciarse en el país, y este régimen del tres por ciento (3%) es sólo aplicable a los no residentes” (esta tasa era la prevista en la Ley vigente para entonces).

Igual criterio sostuvo la Administración en sus oficios números 24721 y 24722 de 25 de octubre y 2 de noviembre de 1949, respectivamente. Está claro, en consecuencia, que la opinión sustentada por la Administración, acogida por el Reglamento de 1956, es la expuesta en los oficios antes citados.

Es más, la misma opinión fue sostenida por la Administración del Impuesto después que se puso en vigencia el Reglamento de 1956, lo cual confirma una unidad de criterio que debe servir de base para la interpretación de la no residencia, mientras el actual Reglamento esté vigente.



En consulta publicada en el Boletín del Impuesto sobre la Renta N° 30, correspondiente al semestre enero-junio de 1956, se dice lo siguiente: “.. Si un emigrante entra al país y permanece en él más de 180 días *contados desde la fecha de entrada a la fecha de salida*, es residente a los efectos del Impuesto y en consecuencia debe retenérsele el uno por ciento (1%) mensual, ya que la ley no hace distinción con respecto a la visa que trae la persona al llegar al país, *sino que tiene únicamente en cuenta el tiempo que permanece en el él*” (subrayado nuestro).

Este criterio originalmente sostenido por la Administración del Impuesto sobre la Renta es el que interpreta correctamente el texto legal. Es el que tuvo en cuenta el Poder Ejecutivo al reglamentar la Ley. Y es el que deben sostener los Tribunales al interpretar la Ley y el Reglamento, en los cuales debe fundamentar su decisión.

5º—La Administración General del Impuesto sobre la Renta, el Tribunal de Apelaciones del Impuesto y, por último, la Corte Suprema han sentado con posterioridad otro criterio, errado en mi concepto.

En reiteradas decisiones del Tribunal de Apelaciones y de la Corte Suprema en Sala Político-Administrativa. se ha interpretado la norma reglamentaria introduciendo una condición no establecida en el Reglamento. Esa condición es que los 180 días transcurran dentro del ejercicio económico que se declara.

La Corte ha sostenido en numerosas sentencias que “entre otros, dos principios fundamentales gobiernan el funcionamiento del Impuesto sobre la Renta, a saber: el de la anualidad del impuesto y el de autonomía del ejercicio económico”. En apoyo de su tesis cita numerosos textos legales que se refieren a la declaración durante el año civil, a la terminación del año civil, a la liquidación durante el correspondiente año gravable y a los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio.

No encuentro la relación que existe entre la residencia de una persona en el país y dos de los principios fundamentales que gobiernan el funcionamiento del Impuesto sobre la Renta, según el transcrito párrafo de la sentencia de la Corte. La anualidad del Impuesto y la autonomía del ejercicio económico se refieren a los ingresos del contribuyente y a lo que por concepto de la utilidad derivada de esos ingresos debe pagar el contribuyente. Pero nada tiene que ver ni la anualidad ni la autonomía del ejercicio con

una situación de hecho, de naturaleza eminentemente civil, cual es la residencia, cuya adquisición no se presta siquiera a posibles discusiones conceptuales, porque el Reglamento la determina por la permanencia del contribuyente en el país por más de 180 días”.

Pero así como está determinada reglamentariamente la adquisición de la residencia a los efectos del impuesto sobre la renta, en cambio no lo está su pérdida. La pérdida de la residencia continúa rigiéndose por los principios del derecho común, y la comprobación de ocurrencia depende así de los hechos que determinen esa pérdida, no de consideraciones relacionadas con principios referidos a los ingresos gravables.

Las sentencias de la Corte establecen, refiriéndose a la autonomía del ejercicio fiscal o económico, y siguiendo el criterio del Tribunal de Apelaciones, que “los períodos anuales, que sirven de base a la liquidación del Impuesto, funcionan independientemente unos de otros, sin que sea ilícito entremezclar o conjugar factores de ejercicios anuales diferentes, pues ello, además de resultar antitécnico, conduciría a sembrar una verdadera anarquía en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes”.

No acierto a comprender cómo se puede entremezclar o conjugar factores de ejercicio anuales diferentes en la apreciación de la residencia de un contribuyente. Esa apreciación es de una gran claridad. De acuerdo con el Reglamento puede determinarse de una manera categórica si el contribuyente es o no residente. Si su estada en el país se ha prolongado por más de 180 días, 180 días continuos, sin atender en qué ejercicio transcurrieron, será residente. Es lo que dice el Reglamento. Es lo que debe aceptarse. No puede haber nada más fácil de aplicar, nada más de acuerdo con la filosofía del texto legal que establece diferentes regímenes impositivos para los residentes y los no residentes.

6º—La Ley ha establecido una situación diferente para el no residente: aumenta su impuesto cedular, no le permite desgravámenes y le exonera del impuesto complementario. Todo eso lo hace para facilitar la percepción del impuesto, teniendo en cuenta que la persona que viene al país a realizar actividades esporádicas, que viene al país ocasionalmente y obtiene ingresos, por los cuales debe pagar impuesto, no permanecerá en el país.

No ha podido estar jamás en la mente del legislador, ni en la mente del Ejecutivo, cuando ejerció su facultad reglamentaria, que un contribu-

yente habitante de Venezuela por años, que ha prolongado su estada en el país por años, haciendo sucesivas declaraciones de rentas, como es el caso de N.N., pueda ser considerado en el último año de su permanencia en el país como un "no residente" por la circunstancia de que en ese año, en ese ejercicio económico, no haya estado 180 días en Venezuela. No ha estado en ese ejercicio 180 días, pero su estada en el país se ha prolongado por miles de días y no puede ser, por tanto, el sujeto tributario al cual la ley da el tratamiento de "no residente". Como no es el sujeto tributario al cual se lo da el Reglamento, al exigir una permanencia de 180 días para que se considere al contribuyente como residente, sin tomar en cuenta ninguna otra circunstancia, de hecho o de derecho.

El Reglamento es claro. No se presta a interpretaciones que nada tienen que ver con la condición del contribuyente, sino con sus ingresos objeto de imposición. Si el contribuyente ha prolongado su estada en el país por más de 180 días es un residente, y quien aplica la ley no habrá de atenerse a otra cosa que a su estada en el país por ese lapso.

El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como antes lo hizo la doctrina Administrativa, no hace sino permitir una fácil determinación del concepto de residencia. Si no se hubiesen fijado esos 180 días habría tenido que recurrirse al concepto de residencia por medio de las normas del Código Civil y en ese caso habríamos tenido que apreciar una serie de circunstancias, un gran número de hechos, que habría podido hasta entorpecer la liquidación del impuesto con apreciaciones de difícil materialización.

El Reglamento tiende a agilizar la mecánica de la Administración del Impuesto. Da al contribuyente el carácter de residente por el simple hecho de que su estada en el país se haya prolongado por más de 180 días, cuando esa circunstancia no sería suficiente para darle tal carácter de conformidad con las reglas del Código Civil. Así lo apreció en su oportunidad la Administración del Impuesto y tomando en cuenta ese buen juicio de la Administración en esa apreciación, el Reglamento fijó los 180 días como determinantes del plazo que atribuye al contribuyente el carácter de residente o no, sin consideración al ejercicio económico y a su autonomía, principios fundamentales que gobiernan el impuesto sobre la renta y su funcionamiento. como se ha dicho en algunas sentencias, pero que nada tienen que ver con los casos sometidos a la Corte Suprema de Justicia en esta materia.

7.—En decenas de sentencias, la Corte Suprema de Justicia ha mantenido su interpretación, errada, en mi concepto.

Los casos que todavía se someten a su consideración demuestran que la doctrina del más alto tribunal es discutida por quienes patrocinan a contribuyentes en sus relaciones con la Administración del Impuesto sobre la Renta.

Todos esperamos un mejor estudio de la materia y decisiones que se ajusten a los términos de la ley. Los contribuyentes tienen derecho a ello.

---

**Revista de Derecho Tributario**  
Publicación especializada bimestral  
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi  
Administrador: Jesús A. Delgado-López  
Apartado 1821 - Teléfono 81 43 14  
Caracas - Venezuela

**Año I, número 4, enero-febrero de 1965**

---

# *Estudios - 2*

## Notas Informativas Sobre la Codificación del Derecho Tributario

*Dr. Luis R. Casado Hidalgo*

Si el Derecho Financiero, en concepto de autorizado expositor argentino (1) se entiende como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina”, el derecho tributario —rama del derecho financiero— regula entonces uno de los contenidos fundamentales de esa actividad, quizás el más importante, cual es el complejo de actos y relaciones que surgen del ejercicio del poder tributario del Estado, y principalmente el instituto jurídico del tributo, como manifestación de su soberanía. y como deber correlativo del obligado a su pago, tanto en sus aspectos substanciales como adjetivos. En palabras de Giannini (2) el derecho tributario es “la rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”, existiendo quienes como el profesor argentino arriba citado, sos tengan que también estudia el aspecto jurídico de las relaciones que, con ocasión del tributo, se traban entre particulares (3).

Cualquiera sea el concepto que del derecho tributario se tenga, y la extensión que se le reconozca a su campo de aplicación, lo cierto es que para el momento actual aparece como la rama más elaborada y sistematizada del derecho financiero, tanto doctrinal como legislativamente. Tal

hecho ha sido considerado como muy razonable para fundamentar en él —como veremos más adelante— las virtudes de disciplina autónoma que se le atribuyen a esta importante rama de las ciencias jurídicas, pese a las negativas de la escuela administrativa clásica, que, al negarle carácter autónomo al derecho financiero, lo niega consecuentemente al derecho tributario.

Giannini (4), respetando la tesis defendida por los clásicos del derecho administrativo, al negarle autonomía al derecho financiero “por no constituir un sistema orgánico de relaciones homogéneas”, admite, sin embargo, que el derecho tributario “que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos”, está integrado por normas que sí son en efecto “susceptibles de coordinarse en un sistema científico”, ya que regulan “*de un modo orgánico* una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria, desde su origen hasta su realización”. Esta orientación es compartida por Blumenstein, profesor de Berna (5) afirmando que “en ninguna otra parte del Derecho Administrativo aparece tan netamente delimitada la relación jurídica entre el Estado y el ciudadano, tanto desde el punto de vista material, como desde el punto de vista formal” que en el derecho tributario. Louis Trotabas en Francia, si bien se declara opuesto a la autonomía “entendida en sentido absoluto... reconoce que el derecho fiscal *tiene un particularismo* acentuado que lo segrega del derecho administrativo” (6).

La anterior orientación dominó también en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo (Uruguay) en octubre de 1956, donde se aceptó que “el Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad del derecho, por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios”. La autonomía didáctica es reconocida finalmente por Sayagues Laso en su Derecho Administrativo.

La gravedad de los asuntos regulados por el derecho tributario, en los cuales van envueltas en grado apreciable, muchas de las garantías constitucionales del sujeto pasivo de la obligación tributaria y también de terceros, y la vigencia indiscutible del principio de legalidad del tributo, entre otras razones de peso, han servido para fundamentar la necesidad de la codificación de sus normas.

La sistematización legislativa del derecho tributario, forma parte del fenómeno general de la codificación que representa a su vez en la ac-

tualidad, el aspecto culminante de la cultura histórico-jurídica de la mayor parte de los países de derecho escrito, buscando reducir a unidad orgánica, en un solo cuerpo, legal, todas las normas vigentes en materia tributaria, pese a las objeciones doctrinales al respecto, fundamentadas casi todas en que la multiplicidad y variedad de las situaciones fiscales y su propia naturaleza condicionada siempre por la oportunidad, impiden someterlas a un esquema unitario. Sin embargo —como expresa Sainz de Bujanda (7) *“la unidad lógica del fenómeno tributario impone la unidad de su reglamentación jurídica”*, por lo que la codificación del derecho tributario debe buscar —en palabras del mismo autor— en primer lugar, “la sistematización formal de los instrumentos de imposición”; en segundo lugar, “la coordinación de los distintos impuestos”, y finalmente “la refundición de las normas que reglamentan cada tributo”.

Veamos ahora si los instrumentos legislativos —leyes o proyectos— más conocidos en Europa y en América, se ajustan a la acertada recomendación del maestro español. Pero antes consideramos necesario citar que dos son los métodos seguidos hasta ahora en la codificación del derecho tributario: 1) redacción de un código general de bases tributarias, y 2) redacción de códigos especiales para cada grupo de impuestos o redacción de leyes generales para los distintos aspectos de la tributación.

Trataremos de resumir la información que poseemos comenzando por los que han seguido la primera orientación, y en ella encontramos:

a) El Ordenamiento Tributario Alemán de 1.919, considerado como el iniciador de su tendencia, toma en cuenta especialmente “los principios de carácter sustantivo” y se concreta en normas de carácter general o común a todo el sistema tributario. Se le conoce por las siglas AO, nacido como consecuencia de la reforma constitucional de Weimar. Contiene materias como ya se dejó expuesto, de tipo general, de organización administrativa y procesal y sobre infracciones. El texto fue reformado en 1934, luego de correcciones introducidas en 1930 y 1931, mediante la Ley de Adaptación Fiscal considerada complementaria de las anteriores (8), y muy importante, ya que al decir de Enno Becker —redactor del Código— consagra la autonomía del derecho tributario al liberarlo de sus vínculos con el derecho privado y ciertos criterios bastante especiales de interpretación de la ley tributaria, que en criterio de sus opositores, lo acercaban a los principios del nacional-socialismo. Creación de este instrumento es el método económico en la hermenéutica legal-tributaria, invocado por

la Nación Venezolana ante la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, en juicio ya sentenciado y a cuyas resultas se refiere el distinguido colega G. Salas Domínguez en trabajo publicado en el N° 2 de esta Revista. El Ordenamiento Tributario Alemán contiene asimismo importantes conquistas como son entre otras, las referentes a "la responsabilidad penal fiscal de las personas jurídicas", la "teoría del órgano en el caso de sociedades vinculadas económica o jurídicamente" (consolidación), la personalidad fiscal de los entes colectivos que puede constituirse sin el cumplimiento de los requisitos del derecho privado, etc.

b) El Código Fiscal de la Federación en México, vigente desde 1939, sigue las huellas del ordenamiento alemán. Su antecedente más próximo es la Ley de Justicia Fiscal de 1937. Además de los principios generales que contiene, legisla sobre un órgano jurisdiccional independiente para resolver los conflictos fiscales. Consta de siete títulos que regulan aparte de las disposiciones generales, desde la estructura del crédito fiscal y los sujetos de la obligación tributaria, hasta las modalidades e instituciones singulares del derecho tributario, como son por ejemplo: la aplicación supletoria del derecho privado, la creación de tipos especiales de personas jurídicas, etc., pasando por todo lo relativo al procedimiento contencioso-tributario, para concluir con lo relativo a las infracciones y sanciones, los delitos fiscales y las investigaciones fiscales. En su artículo 2º define el impuesto en términos de una rigurosa ortodoxia jurídica.

c) En la República de Chile rige desde el 1º de enero de 1961 el Código Tributario. Contiene normas de carácter substancial para la administración de los tributos, fiscalización y pago (Libro Primero), que van desde las disposiciones generales y definiciones, pasando por las normas relativas al apremio, infracciones y sanciones, para rematar con disposiciones relativas a tribunales, procedimiento y prescripción. Los aspectos sustantivos de cada tributo se legislan por separado. Sin embargo la reforma de 1963 ha introducido disposiciones que regulan el impuesto a las herencias y donaciones y el impuesto sobre la renta.

d) España tiene actualmente en vigencia desde marzo de 1964, la Ley general tributaria, a la cual se refieren en sesudos trabajos, Fernando Sainz de Bujanda (9), catedrático de Hacienda Pública en la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, y Jaime García Añoveros (10), Catedrático de Economía Política y Hacienda Pública en la Universidad de Sevilla, y también Narciso Amorós Rica (11).



e) Dentro de esta orientación figura el Proyecto brasileiro de 1954 (Proyecto Aranha-Gomes de Sousa), que reconoce su antecedente más inmediato en el anteproyecto de Código Tributario Nacional, elaborado en 1943 por el Profesor Rubens Gomes de Sousa de la Universidad de Sao Paulo. El Proyecto de 1954 se aplica en escala nacional (pese a la existencia del régimen federal), pues así lo permite la Constitución. Comienza refiriéndose “a los poderes legislativos en materia de tributación”; en segundo lugar trata de los tributos, suministrando ciertas definiciones conceptuales, al par que regula los principios generales en materia de impuestos, tasas y contribuciones de mejoras. Igualmente legisla sobre la vigencia, aplicación e interpretación de la ley; sobre la obligación tributaria (constitución, extinción y exclusión del crédito tributario); garantías y responsabilidades y finalmente lo relativo a la administración tributaria. El Proyecto nada contempla en lo referente a las infracciones y al proceso contencioso.

f) En el Uruguay, en 1959, y al calor de las recomendaciones formuladas en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956), una comisión integrada entre otros, por los Profesores Ramón Valdés Costa, G. Posadas Belgrano (autor de un interesante volumen sobre Derecho Tributario) y G. Giampietro Borrás (autor de “Las Tasas en la Hacienda Pública”), presentó un valioso proyecto dividido en dos partes, una general que contiene normas comunes a todos los tributos; y otra especial relativa a la organización de cada tributo. El proyecto recoge lo que, en criterio de la doctrina y de la jurisprudencia uruguayas, podría denominarse principios básicos del derecho tributario, a saber: la autonomía del derecho tributario y su carácter común, la legalidad e igualdad de las partes en la relación jurídica Estado-contribuyente, y el carácter común de la Administración como acreedor. Si bien el Proyecto no ha sido aprobado, algunas de sus disposiciones han sido recogidas en forma de ley (noviembre de 1960).

g) En Argentina, donde las potestades tributarias están condicionadas por las particulares exigencias del sistema federal de gobierno, existe desde 1948 el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (obra de Dino Jarach), conjunto orgánico de normas, estructurado en dos partes, una general, con los principios consagrados por la doctrina y la legislación, que estatuye sobre determinación y extinción de las obligaciones; interpretación de la ley (en sus artículos 6 y 7 acoge el método económico de interpretación de la ley tributaria); sujetos pasivos, infracciones y proce-

dimiento contencioso. La parte especial legisla sobre cada uno de los tributos provinciales. El código sufrió reformas en 1963. En el orden federal existe la "Ley de procedimientos para la aplicación y percepción de impuestos", sancionada en 1933 y reformada en 1959, texto inconexo y de aplicación parcial, que ha creado el Tribunal Fiscal de la Nación como órgano jurisdiccional independiente.

Existe actualmente un proyecto redactado por una comisión dirigida por el Profesor Giuliani Fonrouge, que en lo fundamental utiliza el método de las codificaciones de México, Alemania y España, limitándose por tanto a las bases generales de la tributación y al régimen de lo contencioso. Se aplica en todos los tributos federales, incluso en materia de aduanas e ingresos para-fiscales. En lo que toca a la interpretación de la ley tributaria "acepta todos los métodos conocidos en derecho, y también la analogía como medio de integración" y la llamada "realidad económica" de los hechos gravables, pero con limitaciones de mucho peso. Le otorga carácter declarativo y formal a la liquidación del tributo. Califica como sujetos pasivos a "los entes colectivos que, aun desprovistos de personalidad según el derecho privado, constituyan un todo orgánico y dispongan de patrimonio propio y posean autonomía funcional". En materia de infracciones legisla sobre "participación, complicidad y encubrimiento", con contenido propio y distinto del derecho penal, y también sobre contrabando y delitos especiales. Considera el Tribunal Fiscal como órgano independiente de la administración activa.

Dentro del segundo método escogido hasta ahora para la codificación del derecho tributario, encontramos:

a) Estados Unidos de América.—Ha coordinado su sistema tributario desde 1939 mediante el Código de la Renta Interna (Internal Revenue Code —I.R.C.—). El texto vigente es de 1954. Incluye en detalle normas sobre cada tipo de impuestos, con excepción del impuesto de aduanas; procedimiento y administración (aplicación y pago de impuestos, prescripción, infracciones y sanciones), acciones judiciales y recursos ante la Corte Fiscal (Tax Court).

b) Francia.—Los antecedentes de la codificación francesa datan del siglo XIX. Sin embargo, sólo desde 1926 puede hablarse con propiedad en tal sentido, señalándose la Ley de 6 de julio de 1934 sobre Reforma Fiscal, y la 17 de agosto de 1948. Actualmente existen, vigentes, dos Có-

digos: a) Código de Aduanas, originado en la reforma de 1934, y b) El "Código General de Impuestos" de 6 de abril de 1950, que ha refundido los nueve ordenamientos o códigos sancionados en virtud de la Ley de 1934. Trata las diversas categorías de impuestos; pago, sanciones, procedimientos, garantías y privilegios, desgravaciones y restituciones, prescripción, etc.

c) En Italia existen desde 1923 varias leyes que unifican los impuestos indirectos; tratan sobre sanciones por violación de las leyes tributarias y regulan aspectos de la equidad en la imposición.

Rige hoy el "Texto único de las leyes sobre impuestos directos", desde el 1º de enero de 1960. Contiene normas generales y preceptos específicos sobre impuestos directos, tanto en lo referente a los presupuestos de la imposición, sujetos pasivos, declaración y determinación, como en lo que se refiere al funcionamiento de cada tributo en particular. Otorga un tratamiento singular a la situación familiar del obligado, y se ocupa finalmente de la percepción de los tributos y del procedimiento compulsivo así como de las sanciones.

d) En Bélgica se han sucedido intentos de codificación desde 1935, legislándose en forma individualizada sobre impuesto a las sucesiones (marzo de 1936), derechos de registro, de timbre e impuesto sobre la renta.

e) Gran Bretaña.—El intento de mayor importancia se refiere al impuesto sobre la renta (income tax). En 1927, siendo Winston Churchill Ministro de Hacienda, se nombró una codificación para codificar la legislación relativa al impuesto a la renta. El proyecto no fue acogido, pero sirvió de antecedente para la ordenación del Income Tax Act de 1952, que consolidó las disposiciones existentes sobre la materia.

Hasta aquí la información que se ha logrado reunir sobre tan importante asunto como lo es la codificación del derecho tributario. Réstanos hacer una breve referencia a la legislación patria, apartada casi por completo de los dos grandes sistemas de codificación. Creemos que el impuesto sobre la renta —con sus no ocultas pretensiones de impuesto único en los de tipo directo— pertenece al segundo de dichos sistemas, toda vez que regula exhaustivamente la renta como objeto de imposición, desde su organización estructural en sus Capítulos I a XIII, pasando por lo relativo a la declaración, liquidación y regulación del impuesto (Capítulo XIV);

sanciones (Capítulo XIV); fiscalización y reglas de control fiscal (Capítulo XVI) para concluir con todo lo relativo al procedimiento contencioso y la prescripción.

Fuera del impuesto sobre la renta, los demás tributos no están organizados conforme a los requerimientos modernos, al menos en lo que toca a la estructuración de bases generales para su aplicación, y a la organización del procedimiento contencioso de tal manera que sea aplicable a todos. En materia de sucesiones, timbre fiscal, licores, etc., el propio Ministro de Hacienda ejerce funciones jurisdiccionales, lo que no se ajusta a los criterios modernos en este punto, tocándole a la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia por vía de apelación, y utilizando el procedimiento que su propia ley le señala para la substanciación y decisión de los recursos que se interpongan contra los actos del poder público, la decisión final, pero de manera general, no existiendo por tanto, un procedimiento especial que se ajuste a las singularidades de la materia tributaria, informada como se dijo antes por un alto grado de oportunidad. Sería deseable que para el resto de los tributos que integran el sistema venezolano se crease un organismo jurisdiccional con específicas atribuciones tributarias, como paso inicial para la creación de una jurisprudencia tributaria de importancia.

#### N O T A S

- (1) Giuliani Fonrouge.—“Derecho Financiero”, Vol. I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, pág. 30.
- (2) “Instituciones de Derecho Tributario” (Traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 7.
- (3) Giuliani Fonrouge, ob. cit. pág. 38.
- (4) Ob. cit. pág. 6.
- (5) Citado por Giannini, ob. cit. pág. 7.
- (6) Citado por Giuliani Fonrouge, ob. cit. pág. 33 en nota.
- (7) “Hacienda y Derecho” I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 57.
- (8) Giuliani Fonrouge, “Realidad y perspectivas de la codificación tributaria” en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública N° 54, junio 1964, Vol. 14, pág. 246.
- (9) “La gran paradoja de la Ley General Tributaria”, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública N° 54 ya citada, págs. 269 y sigs.
- (10) “Las fuentes del derecho en la Ley General Tributaria”, en Revista de Derecho Financiero citada, págs. 309 y sigs.
- (11) “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, en Revista de Derecho Financiero... cit. págs. 343 y sigs.

# Sentencias - 1 al 3

## 1. DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA— DE 25-11-1964 QUE CONFIRMA LA No. 162 DE 27-2-1962, DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y APELADA COMO FUE POR LA CONTRIBUYENTE.

**CONTRIBUYENTES DE LA CEDULA VII - Sueldos, pensiones y otras remuneraciones:** a) Qué dispone la Ley para cuando no sean residentes en el país.

“El artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, promulgada el 19 de diciembre de 1958, vigente durante el ejercicio económico a que corresponde la Planilla de Liquidación de impuestos recurrida, establece: “Estarán gravados con el impuesto de uno por ciento (1%) los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obervaciones y demás remuneraciones similares que no estén gravadas en capítulos anteriores”. “Cuando estas remuneraciones —agrega el aparte de dicho artículo— sean percibidas por personas no residentes en el país, el impuesto será de seis por ciento (6%) y no se concederá la exención prevista en este Capítulo ni se aplicarán las disposiciones del Capítulo XI de esta Ley”. De acuerdo, pues, con el texto de la disposición legal transcrita, la circunstancia de que los contribuyentes de la Cédula Séptima (Sueldos, pensiones y otras remuneraciones) sean personas no residentes en el

país, produce las tres consecuencias fiscales siguientes: a) un aumento del impuesto cedular que grava sus rentas; b) la privación del goce de la exención de base; y c) la exención del impuesto global complementario progresivo”.

b) No residentes; qué se entiende por tales desde el punto de vista fiscal.

“El artículo 121 del Reglamento de dicha Ley dispone, precisamente, al efecto, en su Parágrafo Segundo, que “a los fines del artículo 30 de la Ley se entiende por personas no residentes aquéllas cuya estada en el país no se prolonga por más de 180 días”. El punto de disidencia entre la Administración y el recurrente estriba en determinar cómo han de computarse esos ciento ochenta días, ya que la estada del contribuyente en el país, por un término igual o menor al indicado, permite calificarlo como no residente y en tal virtud, sujeto a las consecuencias fiscales arriba enunciadas; en tanto que, si su estada se prolonga de ese término, habrá de considerársele residente y sometido por ello al tratamiento fiscal ordinario y regular. Y, en efecto, mientras la

Administración considera que el lapso de permanencia en el país del sujeto tributario debe estimarse durante cada ejercicio, independientemente de su nacionalidad, y lo confirma la recurrida, la apelante sostiene que la citada disposición reglamentaria se refiere a las personas que hayan entrado al país con carácter temporal y no se hayan quedado por más de 180 días y no a aquellos que hayan llegado al país para radicarse en él”.

“Ahora bien, en casos similares decididos con anterioridad en relación con otros contribuyentes, ha establecido este Supremo Tribunal, que, entre otros, dos principios fundamentales gobiernan el funcionamiento del impuesto sobre la renta, a saber: el de anualidad del impuesto y el de la autonomía del ejercicio económico. Por el primero, la base temporal del impuesto, tanto en lo que se refiere a la obligación legal de declarar a la Administración las rentas o enriquecimientos que lo causan, como en lo atinente a la liquidación del mismo, es un año —un ejercicio económico como regla general—, el cual, en el caso de personas naturales, coincide con el año civil. Y, en efecto, el artículo 48 de la citada Ley dispone 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 el Reglamento dispone lo siguiente: “Artículo 6º Los enriquecimientos obtenidos durante el año civil por personas

que no ejerzan las actividades a que se refieren los Capítulos IV, V y VI de la Ley, harán las declaraciones de todas sus rentas dentro de los tres meses siguientes a la terminación del año civil o del período de doce meses que hayan elegido. El ejercicio anual no podrá ser variado sin previa autorización de la Administración General del Impuesto sobre la Renta. El primer ejercicio podrá ser menos de un año”. Por otra parte, el artículo 50 de la misma Ley dispone que “los impuestos que se establecen en la presente Ley serán liquidados sobre los enriquecimientos netos obtenidos durante el correspondiente año gravable, pero podrán liquidarse en períodos menores en los casos que establezca el Reglamento”. Por el segundo de los principios enunciados, esto es, el de la autonomía del ejercicio fiscal o económico, los períodos anuales, que sirven de base a la liquidación del impuesto —como bien lo asienta la recurrida—, funcionan independientemente unos de otros, sin que sea lícito entremezclar o conjugar factores de ejercicios anuales diferentes, pues ello, además de resultar antitécnico, conduciría a sembrar una verdadera anarquía en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes; de modo que, sólo por excepción, de estricto derecho, por lo demás, admite la Ley expresamente tal interferencia de factores o elementos de un ejercicio a otro, cuando autoriza el traspaso de las llamadas pérdidas de explotación para ejercicios posteriores a aquél en que el contribuyente las soportó.

De acuerdo con los principios antes expuestos —el de la anualidad del impuesto

y el de la autonomía del ejercicio económico—, la disposición contenida en el artículo 121 del Reglamento, al definir como personas no residentes a aquéllas cuya estada en el país no se prolonga por más de 180 días, sólo es susceptible, conforme a la claridad de sus términos y habida consideración de la filosofía del impuesto, de una sola interpretación: la de que tal término debe referirse a cada ejercicio económico, particular e individualmente considerado, esto es, como bien lo interpretó la recurrida, independientemente de cualesquiera particularidades o modalidades que pudieren presentar ejercicios anteriores o posteriores a aquél en que se haya alterado, en el tiempo, la residencia, a los fines fiscales, del contribuyente en el país.

La Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, no distinguen entre personas que hayan entrado al país con carácter temporal y personas que hayan

llegado al país para radicarse en él, como tampoco distinguen entre nacionales y extranjeros, pues para sus textos sólo existen contribuyentes en general —residentes o no residentes en el país—; de allí que la misma disposición pueda afectar a los nacionales, en el supuesto de que su estada en el país, durante un ejercicio determinado, no alcance a 180 días. Además, es inaceptable la tesis de la contribuyente en el sentido de que, por la circunstancia de haber permanecido en el país durante varios ejercicios, deba considerársele residente para siempre a los fines fiscales”.

N. de la R.: La H. Corte Suprema ha sostenido lo anterior en diferentes sentencias y a propósito de casos semejantes. Con posterioridad a ésta, cuyos aspectos más sobresalientes hemos transcrito, reiteró ese mismo criterio en sentencias de 10-12-1964, 15-12-1964, 16-12-1964 y 16-12-1964.

2. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA— CON FECHA 25-11-1964, QUE REFORMA LA No. 187 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EL 9-8-1962, APELADA POR EL REPRESENTANTE DEL FISCO NACIONAL Y POR EL CONTRIBUYENTE.*

**INTERESES:** a) Los pagados por un contribuyente en el descuento de letras de cambio recibidas en pago del precio de venta de acciones no son deducibles.

“Resulta infundado, por aparecer contrario a la Ley, el alegato del apoderado

del contribuyente, expuesto en sus informes ante este Supremo Tribunal, en lo que respecta a la deducibilidad de los presuntos intereses pagados por el contribuyente en el descuento de las letras de cambio recibidas por él en pago de parte del precio de venta de las acciones.

Dice, al efecto, el mencionado apoderado, entre otras cosas, que su representado aspira, aplicando el principio de toda técnica financiera, a deducir del monto futuro por recibir, los intereses que harían que ese capital por recibir fuese un capital actual para el momento de la venta; y que, de lo contrario, se crearía una verdadera injusticia fiscal, pues se gravaría igualmente a la persona que al vender obtuvo un enriquecimiento en efectivo, inmediatamente disponible, que a la persona que concedió un plazo y que por tanto no tiene una riqueza inmediatamente disponible, sino futura y que, para hacerla inmediata, necesita sacrificar parte de ella. Sin embargo, observa la Corte que, conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo primero, los enriquecimientos netos o gravables en la Cédula Tercera o comercio-industriales a los fines específicamente tributarios, en una base distinta a la realización de las operaciones que los producen, como en forma clara lo establece la Ley...”.

#### b) Disponibilidad y liquidez.

“Además, no puede confundirse la disponibilidad del enriquecimiento, a los fines del gravamen fiscal, con su liquidez; pues aquél es un concepto jurídico-fiscal, en tanto que este otro es un concepto económico y material...”.

#### c) Letra de Cambio: es título de crédito y medio de pago.

... “Y si a ello se agrega que la letra de cambio no sólo es un título de cré-

dito sino un medio de pago, como precisamente se lo ha concebido en el caso de autos, el precio que el tenedor de la letra quiera pagar por su liquidez, representado por el interés del descuento, es una circunstancia completamente ajena a la determinación del imponible en la negociación productora del enriquecimiento”.

**DISPONIBILIDAD: en los beneficios comercio-industriales se produce cuando se realizan las operaciones que los producen.**

“... Si se considera, como ya se dijo, que los beneficios comercio-industriales se consideran disponibles, a los fines tributarios, desde que se realizan las operaciones que los producen, resulta contradictorio, a juicio de la Corte, que, tratándose de una operación única, como es el contrato de venta, eminentemente consensual, que se perfecciona con el acuerdo de las partes sobre la cosa y sobre el precio, pueda dar lugar a dos categorías de enriquecimientos desde el punto de vista de su disponibilidad a los fines fiscales: una, referida a aquellos enriquecimientos considerados disponibles desde que la operación se realizó; y otra, relativa a aquellos otros enriquecimientos considerados disponibles cuando le sean pagados al contribuyente; y la contradictoriedad se agrava, si se observa que el pago del enriquecimiento es elemento determinante de su disponibilidad cuando se trata de rentas gravables en otras cédulas”.



**TESTIMONIO:** No puede sustituir el dictamen del Juez.

“... Si se tiene en cuenta que es a los jueces a quienes corresponde establecer si un determinado gasto es indispensable para la obtención de la renta; y que a los testigos sólo incumbe aportar los hechos que permitan a los jueces califi-

car el gasto, a los fines fiscales, como necesario, es obvio que la deposición examinada no cumple tal objeto, pues tiende a sustituir el dictamen del Juez. Por tanto y con arreglo a la norma legal de apreciación de la prueba testimonial, contenida en el artículo 367 del Código de Procedimiento Civil, la Corte desestima dicha prueba”.

3. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA— FECHADA EL 7-12-1964, QUE REFORMA LA No. 189 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EL 5-10-1962, APELADA POR LA CONTRIBUYENTE.*

**ACTAS FISCALES:** conservan su eficacia probatoria de los hechos legalmente consignados en ellas, mientras no sean desvirtuados por los medios probatorios correspondientes, en término legal.

“Pese a que tales alegatos inciden en cuestiones de hecho, la contribuyente no promovió prueba alguna durante los respectivos lapsos procesales.

Con todo, su representante acompañó, a sus conclusiones escritas de informes ante la primera instancia, “traducido por intérprete público, el Estado de la Cuenta de Ganancias y Pérdidas de (su) representada al cierre de su ejercicio anual, el 31 de diciembre de 1955, certificado por el señor Keneth Herbert Fisher, socio de la casa de contadores Fitzpatrick, Graham & Co., debidamente legalizado, el cual (pidió) sea admitido como prueba”. Pero, en criterio de la Corte, la extemporaneidad de su promoción obsta a la admisión solicitada de dicho documento, de acuerdo con el artículo 88 de la

Ley, no siendo, por lo demás, el mismo, de aquellos que, conforme al artículo 317 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por ministerio del artículo 93 de la Ley especial, puedan “presentarse en todo tiempo hasta los últimos informes”. Además, en sus informes en ambas instancias, el representante de la contribuyente se ha limitado a esgrimir alegatos que, según su razonamiento, deben inducir a los juzgadores a interpretar, no ya el derecho, sino meras expresiones contables, cuyo contenido y significado no puede lógicamente establecerse por vía de meras inferencias, por razonables que éstas formalmente aparenten ser.

No habiendo, pues, producido prueba alguna de los hechos alegados por la contribuyente en contra del contenido del Acta Fiscal bajo el aspecto examinado, y no apareciendo tampoco éste contrario a derecho, el mencionado instrumento fiscal ha conservado en el debate su virtual eficacia probatoria...”.

# *Doctrina - 1 al 14*

## **1. GRAVABILIDAD DE GANANCIAS REALIZADAS EN LA VENTA DE MAQUINARIA, EQUIPO Y MERCANCIAS QUE UNA COMPAÑÍA EXPORTE POR EL PRECIO QUE LES CORRESPONDE CUANDO EL PRECIO EN EL MERCADO INTERNACIONAL ES SUPERIOR AL COSTO, DE LOS INTERESES PERCIBIDOS EN RAZÓN DE PRES-TAMOS HECHOS POR LA CONTRIBUYENTE A SU SUBSIDIARIA EN EL EXTERIOR Y EN EL CASO DE ASISTENCIA TÉCNICA.**

Consultados los puntos anteriores por un contribuyente, la Administración General, por oficio N° HIR-300-1756, de 29-10-64, dictaminó:

“a) Son gravables las ganancias realizadas en la venta de maquinaria, equipo y mercancías que la compañía ha exportado a Guatemala por el precio que realmente les corresponde, cuando tal precio en el mercado internacional es superior al de costo?

Sí son gravables por el impuesto sobre la renta tales ganancias, teniendo en consideración las especificaciones siguientes que atañen a cada caso.

### 1) Venta de maquinaria y equipo.

Por lo que respecta a la venta de maquinaria y equipo, si figuran en la clasificación del Balance General bajo el rubro de activos permanentes, su tratamiento está indicado en el artículo 77 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la determinación por separado a que alude el citado artículo, en el caso

de activos permanentes, consiste en el cálculo de la diferencia positiva o negativa entre su valor actual según libros y su precio de venta, y su valor actual es su precio de adquisición según comprobantes menos la depreciación acumulada y deducida hasta el momento de su retiro. En el caso de que la maquinaria y equipo no figure en la clasificación de activos fijos, corresponderá a la existencia de mercancía, pues habrá que suponer la intención de comerciar con la importación y venta de maquinaria y equipo.

### 2) Venta de mercancías.

La utilidad o pérdida en la venta de mercancías, cuando esta mercancía está constituida por bienes producidos mediante la transformación industrial de materias primas, está indicada en el ordinal 3° del artículo 48 del Reglamento de la Ley, y no es otra que la diferencia del costo de producción y el precio de venta, bien sea éste el de un mercado internacional o local; cuando el precio de

venta se fije por el de un mercado internacional, se tomará en consideración la disposición contenida en el aparte letra "f" del artículo 17 de la Ley.

b) ¿Son gravables los intereses percibidos en razón de los préstamos hechos por la compañía a su subsidiaria en Guatemala?

No son gravables por el Impuesto sobre la renta en Venezuela los intereses de tales préstamos. La razón estriba en su falta de territorialidad, pues es criterio administrativo tomado de doctrina establecida por autoridades del Derecho Tributario, que el interés, como fruto civil del capital, es gravable donde dicho fruto se produce por la inversión del capital en la producción de la renta; esta doctrina ha sido revestida del reconocimiento legal, cuando como medida de control fiscal se ordena en el ordinal 1º del artículo 12 de la Ley, la retención del impuesto causado por los intereses debidos a personas no residentes ni domici-

liadas en el país, como condición indispensable para su deducibilidad.

c) En el caso de la asistencia técnica. No son gravables en Venezuela por el impuesto sobre la renta las ganancias obtenidas por la asistencia técnica prestada en el exterior por una empresa nacional, y asimismo, no son deducibles en la determinación de la renta neta gravable en el país, ninguno de los gastos que dicha asistencia técnica ocasione, ya que si no son gravables los ingresos tampoco son deducibles los gastos. La primera aseveración enunciada proviene del texto del artículo 1º de la Ley, cuando ordena que se pagará el impuesto que ésta autoriza, por todo enriquecimiento neto y disponible que se obtenga en virtud de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país; ahora bien, la asistencia técnica remunerada es una actividad económica, que para ser gravables tiene que ser realizada en Venezuela".

## 2. *LA ADMINISTRACION GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOLO ABSUELVE CONSULTAS QUE SE LE FORMULEN SOBRE CASOS CONCRETOS.*

Formulada una consulta en abstracto por un contribuyente, la Administración General, por oficio N° HIR-300-1.765, de 3-11-1964, respondió:

"Consta entre los deberes y atribuciones del Administrador General del Impuesto sobre la Renta, la estatuida en el nume-

ral 10 del artículo 14 del Reglamento Orgánico de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, actualmente en vigencia y publicado en la Gaceta Oficial N° 26.341 de fecha 26 de agosto de 1960, el siguiente: "10.—Resolver las consultas relativas a la interpretación de las leyes y decretos del Impuesto sobre la

Renta que le sean formuladas sobre casos concretos”.

Como ninguno de los puntos consulta-

dos en su escrito satisface esta última condición, siente esta Administración el tener que abstenerse de dar contestación a los puntos consultados”.

### **3. LA ADMINISTRACION GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA FIJA CRITERIO SOBRE GRAVABILIDAD DE LAS PENSIONES BECARIAS.**

De acuerdo con una consulta sobre el particular, por oficio N° HIR-300-1.764, de 3-11-1964, respondió:

“Ha sido criterio por largo tiempo sostenido por la Administración de este impuesto, que las becas, por corresponder al tipo de pensiones incluídas en la enumeración de remuneraciones que se especifican en el artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta —Capítulo IV—, constituyen materia gravable de acuerdo con las estipulaciones de dicho capítulo.

Puede suceder, sin embargo, que una beca llegue a estar exenta de pago del impuesto, pero esta falta de gravabilidad no debe atribuirse a una excepción espe-

cial, sino a disposición expresa de la Ley; en efecto, cuando esta pensión no exceda la suma de Bs. 950,00 mensuales, no será gravable en absoluto y cuando exceda de esta suma sin sobrepasar la de Bs. 1.600,00, tan sólo será gravable la cantidad en que exceda de la exención de base indicada en primer término, siendo gravable la totalidad al exceder de la última cifra. Así pues, si se puede observar que algunas pensiones becarias queden exentas del impuesto sobre la renta, no lo será por concesión administrativa, lo que sería ilegal, sino como consecuencia de disposición expresa de la Ley”.

### **4. LA RETENCION ORDENADA POR EL PARAGRAFO 4º DEL ORDINAL 8º DEL ARTICULO 12 DE LA LEY, VERSA UNICAMENTE SOBRE EL ORDINAL 2º DEL ARTICULO 10 EJUDEM.**

A consulta efectuada por un contribuyente, la Administración General dictaminó lo siguiente, en oficio N° HIR-300-1.767, de fecha 3-11-1964:

“El pago de la comisión pactada por el señor M. G. por monto de Bs. 6... por sus gestiones como intermediario en la venta del fondo de comercio que esa

empresa tiene en tratos con S. M. B. Ltda. no requiere para su deducibilidad la retención del impuesto cedular, ya que la obligación de retener pauta por el párrafo 4º del ordinal 8 del artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta versa exclusivamente, como lo señala el texto legal, sobre las rentas a que se refiere el ordinal 2º del artículo 10, el cual expresa: "Los que se obtengan en virtud de la enajenación de bienes inmuebles por quienes se dediquen a este ne-

gocio o lo ralicen con intención o fines comerciales".

Ahora bien, como la operación según consta en su escrito abarca la venta de la totalidad del fondo de comercio, sin que entre sus actividades habituales, que son las del transporte figure la enajenación de inmuebles con fines mercantiles, juzga esta Administración que la renta que pueda derivarse del total de la operación no es la comprendida en el citado ordinal del artículo 10".

##### 5. *CONSECUENCIAS FISCALES DE LA TRANSFORMACION DE UNA COMPAÑIA ANONIMA EN SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.*

Oficio N° HIR-300-1.768, de 3-11-1964.

"Aún cuando es criterio de esta Administración que la transformación de una compañía anónima en una sociedad de responsabilidad limitada no causa interrupción de la personalidad jurídica, sin embargo, de acuerdo con jurisprudencia asentada por la Corte Federal, en sentencia de fecha 12-11-59, la aludida transformación, en virtud de que envuelve una diferencia de forma impositiva, ya que en el caso de la compañía anónima, es ésta el único sujeto tributario y en el de la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad lo es por lo que respecta al impuesto cedular, recayendo, en cambio, el complementario sobre los socios de acuerdo con sus participaciones; precisa un corte para la fecha de la transformación a fin de que sea presentada

una declaración separada desde la fecha en que se haya iniciado el ejercicio hasta la de su transformación, cuya liquidación de impuesto recaerá sobre la primera forma social, estando la del lapso comprendido entre la fecha de la transformación y el cierre del primer ejercicio a cargo de la segunda.

En consecuencia de lo expuesto, la C.A. U.F. deberá presentar declaración de sus rentas por el período comprendido entre el 1º de noviembre de 1963 al 27 de abril de 1964, fecha de la transformación, y la sociedad de responsabilidad limitada U.F. Ltda., otra declaración por el lapso comprendido desde la última fecha indicada hasta el día último de octubre, fecha de cierre de su primer ejercicio bajo su nueva forma social.

En cuanto a las retenciones, constitu-

yendo éstas una obligación de carácter legal a cargo de quien paga una renta, sin distinción de la forma de personalidad jurídica de quien es deudor de di-

cha renta, carece de importancia, dada la continuidad de la personalidad jurídica, el distinguir entre una y otra como agentes de retención”.

#### 6. *LA MITRA NO ES REMUNERACION PERSONAL NI GRAVABLE CONFORME AL CAPITULO VIII DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*

A consulta formulada por un Obispo, el Administrador General, en oficio N° HIR-300-1.766, de 3-11-1964, respondió:

“Por cuanto en la Ley de Presupuesto vigente para el presente año, la erogación destinada a esa Diócesis figura bajo el único subtítulo de “mitra”, y dando a esta palabra la acepción figurada con que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española: “cúmulo de las rentas de una Diócesis o Archidiócesis”, lo que interpreta esta Administración como in-

tención por parte del legislador de no atribuirle una designación personal, juzga que haciendo fe a la aseveración consignada en su escrito, debe concluir que usted solamente figura como administrador de la suma presupuestada, por lo cual no puede conceptuarse como remuneración personal, quedando en consecuencia excluido del gravamen establecido por el Capítulo VIII de la Ley de Impuesto sobre la Renta - Del impuesto sobre sueldos, pensiones y otras remuneraciones”.

#### 7. *UTILIDADES DE LOS TRABAJADORES: DEDUCIBLES EN EL EJERCICIO A QUE CORRESPONDEN.*

A consulta planteada sobre el particular, la Administración General, por oficio No. HIR-300-1.882 de 3-12-64, contestó:

“Dispone el ordinal sexto del artículo 68 del Reglamento de la Ley de Im-

puesto sobre la Renta, que entre los gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta deben incluirse: “las utilidades de los trabajadores correspondientes al ejercicio”. Estas utilidades, por el hecho de no haber sido especificadas reglamentariamente, abarcan

tanto las utilidades legales como las convencionales.

Por utilidades legales, deben entenderse aquellas estatuidas en la sección segunda del capítulo 111 de la Ley del Trabajo, y por utilidades convencionales, las resultantes de los contratos de trabajo pactados entre los trabajadores y la empresa.

Como en virtud de la expresión empleada en su escrito: "tan pronto como se encuentre establecida la ganancia obtenida" se entiende que estas utilidades que ustedes llaman "gratificaciones" están basadas en un porcentaje sobre las utilidades, y como de acuerdo con el artículo 7º del mismo Reglamento:

"Las personas que ejerzan las actividades a que se refieren los Capítulos IV, V y VI de la Ley, harán la declaración de todas sus rentas dentro de los tres meses siguientes a la terminación del año civil o del período de doce meses que hayan elegido", no se explica la

Administración la necesidad de hacer un apartado sobre esta deducción, máxime si se tiene en consideración que sobre este plazo puede conceder el Ministro de Hacienda mayores plazos, de acuerdo con la disposición que al respecto contiene el parágrafo cuarto del artículo 13 *ejusdem*.

También debe notarse que la deducibilidad de la reserva sobre utilidades en el año siguiente al del ejercicio a que corresponden, está en contravención con la disposición del artículo 78 del Reglamento que dice:

"Las deducciones a que se refiere este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 57 del presente Reglamento...".

Por estas razones, la Administración del Impuesto no puede convenir en la deducibilidad de una reserva para cubrir la parte no pagada de las utilidades, en el año siguiente a aquél en que corresponden."

## 8. *DERECHO AL USO O EXPLOTACION DE UNA MARCA DE COMERCIO.*

La Administración General, por oficio No. HIR-300-4-1, de 5 de diciembre de 1964, ha expuesto:

"1º—Necesidad de la retención para obtener el derecho a deducir lo pagado.

Es criterio de la Administración que en el caso tratado, tal como se infiere

de su comunicación, no existe la necesidad de retención para poder deducir lo pagado, por las siguientes razones:

a) Porque no se trata de la explotación de una regalía, sino de una inversión hecha en la adquisición de un activo de carácter intangible.

En efecto, la necesidad de retención del impuesto causado, para poder deducir la renta debida, estatuida en el párrafo quinto del ordinal octavo del artículo 12 de la Ley de la materia, obliga cuando se trata de regalías y demás participaciones análogas pagadas a personas naturales o jurídicas o comunidades no domiciliadas ni domiciliadas en el país, y la negociación planeada entre la firma domiciliada en el exterior —Lisboa— y la empresa venezolana, no reviste la forma de regalía, ya que no satisface ninguno de los presupuestos establecidos en el ordinal 5º del artículo 37 del Reglamento, pues no se trata de una cantidad fijada en relación a una unidad de producción, de venta o de explotación.

b) Porque la cantidad invertida en la adquisición del derecho al uso o explotación por determinado número de años, de la marca de comercio, debe ser deducida por el adquirente de conformidad con lo pautado por el artículo 61 del Reglamento de la Ley, es decir por

la amortización que resulta del precio pagado y del número de años concedido para el disfrute del derecho.

2º—Situación fiscal de la empresa cedente.

Es criterio de la Administración que la empresa cedente, domiciliada en el exterior, no tiene obligación fiscal alguna por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta.

La anterior aseveración se fundamenta en que el precio pagado por el cesionario, no constitutivo de regalía, lo que representa es el valor de un costo de adquisición de un activo intangible, más una presunta utilidad. Ahora bien, cualquiera de estas dos sumas escapan al impuesto sobre la renta en Venezuela, debido a la forma eminentemente territorial en que se fundamenta; el costo de un bien, tanto si es realizado en el exterior como en el país, por no constituir enriquecimiento neto, no es gravable, y la utilidad obtenible por ser extraterritorial, tampoco lo es” .

#### **9. PRIMAS DE EMPRESA QUE CONTRATA SEGURO DE VIDA SON DEDUCIBLES SI LA SUMA ASEGURADA RECAE EN BENEFICIO DE LA PROPIA FIRMA.**

En oficio No. HIR-300-1.898 de 24 de diciembre de 1964, la Administración General, expuso:

“Es deducible para la empresa que

contrata el seguro de vida la deducción de los pagos ocasionados por las primas de dicho seguro a condición de que cumpla el siguiente presupuesto: que la su-



ma asegurada por medio de la póliza, recaiga en beneficio de la firma que

toma el seguro y no sobre ninguna otra persona”.

**10. RENUNCIA DE DERECHOS SUCESORALES A FAVOR DE OTRO HEREDERO NO CONSTITUYE SINO TRANSFERENCIA PATRIMONIAL Y NO CAUSA GRAVAMEN.**

Planteado este punto en consulta, la Administración General, por oficio No. HIR-300-1.915 de 29-12-1964, absolvió la consulta en los siguientes términos:

“La renuncia que los coherederos de la señora XX (1) han hecho a su favor de las cuotas partes que en dicha herencia les correspondían, corresponde, según criterio de esta Administración, a una cesión de bienes patrimoniales, no gravable en consecuencia por el impuesto sobre la renta según nuestra Ley impositiva sobre la materia, sino por la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y otros ramos de la Renta Nacional, pues el traspaso de bienes sucesorales constituye un traslado de capital y no una obtención de rentas.

El anterior criterio de esta Administración está basado en la sentencia de la Corte Federal de fecha 6-8-57 en la cual se asienta: “Que el pago del Impuesto sobre Sucesiones, es un impuesto sobre el capital; mientras que el impuesto sobre la renta sólo grava el enriquecimiento y nunca el capital”. (Juris-

prudencia del Impuesto sobre la Renta, páginas 327 y siguientes).

Asentado lo anterior, carece de interés fiscal para el impuesto, determinar si la figura jurídica corresponde a la calificación de donación, ya que este caso también cae fuera del campo impositivo del impuesto sobre la renta, lo mismo que sobre la prescripción de los derechos fiscales, ya que para este último no existen tales derechos.

En cuanto a la última cuestión planteada, necesidad de la presentación del certificado de solvencia, para su protocolización ante la Oficina correspondiente del Registro Público, es opinión de esta Administración que sí es necesaria e indispensable la presentación del aludido certificado, ya que la cesión de los derechos hereditarios a favor de uno solo de los comuneros configura el caso previsto en el ordinal segundo del artículo 74 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, puesto que esta cesión de los derechos forzosamente acarrea la disolución de la comunidad sucesoral.

N. de R. (1) Se omitió el nombre.

11. **DECLARACION ESTIMADA: SOLO PARA EMPRESAS QUE EN EL EJERCICIO ANTERIOR OBTENGAN RENTAS SUPERIORES A BS. 200.000.**

La Administración General, en Oficio No. HIR-300-1.916, de 29-12-1964, expuso:

“A los fines previstos en el artículo 8º del Decreto No. 580 de fecha 30 de junio de 1961 y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relativo a la obligación de presentar la declaración anual definitiva, los titulares de rentas gravadas en el Capítulo IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta (beneficiarios de rentas industriales, comerciales y otros enriquecimientos), deberán

presentar dentro de los quince días siguientes al primer semestre de cada ejercicio anual, una declaración estimada de tales enriquecimientos correspondientes a su ejercicio anual en curso, siempre que en el año anterior hayan obtenido rentas netas de igual categoría superiores a doscientos mil bolívares (Bs. 200.000,00)...”

En consecuencia, dando el debido crédito a lo dicho en su escrito sobre la pérdida sufrida en el año inmediato anterior, no está esa empresa obligada a presentar la declaración estimada a que hace relación el citado Decreto.”

12. **INTERPRETACION DEL NUMERAL 7º DEL ARTICULO 3º DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

“Preceptúa el ordinal 7º del artículo 3º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su parte final, después de haber declarado como exonerables por el Ejecutivo Nacional los enriquecimientos netos de las Instituciones que en el texto del numeral se mencionan, que:

“No serán exonerables los enriquecimientos que obtengan las mismas en actividades distintas de las que le son propias”.

A juicio de esta Administración debe

interpretarse como intención del legislador al asentar la salvedad anotada en el texto transcrito, que se debe entender por “actividades distintas de las que le son propias”, aquellas que se apartan de las de los estatutos que rigen y encausan su funcionamiento. Estas actividades enmarcadas en el artículo 20 del Código Civil como objeto de utilidad general son el artístico, científico, literario, benéfico o social (Subrayado nuestro). Es indudable que las actividades de esa Fun-

dación de acuerdo con lo expresado en su escrito de solicitud de exoneración de fecha.....N (1) son de carácter benéfico y social, por consiguiente, mientras sea actividad de la fundación, el “mantenimiento mediante cuidados médicos, alimentos, vestidos y educación, a niños pobres que reciben albergue en el Centro X (2) “es incuestionable que los enriquecimientos cuyo destino sea el cumplimiento de esta actividad benéfica y social no pueden constituir “actividad distinta”.

- N. de R. (1) Omitido
- (2) Omitido
- (3) Omitido

### 13. CALIFICACION DE INTERESES Y ALQUILERES.

Oficio No. HIR-300-31 de 11 de enero de 1965.

“1º—Intereses sobre facturas no canceladas en su debida oportunidad.

Estos intereses deben ser declarados en el ejercicio en que se causan, en el renglón correspondiente a otros ingresos de carácter mercantil, ya que originándose de una operación mercantil —causa principal— su consecuencia —efecto accesorio— deberá corresponder al mismo origen.

2º—Alquiler de un pequeño local que

En consecuencia, esta Administración, prestando la debida fe a lo aseverado en su escrito de que el beneficio resultante de la operación financiera descrita en su escrito del.....SS (3) será íntegramente dedicado a la finalidad y los propósitos benéficos, culturales y sociales de la Fundación, tiene que concluir que estos beneficios deben quedar incluidos entre los exonerados del impuesto sobre la renta según Resolución de fecha 18-2-63, distinguida con el No. HIR-330-561”.

forma parte del edificio donde funciona el negocio.

Corresponde la calificación de esta renta al Capítulo II de la Ley de Impuesto sobre la Renta —Impuesto sobre la Renta del Capital inmobiliario— y no al Capítulo IV —impuesto sobre beneficios industriales y comerciales y otros enriquecimientos—, debido al ordenamiento legal que sobre calificación de las rentas por su origen, prescribe la Ley de la materia, al incluir la renta proveniente de alquileres o sub-alquileres en el referido Capítulo”.

**14. PATRIA POTESTAD: QUIEN LA EJERCE DEBE INCLUIR ENTRE SUS RENTAS LAS DE LOS MENORES.**

Oficio No. HIR-300-17 de 7 de enero de 1965, suscrito por el Administrador General:

“Como consecuencia de las disposiciones del Código Civil sobre el usufructo a que tiene derecho el padre o la madre que ejerza la patria potestad, especificadas en los artículos 272 y 273 ejusdem, esta Administración tiene establecido como criterio sobre la materia lo siguiente:

Corresponde al padre, y en su caso a la madre, si es ésta quien ejerce la patria potestad, incluir como renta propia la de sus hijos menores que constituya usufructo legal, y cuando de

acuerdo con el artículo 273 del citado Código estas rentas no estén sometidas al usufructo legal, de acuerdo con el numeral 1º del artículo 2º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, está en la obligación, como representante de sus hijos menores, el padre o la madre que ejerza la patria potestad de hacer la declaración de dichas rentas.

En consecuencia, si la renta asignada en la partición de bienes corresponde a un usufructo legal, debe su representada declararlas como suyas, y en caso de que no correspondan a esta calificación en virtud del artículo citado en segundo término, deberá declararlas como representante de sus hijos”.

# *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. 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. 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. 5: 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. Sociedad a Traposos. Caracas.

---

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Rafael Pizani, Dr. Ramón J. Velásquez, Dr. J. G. Sarmiento Núñez, Dr. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Corrales Sánchez, Dr. José Mucl Abraham, hijo, Dr. Jesús Noguera Mora, Dr. Guillermo Fariñas, Dr. Manuel Simón Egaña, Dr. Jaime Morantes, Dr. José Andrés Octavio, Dr. Tulio Hernández Bitter, Dr. Oswaldo Padrón Amaré, Dr. Augusto Mendoza Bonilla, Dr. José Adolfo Jalmes y Dr. Jesús Herrera Villamediana.

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

**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.**



