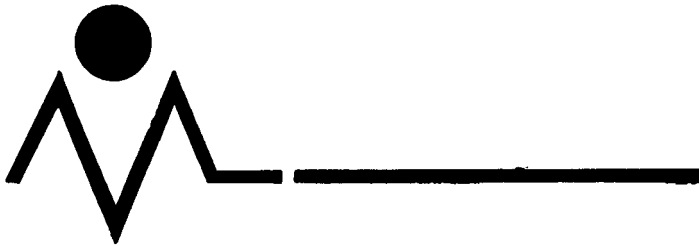


Revista de



**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.966**

*marzo
abril*



**CORPORACION INDUSTRIAL MONTANA
Y SUS EMPRESAS AFILIADAS**

Al Servicio de la Industria Nacional

Dr. J. A. Navarro Palacio

ABOGADO

AV. 2 (EL MILAGRO)

EDIF. PROFESIONAL, OF. 3

TELEFONO 66 79

MARACAIBO

Un Anuncio en la Revista Derecho Tributario tiene estas Características:

- PRIMERA:** **Es serio, discreto e individualizante:** La índole de nuestra Revista excluye la propaganda indiscriminada. Esto garantiza que su aviso se FIJE en las personas que lo lean y, asimismo, se sobre-entienda la seriedad de usted, de su firma o de sus productos.
- SEGUNDA:** **Permanece:** Nuestra Revista no se vende por números sueltos, porque constituye una colección. Va a suscriptores que todos los días la consultan y ven su anuncio, al contrario de lo que ocurre con un aviso en los periódicos o en una revista cualquiera, cuya efectividad desaparece con la actualidad del periódico o la revista.
- TERCERA:** **Va al público que a usted le interesa:** A usted le interesa que su anuncio lo lean quienes pueden ser sus clientes y nuestra Revista llega en todo el país a quienes pueden significar una extensión de la clientela o de los negocios de usted.
- CUARTA:** **Se reproduce:** Porque día a día mayor número de personas lo lee en la medida en que un mayor número de ellas adquiere nuestras suscripciones.
- QUINTA:** **Económico:** Nuestra publicación no es de naturaleza comercial y por ello estamos seguros de que ninguna otra puede ofrecerle algo más económico, con tan alto rendimiento.

Estudios - 1

Concursos en Programas Culturales por
Televisión y sus Consecuencias Tributarias



Dr. Marco Ramírez Murzi, Abogado.

Dentro del sistema cedular que consagra nuestro estatuto impositivo, el problema de calificar el origen de la renta es, sin duda, uno de los más difíciles y huidizos cuando se trata de establecer esquemas de carácter general. La diversificación de actividades económicas en nuestro mundo contemporáneo, es factor que incide en el hecho de que ese deslindamiento sea, cada vez, fuente de conflictos en la aplicación de la Ley. Las Televisoras Comerciales, por ejemplo, han inaugurado programas patrocinados por anunciantes, con características de competencia cultural, en los cuales juegan papel preponderante la destreza, la habilidad mental o los conocimientos generales adquiridos durante mucho tiempo, por las personas llamadas a tomar parte en ellos, quienes, por uno o varios aciertos, reciben recompensas o premios casi siempre consistentes en dinero. Muchas de estas recompensas alcanzan sumas elevadas y creemos que, hasta el momento, quienes las pagan han venido efectuando la retención correspondiente a ganancia fortuita, conforme a la tasa establecida por el Capítulo X de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, por tratarse de una actividad nueva en el país y, por tanto, de una nueva fuente de ingresos que hasta ahora, cuando se ha desarrollado la Televisión como gran industria, habíamos desconocido, vale la pena detenerse un poco a analizar su calificación desde el punto de vista tributario y, concretamente, para los efectos del impuesto cedular.

Nos vamos a permitir tomar como patrón el reglamento o las bases de uno de esos programas a que nos hemos referido:

Los interesados solicitan que se les invite. Una vez invitados pasan, por turno, ante su Director. Este les explica los detalles del mismo, les pone por delante una caja en la que hay varios sobres y en cada uno de ellos cinco tarjetas, cada una con cinco preguntas. Por cada pregunta que el invitado responda correctamente, la empresa patrocinante le entrega 100 bolívares. Las respuestas incorrectas no son pagadas y la recompensa que a ellas corresponde, por consiguiente, va siendo acumulada en un fondo común. En

caso de que el concursante o invitado responda correctamente las cinco preguntas, tiene, además, derecho a escoger una asignatura o materia de su preferencia y es invitado al siguiente programa. En este último se le formula una sola pregunta de la asignatura escogida y, si la responde correctamente, gana todas las sumas anteriormente acumuladas a causa de respuestas incorrectas de los anteriores participantes. Como puede observarse, el programa gira sobre los siguientes presupuestos:

- 1º) Ser invitado a él mediante solicitud del interesado.
- 2º) El participante no paga, ni arriesga, ni apuesta ninguna cantidad de dinero.
- 3º) Cada participante saca cinco preguntas y gana 100 bolívars por cada una de las que responda correctamente.
- 4º) Las sumas correspondientes a preguntas no contestadas o incorrectamente contestadas por los participantes, se van acumulando a un premio mayor.
- 5º) Quien conteste y gane lo correspondiente a las cinco preguntas generales, puede escoger una asignatura especial. Sobre ésta se le hace una pregunta en el siguiente programa y, en caso de que la responda correctamente, ganará la suma mayor acumulada.

Sólo hay un antecedente en lo que respecta a doctrina de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, acerca de un caso análogo. Se trata de la consulta evacuada por Oficio No. 60 de 24 de enero de 1958, posteriormente publicada en el Boletín del Impuesto sobre la Renta, No. 33, correspondiente al semestre enero a junio de 1958, páginas 50 y 51 y en el que, textualmente, se expresa lo siguiente:

“Una empresa publicitaria que opera en programas de radio y televisión, consultó a la Administración sobre la calificación que debe dársele a las rentas obtenidas por los beneficiarios de los premios otorgados como resultado de los concursos que hace públicos y en los cuales intervienen personas previamente seleccionadas por medio de pruebas en las que *“se verifica cuidadosamente el grado y madurez de los conocimientos del aspirante, así como su agilidad mental y capacidad de percepción”*. (Subrayado nuestro.) Aún cuando el consultante sugería ya la respuesta, la Administración estableció su criterio sobre el asunto en la forma siguiente:

“Analizado con la detención que merece el caso planteado por el citado programa de televisión son gravables conforme al Artículo 36 y su Parágrafo

único del Capítulo X de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir, que el gravamen es de diez por ciento (10%) único, y este monto debe retenerse en el momento del pago y enterarse a la Tesorería Nacional conforme a lo dispuesto por el Artículo 136 del Reglamento de la citada Ley, o sea dentro de los treinta (30) días a la fecha del pago”.

“En efecto, los premios a que se contrae su consulta, son “análogos” a los otros premios pagados por Loterías e Hipódromos, pues si bien, una amplia ilustración y cultura son necesarias en los concursantes, estas condiciones lo son sólo con el fin de poder tomar parte en el concurso, pero la decisión final en el otorgamiento del premio queda subordinada al “azar”. Dicho de otro modo, debe resultar lógicamente cierto que, entre dos o más personas de igual instrucción que se les haga una pregunta deben dar la misma respuesta, pero si una de ellas no la responde acertadamente, ya sea por descuido, olvido o nerviosismo, sin duda que estas causas imprevistas constituyen el “azar” o causa “fortuita” que es el elemento esencial que tuvo en mente el legislador cuando se dedicó un Capítulo especial, el X de la Ley, a esa clase de “ganancias” o “enriquecimientos”, y reafirma dicha calificación el legislador en la parte final del Parágrafo primero del Artículo 1º de la Ley cuando dice, que los “ingresos” del Capítulo X son “enriquecimientos netos”. Si no fuere así como les expongo, sino que los premios del concurso fueran “ingresos” del Capítulo IV de la Ley, tendríamos también que admitir que se le hicieran “deducciones” a dichos ingresos, y entonces, ¿cuáles de las deducciones permitidas por el Artículo 12 podrían aducirse como necesarias a la producción de esa renta?; la respuesta sólo puede ser negativa. Por tanto les ratifico el criterio de que, los ingresos obtenidos por los concursantes a su programa “XX”, son rentas gravables conforme al Capítulo X de la Ley y el impuesto cedular y único del 10% debe retenerlo el que sea deudor en el momento de los pagos, y deberá enterarlo en la Tesorería Nacional (Banco Central) dentro de los treinta (30) días siguientes al pago”.

Desde la exposición de motivos a la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, en la Ley misma y en las posteriores, hasta la vigente, se han querido consagrar principios de justicia tributaria. Entre ellos, cuando el gravamen recae objetivamente sobre la renta, como es el caso del impuesto cedular, se dividió ésta en atención a las actividades que la generan y a los bienes que la producen. Para expresarlo de otra manera, la Ley de Impuesto sobre la Renta ha establecido tasas diferenciales en cuanto a las rentas de capital, a las del trabajo y a las que participan de uno y otro factores o rentas mixtas. De lo anterior, queda muy claro que nuestros legisladores y comentaristas han precisado tres grupos cedulares. Las rentas de capital, como su nombre

lo indica, son obtenidas sin la intervención de la capacidad humana aplicada a esa finalidad. A este tipo, corresponden aquéllas a las cuales se refieren los Capítulos II (cédula inmobiliaria) o III (cédula mobiliaria). El segundo tipo es fácil encontrarlo en el Capítulo VII (cédula profesional) y el tercero en el Capítulo IV (cédula comercio-industrial). Se ha buscado imponer tasas más altas a las rentas de capital o perezosas, más bajas a las rentas de trabajo, e intermedias a las rentas mixtas, como elemental equilibrio de justicia fiscal. De lo anterior puede comprenderse por qué en lo que respecta al gravamen de la renta a que se refiere el Capítulo X de la Ley (ganancias fortuitas) se haya aplicado una tasa más elevada: las ganancias fortuitas no dependen de los conocimientos, la cultura, la destreza o el trabajo humanos y, por otra parte, no suponen el empleo o riesgo de capital que guarde proporción económica con el resultado imprevisto que pueda ocurrir como consecuencia del azar.

El Artículo 36 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, preceptúa que “Estarán gravados con el impuesto del 30% los premios de Lotería, de Hipódromos y demás ganancias de análoga naturaleza”. Sin adentrarnos en explicaciones que alargarían innecesariamente este trabajo, del Artículo citado se evidencia que la Ley grava en la cédula de ganancias fortuitas a las rentas obtenidas en virtud de los llamados contratos aleatorios y los actos de análoga naturaleza, o sea, que no estén previstos o enunciados por ella pero que, sin embargo, tengan una naturaleza análoga. Es bien sabido, como dice Planiol, que el contrato aleatorio es un convenio recíproco cuyos efectos, en cuanto a las ventajas y a las pérdidas, sea para una o más de ellas, depende de un suceso incierto. Nuestrá Ley no ha empleado de manera muy técnica la palabra “Fortuito”. Pero “Fortuito” o “Azar” o la ocurrencia de un suceso incierto, son identificables en cuanto al hecho que se propuso señalar el legislador como *determinante* en la obtención de la renta neta gravable contemplada en el Capítulo X. Todos los contratos o actos jurídicos cuya naturaleza es aleatoria tienen una característica común: como efecto del contrato o acto jurídico realizado, una de las partes se convierte en acreedora. Ejemplo de este aserto lo encontramos en el juego, la apuesta, o su modalidad de la lotería. Es decir: mediante la inversión que hace una de las partes, la postura o el pago, si luego, al ocurrir un hecho aleatorio, fortuito o inopinado, este hecho decide en su favor lo apostado, jugado o invertido, a su favor surge, asimismo, una acreencia por el total de lo jugado o apostado o, lo que es igual, las ganancias fortuitas, implican, desde este punto de vista, que ellas sean el producto de una inversión de capital sujeta enteramente a un resultado de azar en el que de ninguna manera participan la habilidad humana, los conocimientos, el esfuerzo

o la capacidad de trabajo sino que, por el contrario, la decisión está determinada por factores completamente extraños y vinculados a la casualidad.

Sería un grave error jurídico y una innegable injusticia pretender que quien participa en un concurso de conocimientos, de habilidad humana o de cultura general, y gana un premio por haber sobresalido, dentro de la competencia en cuestión y en alguna de las facultades inherentes al hombre mismo, estuviera obteniendo una ganancia fortuita, cuando justamente tales ganancias se caracterizan, como ya lo hemos explicado, por la ocurrencia de un hecho inopinado en el que no participa quien apuesta, juega, o está a la expectativa de su resultado. Tampoco todas las personas pueden participar en un concurso de esta índole o ganar premios quienes no respondan correctamente las preguntas que se les formulan. Afirmar que esas preguntas están sujetas al azar, porque se extraen de una caja donde hay más sobres con preguntas, es muy distinto a aceptar que el azar sea el *determinante* de la ganancia porque, de ser ello así, tendríamos que llegar a la forzosa conclusión de que todos los actos humanos están sujetos al azar y de que todo rendimiento económico está sujeto al azar. Sin duda, que 'azar' hay en muchos actos humanos. Sin duda, también, que en las operaciones mercantiles, en las mismas valorizaciones y hasta en el ejercicio profesional, juega papel innegable este factor. Pero lo importante es que él no es el *determinante* en las ventajas obtenidas sino que ellas obedecen a la capacidad del hombre, a situaciones económicas concretas, a la ley de la oferta y la demanda, al estudio, a la consagración, etc. No obstante, en el problema a que nos referimos, obsérvese cuidadosamente que no bastaría el azar de extraer un sobre o varios sobres para determinar la existencia de un premio, porque allí no hay ningún sobre premiado. Es entonces cuando juegan un papel *determinante* la cultura, la destreza o los conocimientos, los que, en no pocas ocasiones, habrán necesitado esfuerzo y tiempo considerables de estudio y preparación. Por ello, los premios obtenidos durante un concurso cultural como aquellos a que se contrae el caso presente, nunca tienen o podrían tener naturaleza análoga a las ganancias fortuitas obtenidas por concepto de Hipódromos, Rifas o Loterías, y definitivamente nos parecería antitécnico, injusto y desacertado, tratar de incorporar una renta, para los efectos del gravamen respectivo, en la cédula en cuyo texto, a simple vista, pudo haber parecido más bien ubicarla.

Habiendo concluido que los premios obtenidos en concursos de habilidad, cultura, etc., que se transmiten por Televisión, no pueden encajar, porque corresponden a una naturaleza diferente, en la cédula de ganancias fortuitas, se impone hallar la cédula a que pertenecen o la tasa que les corresponde.

Tomando en cuenta que el caso planteado lleva consigo por parte del concursante el ejercicio de una actividad o trabajo de carácter intelectual, no sujeto a dependencia o subordinación, lo más lógico sería recurrir al Capítulo VII de la Ley contentivo de la cédula que grava los beneficios de profesiones no comerciales. El Artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente establece: “estarán gravados con el impuesto de 2% los enriquecimientos netos *que provengan del ejercicio de profesiones no comerciales*”. El diccionario de la Real Academia de la Lengua define el vocablo profesión como acción y efecto de profesar, y agrega: empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente. El mismo diccionario define el verbo profesar como “ejercer una ciencia, arte, oficio, etc.”. Por su parte, el verbo ejercer es definido como “practicar los actos propios de un oficio, facultad, virtud, etc.”, y se trae como ejemplo la oración es “abogado pero no ejerce”. De lo dicho queda muy claro que ejercer una profesión es realizar las actividades que a ella misma se refieren. La profesión, ocupación u oficio, hacen presumir la existencia de un conjunto de conocimientos de carácter especial que facultan a quien los posee precisamente para el ejercicio de esa actividad. Asimismo, el ejercicio de una profesión, ocupación u oficio, implica cierta dedicación de la persona a realizar actividades de una misma índole y de manera más o menos permanente y pública. Un médico, por ejemplo, supone a una persona que ha adquirido un nivel de conocimientos que la capaciten para el desempeño o el ejercicio de la medicina como profesión. Las actividades provenientes del ejercicio de esa profesión producirían una renta gravable en la cédula que hemos mencionado. Pero si ese mismo médico no ejerce públicamente su profesión sino que, por el contrario, presta servicios a un organismo de carácter público o privado, bajo una relación de dependencia, los sueldos que perciba de esa actividad ya no serían gravados en la misma cédula. Como conclusión podríamos decir que el artículo mencionado de la Ley grava los enriquecimientos netos provenientes del ejercicio de profesiones no comerciales, siempre y cuando el ejercicio que los produce *sea libre, público, y no esté sujeto a una relación de subordinación o dependencia*. El Artículo 116 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala la materia gravable en el Artículo 28 de la Ley y entre ella menciona: los honorarios que perciban en el ejercicio de su profesión las personas autorizadas para prestar servicio en virtud de título otorgado legalmente; los estipendios que perciban los escritores, artistas y deportistas; los beneficios obtenidos por personas que ejerzan otras profesiones u oficios en nombre propio; los estipendios que perciban los contribuyentes de este capítulo o sus herederos por la cesión de derechos de propiedad intelectual, aun cuando dichos estipendios tengan la forma de regalía; *los premios en dinero*, acordados a los contribuyentes de

este capítulo *por virtud de su actividad profesional*; (nuestro), los premios que obtengan los propietarios de caballos por los éxitos de éstos; y los beneficios de los institutos docentes privados. Obsérvese que cuando el artículo del reglamento cuyos ejemplos hemos transcrito, señala la materia gravable en la cédula de profesiones no comerciales, siempre se refiere al desempeño de actividades que implican dedicación y casi habitualidad. Es más: cuando en tal materia incluye premios en dinero, lo hace bajo la condición de que tales premios sean otorgados a los contribuyentes del capítulo, *por virtud de su actividad profesional*. No hablan la Ley y el Reglamento de los premios que se obtengan en virtud de preguntas y respuestas, de carácter general y no profesional, realizadas, además, en forma puramente ocasional. No nos sería dable pensar que quien recibe un premio en un concurso de televisión en virtud de acertar en algunas preguntas de carácter general, casi siempre arbitrarias y que no involucran ni una técnica especial ni conocimientos científicos del mismo carácter, obtuviera el enriquecimiento como consecuencia profesional de participar en concursos. Dicha actividad, hasta el momento, no se conoce en Venezuela como una profesión u oficio. Por lo tanto, se impone descartar el hecho de que los enriquecimientos obtenidos a causa de un premio otorgado al participante en el programa de televisión a que se contrae el caso, puedan ser gravados en la cédula que hemos estudiado.

Revisadas las cédulas de que consta la Ley, a fin de gravar la renta por su origen, nos hallamos ante una situación cierta y concreta, como es la de que ella no incluye la actividad *intelectual y ocasional*, a que nos referimos. Sin embargo, el Ordinal 5º del Artículo 10, grava de manera expresa con el impuesto "sobre beneficios industriales y comerciales y otros enriquecimientos", *todo otro enriquecimiento, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación que no esté expresamente gravado en otro capítulo*. En virtud de la disposición citada, de carácter imperativo y supletorio, para en ella encajar los enriquecimientos cuyo gravamen no esté expresamente señalado, es forzoso aceptar que los obtenidos a causa de un premio otorgado en un concurso cultural, cuya participación en él es la realización de una actividad *intelectual y ocasional*, deben ser gravados con la tasa que corresponde a la cédula comercio-industrial. Pero queremos dejar muy claro que la aplicación de la mencionada tasa, no debe interpretarse, de ninguna manera, como la misma Ley lo contempla, en el sentido de que el origen de la renta sea de esa naturaleza o denominación.

Es un error afirmar, como alguna vez lo hizo la doctrina administrativa ya citada, que el enriquecimiento que nos ocupa en este trabajo no pueda gravarse con la tasa correspondiente a las actividades comercio-industriales, en

el caso de que no existan deducciones qué hacerle. La existencia o no existencia de erogaciones que la ley permita deducir, no determina la naturaleza de la renta misma. Por otra parte, pensamos que ha quedado en evidencia el hecho de que no porque se grave con la tasa que corresponde a esa cédula, la actividad debe ser comercio-industrial, sino que por mandato expreso de la propia Ley, el cual no se presta a otra interpretación diferente, cualquier renta que provenga de actividades no comprendidas ni calificadas por ella, debe gravarse con la tasa supletoria del Capítulo IV.

El legislador no pudo prever la ocurrencia de actividades nuevas, de manera precisa y terminante, que no estuvieran comprendidas en los grupos cedulares establecidos y en cada una de sus categorías. Hubiera podido dejar al intérprete, de acuerdo con el origen de esas rentas o con su posible ubicación dentro de esos grupos, la interpretación del propio texto de la Ley, en conformidad con el Artículo 1º de la misma, en el que se establece que “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”. No obstante, temeroso, tal vez, de las interpretaciones analógicas, en detrimento, un poco, si se quiere, de su calificación diferencial entre capital y trabajo, prefirió afectar los beneficios obtenibles por actividades no previstas cuando se elaboró el proyecto, con una tasa supletoria, aplicable a ellos, y que corresponde a una renta mixta.

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

Año II, Número 11, Vol. II, Marzo-Abril de 1966.

Sentencias - 1 al 6

1.—*DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. (SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA) DE 3 DE FEBRERO DE 1966. (CASO: DRAGADOS VENEZUELA C.A.).—QUE CONFIRMA LA No. 192 DE 19-11-63 DICTADA POR EL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*

PASAJES AL EXTERIOR: Deducción.

"A este respecto la Corte observa que, conforme a jurisprudencia invariablemente sostenida, los gastos causados por transporte de empleados de Venezuela para el exterior, y viceversa, sólo son deducibles en un cincuenta por ciento (50%) de su monto, como correctamente procedió la Administración al admitir la deducción en tal cuantía. Por tanto, se confirma esta actuación".

PRIMAS DE SEGUROS PAGADAS A EMPRESAS NO DOMICILIADAS EN EL PAIS, SIN RETENCION DE IMPUESTO.

"A este respecto la Corte considera que, conforme a lo dispuesto en el Párrafo Tercero del ordinal 8º del artículo 12 de la Ley de la materia, vigente durante los ejercicios reparados, "no se admitirá la deducción de sumas por concepto de primas de seguros pagadas a empresas no domiciliadas en Venezuela, cuando no se haya hecho la retención del impuesto cédular y complementario, de acuerdo con la reglamentación que se dicte".

Ahora bien, según aparece de las Actas Fiscales y de sus respectivos "Anejos", los pagos de las primas discutidas fueron efectuados por la contribuyente contra facturas de la A.I.U.C.A.; y la Administración rechazó su deducción por cuanto aquélla "no cumplió la condición de retener el impuesto".

Por tanto, si se tiene en consideración, como es obligado hacerlo, que las Actas Fiscales, conforme a la jurisprudencia ya tradicional, gozan de la presunción de la legalidad que ampara todos los actos administrativos y, desde luego, de veracidad de los hechos consignados en ellas, siempre que hayan sido levantadas por funcionarios competentes y con arreglo a las formalidades legales y reglamentarias pertinentes, correspondía entonces a la recurrente producir la prueba adecuada de su ilegalidad, a objeto de enervar sus efectos.

Tanto en su instancia administrativa, —a los fines de la reconsideración de las liquidaciones fiscales recurridas—, como en sus informes ante el Tribunal a quo y ante la Corte, la contribuyente ha alegado, en primer lugar, que la empresa aseguradora no es la A.I.U.C.A., a la

cual fueron canceladas las referidas primas, como lo asientan las Actas Fiscales, sino la N.U.F.I.C.C.A., de la cual aquélla, según dice, es intermediaria y representante; y, en segundo lugar, que, tanto una como otras empresas están domiciliadas en Venezuela; por lo cual la contribuyente considera no estar obligada a retener el impuesto que grava tales primas como rentas de la aseguradora y tener derecho, en consecuencia, a la deducción de las mismas para determinar su renta nega gravable.

Para demostrar tales alegatos, la contribuyente produjo las probanzas siguientes: a) en la instancia de la reconsideración administrativa, una carta privada, de fecha 27 de julio de 1961, dirigida a la Administración por el ciudadano E. C. D., quien dice proceder como Vicepresidente de la N.U.F.I.C.C.A., y por poder de la A.I.U.C.A., en la cual hace "constar que Dragados Venezuela C. A., se encuentra cubierta por (sus) pólizas de Responsabilidad Patronal UC-25090 y UC-28027 desde agosto 14, 1956 a la fecha"; b) ante el Tribunal a quo, otra carta privada, de fecha 20 de octubre de 1961, que le fuera dirigida por la misma persona antes mencionada, quien dice proceder, esta vez, como Vicepresidente de la A.I.U.C.A., en la cual expresa: "De acuerdo a su petición nos es grato manifestarle por la presente carta que la A.I.U.C.A., es el apoderado en Venezuela de la N.U.F.I.C. of P. Pa.; y que en el ejercicio de tal, contrató para la mencionada empresa, la cual está domiciliada en Venezuela e inscrita en el Ministerio de Fomento

bajo el N° 8, las pólizas de Seguros de Responsabilidad Patronal número Uc-25090 y Uc-25027 que ampara tal tipo de responsabilidad, a la empresa Dragados Venezuela C. A."; la citación de su remitente para su reconocimiento en su firma, lo cual le fue negado por el Sustanciador y con cuya negativa se conformó la recurrente; el testimonio de la misma persona, a los particulares de cuyo interrogatorio el testigo contestó afirmativamente; y copia certificada de la Resolución Ministerial por la cual se autorizó el funcionamiento en Venezuela, como empresa de seguros, de la firma N.U.F.I.C., C. A." y, c) ante la Corte, copia certificada de la Participación y Nota de Registro de la misma firma en el Registro Mercantil de esta Circunscripción.

Con relación a los alegatos que anteceden, observa la Corte que con la copia certificada de su inscripción en el Registro Mercantil, producida en esta instancia, la recurrente ha demostrado que la N.U.F.I.C.C.A., está domiciliada en Venezuela, a tenor de lo dispuesto en el artículo 354 del Código de Comercio.

Pero, habiéndose excepcionado en el sentido de que el contrato de seguro, fuente de la obligación de pagar las primas aquí cuestionadas, había sido celebrado por ella con dicha empresa y no con la A.I.U.C.A., como lo asientan las Actas Fiscales, la recurrente ha pretendido demostrar tal extremo con el testimonio singular, ya escrito, —en lo que se resuelve materialmente el contenido de las misivas mencionadas—, ya oral, de

una persona que dice ser directivo de una y otra empresas".

CONTRATO DE SEGURO: Prueba.

"A este respecto importa tener presente que, conforme a lo dispuesto en el artículo 549 del Código de Comercio, "el seguro se perfecciona y **SE PRUEBA por un DOCUMENTO público o privado que se llama póliza**"; por lo cual, como lo tiene establecido la jurisprudencia constantemente reiterada, el contrato de seguro, es en nuestro Derecho un contrato solemne, para cuyo perfeccionamiento y para la prueba de cuya existencia, es indispensable la forma documental o escrita, forma ésta, pues que resulta requerida no sólo **ad probationem**, sino, incluso, **ad substantiam, ad solemnitatem**.

En consecuencia, si la contribuyente ha alegado, en el caso de autos, que el contrato de seguro existía entre ella y la N.U.F.I.C., C. A., y no entre ella y la A.I.U., C. A., como lo estableció la Fiscalización, es claro que el testimonio producido para acreditar tal extremo resulta manifiestamente inconducente: bien ha podido aquélla exhibir a los Fiscales, o a la Administración, en su caso, la póliza respectiva, y haberse ahorrado las molestias del proceso, o, al menos, haberla traído a éste".

DOMICILIO DE COMPAÑÍAS: Su prueba.

"A este respecto la Corte observa, que, conforme a lo dispuesto en el artículo

203 del Código de Comercio, "el domicilio de la compañía está en el lugar que determina el contrato constitutivo de la sociedad; y a falta de esta designación, en el lugar de su establecimiento principal". Pero, como lo tiene establecido la Casación, "Es irrealizable la hipótesis de que falte la disposición contractual de domicilio, pues fijarlo expresamente en sus estatutos (y en su documento constitutivo) es obligatorio por mandato del artículo 213 (ordinal 2º) del Código de Comercio, determinación contractual que impide de modo absoluto que se tome en cuenta el domicilio legal, resultante de los artículos 203, última parte (ejusdem) y 28 del Civil, pues esas previsiones se han establecido precisamente para los casos en que, siendo permitida la omisión, no se haya establecido contractualmente" (Sent. de 23-3-49). Por manera que el domicilio de las compañías ha de acreditarse con su documento constitutivo.

No obstante, la única probanza producida por la recurrente en este sentido ha sido la testimonial del mismo E.C.B., quien, por lo demás, se limita a declarar que aquella firma "sí está domiciliada en Venezuela", sin expresar las razones de su dicho; por lo cual resulta igualmente inconducente.

No habiendo, pues, producido la recurrente la prueba legalmente idónea para demostrar la existencia del contrato de seguro con la empresa N.U.F.I.C., C. A., ni, en su defecto, el domicilio en Venezuela de la empresa A.I.U.C.A., y considerando correcta la actuación fiscal, puesto que fue practicada con base en la

contabilidad de la contribuyente, mediante el "examen de los libros, archivos y antecedentes" de la misma, por funcionarios competentes y con el cumplimiento de las formalidades respectivas, es obligado considerar que las Actas Fiscales que la contienen han conservado en el punto su propio mérito probatorio intrínseco; por lo cual se declaran procedentes estos reparos".

GASTOS: Su comprobación.

"Se advierte, con relación a estas partidas, que el artículo 67 de la Ley de la materia, entonces vigente, dispone: "Los contribuyentes están obligados a llevar, en forma ordenada y a exhibir a los funcionarios fiscales, los libros y registros que reglamentariamente se determinen y a adoptar normas de contabilidad especiales que del mismo modo se establezcan. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos". Y el artículo 12, ordinal 8º, *ejusdem*, autoriza a deducir de la renta bruta para obtener la renta neta gravable, entre otras empresas, "todos los demás gastos normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta".

Ahora bien, ningún comprobante de los gastos objetados por falta del mismo, ni prueba alguna de la normalidad o necesidad de los otros, ni siquiera un alegato, ha traído la contribuyente al expediente.

Examinados como han sido por la Corte, los encuentra correctamente formulados y de ahí que los confirme."

COSTAS: (1).

"Y, confirmada como ha sido en todas sus partes la sentencia apelada, se condena a la referida firma en las costas del recurso, de conformidad con los artículos 172, primer aparte, del Código de Procedimiento Civil (2), y 92, Parágrafo Unico (3), y 93 (4) de la Ley de Impuesto sobre la Renta." (5).

(1) Véanse: Revista de Derecho Tributario, No. 3, página 1; Revista de Derecho Tributario No. 6, páginas 36 y siguientes.

(2) C. P. C. Artículo 172: "A la parte que fuere vencida totalmente en un juicio o en una incidencia se la condenará al pago de las costas. Podrá, con todo, el Tribunal eximirla de ellas, cuando apareciere que ha tenido motivos racionales para litigar, sobre lo cual hará declaración expresa en la sentencia. No surtirá efecto la exención que no esté motivada, y en este caso, la parte totalmente vencida se entenderá condenada en las costas.

Se condenará en las costas del recurso a quien haya apelado de una sentencia que se confirme en todas sus partes.

Lo dispuesto en la primera parte de este artículo se entiende sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales".

(3) Artículo 92, Parágrafo Unico de la Ley de Impuesto sobre la Renta: "Declarada totalmente sin lugar la apelación, deberá imponerse al recurrente el pago del interés del 1% mensual sobre el total de la planilla objetada, computable a partir del último día del plazo concedido administrativamente para cancelarla.

El Tribunal solo podrá eximir de dichos intereses al apelante cuando a su

juicio hubiere motivos racionales para interponer el recurso, lo cual deberá hacer mediante exposición motivada en la misma sentencia".

(4) Artículo 93 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: "Para todo lo no previsto

en esta Sección regirán las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean aplicables".

(5) Por primera vez la Corte Suprema de Justicia se pronuncia expresamente sobre condenatoria en costas.

2.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—No. 310.—EXPEDIENTE No. 244. (CASO: VENEZUELA GULF REFINING COMPANY). DE 9-11-65, QUE DECLARA PARCIALMENTE CON LUGAR LA APELACION.*

SEGURO SOCIAL NORTEAMERICANO: Gasto extraterritorial.

"La erogación cuya deducción fue rechazada por los fiscales consiste en el pago hecho por la empresa recurrente para cubrir su cuota en la contribución establecida por la legislación norteamericana sobre Seguro Social, conforme a la cual según se evidencia de documento cursante en autos, los ciudadanos de los Estados Unidos de América empleados por patronos norteamericanos en países extranjeros o a bordo de buques o aeronaves registrados en el extranjero, están cubiertos por el Seguro Social. Igualmente los ciudadanos norteamericanos que trabajen en el extranjero para una subsidiaria extranjera de una Compañía norteamericana podrán estar cubiertos por la Ley de Seguro Social si la casa matriz celebra convenio con el Secretario de Hacienda para asegurar que las contribuciones del Seguro Social se paguen por todos los ciudadanos norteamericanos empleados en el extranjero por la subsidiaria extranjera.

De lo expuesto se desprende en forma

indubitable el carácter extraterritorial de los gastos correspondientes al pago de Seguro Social norteamericano. En efecto, la causa eficiente o determinante de dicha erogación, es la aplicación de un Estatuto legal extranjero que obliga a los patronos norteamericanos a dar cumplimiento a ciertas contribuciones establecidas por el Gobierno de los Estados Unidos de América. Es claro que la prestación de servicios por ciudadanos norteamericanos en actividades desarrolladas en Venezuela por compañías también norteamericanas es el presupuesto de hecho acogido por la Ley extranjera para la aplicación de la contribución destinada a Seguro Social, pero de tal circunstancia no puede sacarse la conclusión de territorialidad de la causa de la erogación. La causa determinante de la contribución para Seguro Social es el efecto de una Ley norteamericana aplicable a los ciudadanos norteamericanos en consideración a su nacionalidad cualquiera que sea el país extranjero en que presten sus servicios. Tampoco la circunstancia de que el monto del salario devengado por los norteamericanos en Venezuela sirva para fijar la

medida de la contribución para Seguro Social exigida por la Ley norteamericana, puede considerarse como demostrativa de la territorialidad de la erogación, porque el monto de la remuneración sería en todo caso la base de la contribución pero no su causa. Por lo expuesto, el Tribunal califica como causado, realizado y pagado en el extranjero el renglón correspondiente a egresos por concepto de Seguro Social norteamericano; resulta así que el gasto objetado por la fiscalización no cumple el requisito de haber sido hecho en nuestro país, como lo exigía el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1º de enero de 1956, aplicable al período investigado. Esta declaratoria hace innecesario entrar a analizar el punto de si los gastos en cuestión están suficientemente comprobados con las notas de débitos emitidas por la casa matriz. Por tanto se declara procedente este reparo fiscal".

GASTOS: Territorialidad.

"Ahora bien, determinadas así la naturaleza, causa y finalidad de los señalados gastos de Bs. 45.896,23, consideran los juzgadores que fueron hechos en nuestro país y que cumplen por consiguiente con el requisito de territorialidad exigido por el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al ejercicio investigado, pues dichas erogaciones fueron realizadas en ejecución de relaciones jurídicas de trabajo que surten sus principales efectos en Venezuela. La asignación hecha a cada trabajador para disfrutar de vacaciones en el exterior puede con-

siderarse como un complemento o correctivo de su remuneración por servicios prestados dentro del territorio nacional, por lo que la causación del gasto se operó evidentemente dentro de ese mismo territorio en virtud de cláusulas contractuales de trabajo, no obstante que los empleados como beneficiarios del egreso lo gasten en el exterior en el disfrute de sus vacaciones laborales, es decir, la erogación hecha por la empresa es territorial y solamente es extraterritorial el empleo o destino que los beneficiarios hacen de esas rentas obtenidas en Venezuela por efecto de sus relaciones contractuales de trabajo. En consecuencia, el presente reparo fiscal es improcedente por considerar el Tribunal que los gastos rechazados sí llenan la exigencia de territorialidad exigida por el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio intervenido. Así se declara".

PASAJES AL EXTERIOR: Monto deducible.

"En lo referente a la partida de Bs. 48.568,28, correspondiente, según expresa la apelante en sus informes, por una parte al 50% y por la otra al total del valor de pasajes aéreos suministrados a un grupo de empleados, todos con la finalidad de pasar vacaciones en el lugar donde estaban domiciliados cuando fueron contratados, el Tribunal encuentra que ya este órgano jurisdiccional cuando funcionaba con el nombre de Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta ha sentado jurisprudencia sobre la problemática en estudio, al establecer la doctrina de que

sólo el cincuenta por ciento del valor de los pasajes al exterior o viceversa debe considerarse territorial y por ende deducible de la renta bruta para la determinación de la renta neta. En efecto, en sentencia 322 del 25-4-51, al resolver sobre un caso de deducibilidad del valor de pasajes de funcionarios de una empresa en viaje al exterior y viceversa, la expresada Junta se pronunció en el sentido siguiente:

“Considera la Junta que, aunque el gasto fué “pagado” en su totalidad en el país, no fue en cambio “causado” íntegramente dentro del territorio nacional, ya que corresponde al pago de un servicio de transporte realizado parte en Venezuela y parte en el exterior; es evidente que la condición que requiere la Ley de que el gasto “sea hecho en el país no puede referirse al lugar en que se efectúa el pago, sino al lugar en que se causa dicho gasto. La Junta resuelve el caso presente considerando que el 50% de estos gastos corresponde a gastos hechos en el país y el otro 50% a gastos efectuados en el exterior, de una manera análoga, a la que el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece para ubicar los ingresos brutos de las empresas de transporte internacional y por transportes de y para Venezuela”.

El caso que nos ocupa es similar al resultado por la citada jurisprudencia cuyas razones este Tribunal acoge y reitera, y en consecuencia resuelve que debe mantenerse inalterable, por ajustarse a la citada jurisprudencia la actuación de la Administración General del Impuesto sobre la Renta mediante la cual sólo admitió la deducción del 50% del valor de los pasajes suministrados a los empleados de la empresa, ya que respecto a las partidas de 360,00; 381,60; 161,52; 515,25;

y 386,41 dólares E.U.A., las cuatro primeras respaldadas por los comprobantes 2-17-10 y la última por el comprobante 4-13-7 en las referencias contenidas en el sub-anexo 27 de la correspondiente acta fiscal, relativas dichas sumas al total del costo de los pasajes suministrados por la empresa a los empleados W.R.T., M.V. F.W., R.F. y I.S.; respecto de estas partidas observa el Tribunal que aun cuando en verdad la fiscalización originalmente incluyó entre los gastos de viaje cuyo monto fue reparado en su totalidad, posteriormente la Administración General del Impuesto sobre la Renta, por vía de reconsideración administrativa, reconoció y admitió la deducción del 50% del costo de los indicados pasajes, tal como aparece tanto del Memorandum N° 61, del 18-5-60, como del informe fiscal del 4 de abril de 1960, que constan en autos (folios 8 al 14 del expediente), resultando en esa forma improcedente el alegato traído por la apelante en el sentido de que dentro de la cantidad de Bs. 48.568,28 está incluido el total del valor de los pasajes suministrados a los empleados anteriormente mencionados. Así decidido no es necesario entrar a analizar las diferentes partidas que constituyeron el reparo fiscal en relación con las producidas por la apelante en su escrito de promoción de pruebas y en el informe de los expertos contables.”

GASTOS: Territorialidad; Comprobación.

Como queda dicho, la disidencia de la apelante respecto a la suma impugnada bajo el sub-anexo 28 del acta fiscal

Nº 1, relativa al año de 1956, quedó limitada a la cantidad de Bs. 4.316,39; pero es necesario precisar que la Administración del Impuesto, por vía de reconsideración administrativa, excluyó del reparo las partidas siguientes, por tratarse de gastos realizados en el país: comprobantes 2-31-1 y 11-18-28, por 396,15 y 360,14 dólares E.U.A. que al cambio de 3.09 por dólar, representan la cifra de Bs. 2.336,94, que se refiere, según aparece de los documentos contentivos de dicha reconsideración, cursante en autos, a "gastos hechos en el país en relación de la Feria Exposición de Ciudad Trujillo". Estas partidas excluidas del reparo, no forman parte naturalmente de la presente litis, ni en consecuencia, respecto de ellas habría materia sobre qué decidir, no obstante, por haber sido incluídas en la experticia contable promovida por la recurrente, deben en consecuencia excluirse del total de Bs. 4.316,39 a que según la apelante ascienden los gastos realizados por ella en el país e impugnados por la fiscalización y discriminados en el su-anexo Nº 28, así se declara, quedando por tanto reducido el reparo a la cantidad de bolívares 1.979,45.

Hecha la anterior observación, el Tribunal encuentra que la indicada suma de Bs. 1.979,45, según se desprende del dictamen rendido por los expertos que obra en autos (página 107 del expediente), está constituida por las partidas de 132,10; 126,10; 256,30 y 126,10 dólares E.U.A., haciendo un total de 640,60 dólares, que al cambio de Bs. 3,09 por dólar equivalen a la cantidad de Bs. 1.979,45.

Las indicadas sumas en moneda extranjera aparecen respaldadas, según el informe de los expertos contables, por los comprobantes 2-19-49; 2-19-50; 8-3-141 y 8-3-142, que son los mismos a que se contrae el informe rendido por el ciudadano O. B., fiscal de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, en el cual se deja constancia de que la empresa E.W. S. & Co., beneficiaria de dichas entidades, está domiciliada en Venezuela (folio 14 del expediente).

Cabe observar que el dictamen rendido por los expertos, demuestra que la cantidad de Bs. 1.979,45, "corresponde a gastos por trabajos realizados sobre Bienes de la Compañía en Puerto La Cruz y efectuados por Representantes en el país de la Empresa que prestó estos servicios"; tal aseveración de los expertos, a juicio de este Tribunal, desvirtúa las razones traídas por la fiscalización para rechazar la deducción de las citadas partidas como gastos realizados en el exterior puesto que ellos se refieren a erogaciones efectuadas en virtud de trabajos realizados sobre bienes que la empresa tiene en Venezuela. En cuanto a la objeción fiscal de insatisfactoria comprobación, el informe de los expertos deja constancia de que los señalados gastos están amparados por las facturas Nos. 20-174, 20-143, 20-571 y 20-568 de E.W.S. & Co., dejando así demostrado la recurrente que no se trata de notas de débito emitidas por la G.O.C. Por todas las razones que anteceden, el Tribunal declara que el presente reparo fiscal de Bs. 1.979,45 es improcedente".

GASTOS NORMALES Y NECESARIOS.

La fiscalización impugnó las partidas que anteceden porque apreció que no cumplían con el requisito de necesidad para la producción de la renta, a que se contrae el artículo 16 de la Ley de la materia. Al respecto juzgan los sentenciadores, en acuerdo con jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, sentada al decidir un caso semejante al de autos (sentencia del 25-5-64), que los egresos indicados bajo los ordinales 8º, 12º y 13º antes señalados, pueden muy bien relacionarse con la propaganda de la empresa, con sus relaciones sociales, y que dentro de límites de moderación, como es el caso de autos, pueden catalogarse como

gastos generales normales y necesarios y en consecuencia deducibles a los fines de la determinación de la renta neta gravable. Así se declara, quedando de esa manera reformado el reparo fiscal al admitirse la deducción de las señaladas partidas, cuyo monto asciende a bolívares 1.772,00.

Iguals razones militan en favor de la procedencia de la deducción de Bs. 200,00 erogados por la apelante como "donación a la Junta Pro-Festejos de las fiestas patronales de Puerto La Cruz", reparados como gastos no necesarios en el sub-anexo N° 33, esa partida, como queda dicho, es deducible a los fines de la determinación de la renta neta gravable de la apelante. Así se declara".

3.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—No. 311.—DE 11 DE NOVIEMBRE DE 1965. (CASO: THE COLON DEVELOPMENT COMPANY LIMITED).—DECLARA SIN LUGAR APELACION.

GASTOS DEDUCIBLES:

"La Ley aplicable por su vigencia temporal al caso de autos, es la del 12-11-48; este Estatuto exigía que los gastos generales, para ser admitidos como deducción debían cumplir los siguientes requisitos concurrentes: a) que fueron normales; b) que fueron necesarios; c) que se hubieran hecho en el país; y d) efectuados con el objeto de producir la renta.

De tales requerimientos la fiscalización ha considerado que los gastos reparados no cumplen con la exigencia le-

gal de necesidad para la producción de la renta por tratarse de desembolsos para "agasajos y fiestas diversas". La propia recurrente conviene en informes que se trata ciertamente de gastos para bebida, fiestas, agasajos para deportistas, refrescos para jugadores, etc". y que en consecuencia deba atribuírseles la condición de "propaganda" de la empresa, y por lo mismo deducibles según lo decidió la Corte Federal en Sentencia del 21-12-60. El Tribunal considera que las partidas de gastos constitutivos del reparo fiscal no pueden ser englobadas dentro de las previsiones del artículo 83 del Reglamento

de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al caso en estudio o sea el dictado el 5 de abril de 1949, conforme a cuyo texto, las deducciones en él aludidas, entre ellas los gastos generales, "deben limitarse a lo estrictamente necesario para los fines del comercio, industria o negocio". Esta norma reglamentaria no hace más que desarrollar cabalmente el espíritu, propósito y razón de la disposición

de la Ley de la materia contenida en el ordinal 1º del artículo 11, antes mencionado. Los gastos reparados no guardan, a juicio de este Tribunal, relación con las operaciones de la empresa, cuya renta en nada ha dependido directamente de aquellas, por lo que no pueden ser consideradas sino como liberalidades no deducibles a los fines de la determinación de la renta neta."

4.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—No. 312.—DE 15 DE NOVIEMBRE DE 1965. (CASO: RAFAEL H. WITTMER JUNG).—DECLARA PARCIALMENTE CON LUGAR LA APELACION.

GASTOS: Su comprobación.

"La comprobación de los gastos en materia tributaria, se ha venido repitiendo en jurisprudencia y en doctrina administrativa, debe hacerse de manera fehaciente e indubitable por medios idóneos y legales, ya que los comprobantes tienen por objeto demostrar la sinceridad de las partidas que acreditan y son además la mayor garantía de seguridad con que cuenta el Fisco Nacional frente a las pretensiones de deducibilidad de los contribuyentes.

En el caso de autos el apelante durante el proceso investigativo fiscal, ni en ningún otro momento ante este Tribunal, comprobó por cualquiera de los medios probatorios establecido en nuestro ordenamiento procedimental, que tales mejoras tienen el costo por él asignado, faltando por tanto un elemento esencial para su deducibilidad, por lo cual los juzga-

dores estiman correcto el reparo fiscal y así se declara".

MEJORAS: Prueba por título supletorio.

"En cuanto al segundo punto cuestionado al acoger la Administración General del Impuesto sobre la Renta, como única base para el justiprecio de las mejoras por concepto de construcción de una casa quinta, el valor estipulado por la Dirección de Obras Municipales, según permiso N° 7272-C, de fecha 15-2-50, en ausencia de comprobantes, no ha hecho sino ser consecuente con el criterio varias veces sostenido por la extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, que al respecto, según sentencia N° 409 del 5-12-52 dijo lo siguiente:

"El título supletorio no tiene otro objeto que el de probar la propiedad del inmueble, sin que el valor que se hace constar en el mismo tenga mayor alcance que

el de una simple estimación hecha por el propio interesado, no pudiendo servir de base para la determinación de la renta obtenida, la cual debe basarse en datos correctos que demuestren el costo real y no en una mera estimación hecha por el propio contribuyente. El Fiscal tomó como costo de la construcción del edificio vendido, el que aparece presupuestado por el mismo contribuyente ante la Ingeniería Municipal, basado en que los datos que se presentan ante este organismo oficial, deben corresponder a datos fidedignos. Ahora bien, observa la Junta que de haber existido algún error en el cálculo de dicho presupuesto, el contribuyente tendría que demostrarlo mediante una correcta contabilidad y la presentación de los comprobantes respectivos; por el contrario no aparece en autos, que el contribuyente haya demostrado en forma alguna que el precio presupuestario ante la Ingeniería Municipal no corresponde al costo real de adquisición. Por estas razones, la Junta encuentra procedente el costo determinado por el Fiscal, y en consecuencia conforme la utilidad bruta demostrada".

El apelante produjo, junto con sus conclusiones escritas de Informes, un título supletorio expedido por el Tribunal Primero de Primera Instancia en lo Civil de la Primera Circunscripción Judicial, con fecha 29-10-54, por medio del cual pretende desvirtuar el precio fijado por la investigación fiscal en el acta respectiva, del inmueble a que nos venimos refiriendo.

La validez jurídica de un título su-

pletorio se extiende únicamente a establecer un principio de prueba del derecho de propiedad sobre la cosa, por tanto, aparte de otras consideraciones, resulta improcedente en todo caso, por contrario a derecho admitirlo, dentro del campo tributario fiscal, como medio idóneo para comprobar los gastos realizados a título de mejoras de un inmueble, como lo pretende el contribuyente, en el caso de autos.

No existiendo comprobantes, el fiscal se vio en el caso de recurrir a otras fuentes de información para saber cuál había sido el costo de las mejoras de los inmuebles vendidos, ateniéndose a los registros existentes en las oficinas de Ingeniería Municipal, donde se estipula un valor estimativo adecuado a las circunstancias, tomando en cuenta la responsabilidad del profesional que junto con el propietario firman la solicitud de permiso y también la seriedad que se supone debe acompañar la tramitación de los actos administrativos, con más razón cuando esos son una función de orden público, de enorme importancia para la colectividad.

La fijación del costo de las mejoras, en el caso de autos, revistió, en fuerza de las circunstancias, naturaleza excepcional pero se justifica su aplicación, de conformidad con las normas estatuidas en la propia Ley y su Reglamento, de modo que no existen fundamentos de orden legal o procedimental que hagan viable su impugnación. Por tanto este Tribunal considera correcto el reparo fiscal. Y así lo declara".

5.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*—No. 313.—*DE 3 DE NOVIEMBRE DE 1965.*
(CASO: *VENEZUELA GULF REFINING COMPANY S. A.*).—*DECLARA PARCIALMENTE CON LUGAR APELACION.*

GASTOS EXTRATERRITORIALES:
Seguro Social Norteamericano.

"La erogación cuya deducción fue rechazada por los fiscales consiste en el pago hecho por la empresa recurrente para cubrir su cuota en la contribución establecida por la legislación norteamericana sobre Seguro Social, conforme a la cual se evidencia de documento cursante en autos, los ciudadanos de los Estados Unidos de América empleados por patronos norteamericanos en países extranjeros o a bordo de buques o aeronaves registrados en el extranjero, están cubiertos por el Seguro Social. Igualmente los ciudadanos norteamericanos que trabajen en el extranjero para una subsidiaria extranjera de una Compañía norteamericana podrán estar cubiertos por la Ley de Seguro Social si la casa matriz celebra convenio con el Secretario de Hacienda para asegurar que las contribuciones del Seguro Social se paguen por todos los ciudadanos norteamericanos empleados en el extranjero por la subsidiaria extranjera.

De lo expuesto se desprende en forma indubitable el carácter extraterritorial de los gastos correspondientes al pago de Seguro Social norteamericano. En efecto, la causa eficiente o determinante de dicha erogación, es la aplicación de un Estatuto legal extranjero que obliga a los patronos norteamericanos a dar cumpli-

miento a ciertas contribuciones establecidas por el Gobierno de los Estados Unidos de América. Es claro que la prestación de servicios por ciudadanos norteamericanos en actividades desarrolladas en Venezuela por compañías también norteamericanas es el presupuesto de hecho acogido por la Ley extranjera para la aplicación de la contribución destinada a Seguro Social, pero de tal circunstancia no puede sacarse la conclusión de territorialidad de la causa de erogación. La razón determinante de la contribución para Seguro Social es el efecto de una Ley norteamericana aplicable a los ciudadanos norteamericanos en consideración a su nacionalidad cualquiera que sea el país extranjero en que presten sus servicios. Tampoco la circunstancia de que el monto del salario devengado por los norteamericanos en Venezuela sirva para fijar la medida de la contribución para Seguro Social exigida por la Ley norteamericana, puede considerarse como demostrativa de la territorialidad de la erogación, porque el monto de la remuneración sería en todo caso la base de la contribución pero no su causa. Por lo expuesto, el Tribunal califica como causado, realizado y pagado en el extranjero el renglón correspondiente a egresos por concepto de Seguro Social norteamericano; resulta así que el gasto objetado por la fiscalización no cumple el requisito de haber sido hecho en nuestro país, como lo exigía el

artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958, aplicable al período investigado. Cabe señalar, a mayor abundamiento respecto a la extraterritorialidad del gasto cuestionado, su evidente naturaleza de "contribución" pagada a un Estado extranjero, calificación ésta que lo sitúa en el plano de "los egresos no deducibles" a los fines del impuesto sobre la renta, pues las contribuciones, tomado el vocablo en su sentido técnico fiscal, requieren, por su misma condición de tales que corresponden a las exigidas por los Entes Públicos Venezolanos, ya que sería absurdo pretender lo contrario dado el sistema estrictamente territorial de la legislación impositiva sobre la renta adoptada por nuestro legislador. Esta declaratoria hace innecesario entrar a analizar el punto de si los gastos en referencia están suficientemente comprobados con las notas de débito emitidas por la casa matriz. Por tanto se declara procedente este reparo fiscal".

GASTOS: Su comprobación.

"La realidad o sinceridad de las erogaciones cuya deducción pretende la apelante, con las observaciones que respecto a su monto hará el Tribunal al examinar cada una de las partidas del sub-anexo 27 impugnadas por la recurrente, aparece en autos plenamente demostrada con el resultado de la experiencia practicada en la forma de ley en la contabilidad y demás registros llevados por la apelante en sus oficinas de Puerto La Cruz, Estado Anzoátegui (folios 110 hasta 113 del ex-

pediente). En efecto, el dictamen pericial revela en términos concluyentes que todos y cada uno de los gastos en referencia se encuentran respaldados por sus correspondientes comprobantes, los relativos a reembolso firmados por los empleados beneficiarios, por el Gerente y por los Jefes de los Departamentos de Relaciones Industriales y de Contabilidad de la Compañía; y que los comprobantes responden al concepto de reembolso de gastos ocasionados en el traslado de empleados para goce de sus vacaciones en el lugar de su domicilio o donde fueran contratados; valor de pasajes suministrados a los empleados que allí se indican con la finalidad de pasar sus vacaciones en el lugar donde tenían su domicilio cuando fueron contratados; y gastos de pasajes para traer nuevos empleados a trabajar en la empresa. En consecuencia, la objeción de falta de comprobación satisfactoria de dichos gastos ha sido totalmente desvirtuada en este proceso judicial, por lo que, no habiendo sido objetadas por la fiscalización ni la necesidad ni la normalidad de las expresadas erogaciones, solamente resta examinar el punto de si fueron efectuadas o no en nuestro país a fin de admitir o negar, según fuera el caso, su deducción de la renta bruta para la determinación de la renta neta, conforme al artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al caso en examen, en donde se consagra en forma terminante el principio de la territorialidad del gasto como requisito fundamental para su deducibilidad".

GASTOS: Su territorialidad.

"En relación con la partida de bolívares 107.205,13 (equivalente a dólares 34.694,22 E.U.A., al cambio de bolívares 3,09 ,a que se contrae la experticia), el Tribunal encuentra que el dictamen rendido por los expertos, que obra en autos, demuestra que se trata de la cantidad reembolsada por la empresa a un grupo de sus empleados que presta servicios en Venezuela y que las cantidades entregadas a cada uno de ellos corresponde a "los gastos ocasionados en el traslado de los Empleados al lugar donde fueron contratados, para permitirle pasar sus vacaciones en el lugar de origen de su país, de acuerdo a normas establecidas en las condiciones de empleo de la compañía". Los juzgadores consideran que la anterior aseveración formulada por los expertos en su informe al dar respuesta al ordinal 1º del Capítulo I del escrito de promoción de pruebas, cumple el propósito buscado por la recurrente de demostrar la causa del gasto, es decir, que él es una consecuencia de la aplicación de las "normas establecidas por la empresa en las condiciones de empleo".

Ahora bien, determinadas así la naturaleza, causa y finalidad de los señalados gastos de Bs. 107.205,13, consideran los juzgadores que fueron hechos en nuestro país y que cumplen por consiguiente con el requisito de territorialidad exigido por el Artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al ejercicio investigado, pues dichas erogaciones fueron realizadas en ejecución de relaciones jurídicas de tra-

bajo que surten sus principales efectos en Venezuela. La asignación hecha a cada trabajador para disfrutar de vacaciones en el exterior puede considerarse como un complemento o correctivo de su remuneración por servicios prestados dentro del territorio nacional, por lo que la causación del gasto se operó evidentemente dentro de ese mismo territorio en virtud de cláusulas contractuales de trabajo, no obstante que los empleados como beneficiarios del egreso lo gasten en el exterior en el disfrute de sus vacaciones laborales, es decir, la erogación hecha por la empresa es territorial y solamente es extraterritorial el empleo o destino que los beneficiarios hacen de esas rentas obtenidas en Venezuela por efecto de sus relaciones contractuales de trabajo. En consecuencia, el presente reparo fiscal es improcedente por considerar el Tribunal que los gastos rechazados sí llenan la exigencia de territorialidad exigida por el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio intervenido, o sea la Ley de 19-12-58. A mayor abundamiento el Tribunal cree oportuno señalar que de la misma manera como es deducible hasta el 50% del valor de los pasajes entregados a los empleados para el disfrute de vacaciones en el país donde fueron contratados, lo es también la suma en efectivo entregada al trabajador para sus gastos durante el período de vacaciones, pues ambos renglones: pasajes y gastos de vida —por así llamarlos— tienen la misma causa: los vínculos laborales que se establecen entre el trabajador y la empresa contratante de los servicios; el Tribunal

considera que sería inconsecuente su decisión de rechazar la deducción de unos y admitir la de los otros. Así se declara".

PASAJES AL EXTERIOR: Deducción.

"En lo referente a la partida de bolívares 2.849,25, correspondiente, según expresa la apelante en sus informes, por una parte al 50% y por la otra al total del valor de pasajes aéreos suministrados a un grupo de empleados, todos con la finalidad de pasar vacaciones en el lugar donde estaban domiciliados cuando fueron contratados, el Tribunal encuentra que ya este órgano jurisdiccional cuando funcionaba con el nombre de Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta ha sentado jurisprudencia sobre la problemática en estudio, al establecer la doctrina de que sólo el cincuenta por ciento del valor de los pasajes al exterior o viceversa debe considerarse territorial y por ende deducible de la renta bruta para la determinación de la renta neta. En efecto, en sentencia 322 del 25-4-51, al resolver sobre un caso de deducibilidad del valor de pasajes de funcionarios de una empresa en viaje al exterior y viceversa, la expresada Junta se pronunció en el sentido siguiente:

"Considera la Junta que, aunque el gasto fue "pagado" en su totalidad en el país, no fue en cambio "causado" íntegramente dentro del territorio nacional, ya que corresponde al pago de un servicio de transporte realizado parte en Venezuela y parte en el exterior; es evidente que la condición que requiere la Ley de que el gasto "sea hecho en el país no puede referirse al lugar en que se efectúa el pago, sino al lugar en que se causa dicho gasto. La Junta resuelve el caso presente considerando que el 50 por cien-

to de estos gastos corresponde a gastos hechos en el país y el otro 50 por ciento a gastos efectuados en el exterior, de una manera análoga, a la que el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece para ubicar los ingresos brutos de las empresas de transporte internacional y por transportes de y para Venezuela".

El caso que nos ocupa es similar al resuelto por la citada jurisprudencia cuyas razones este Tribunal acoge y reitera, y en consecuencia resuelve que debe mantenerse inalterable, por ajustarse a la citada jurisprudencia la actuación de la Administración General del Impuesto sobre la Renta mediante la cual sólo admitió la deducción del 50% del valor de los pasajes suministrados a los empleados de la empresa, ya que respecto a las partidas de 296,00; 93,60; y 200,00 dólares E.U.A., las dos citadas en primer lugar respaldadas por los comprobantes 1-23-12 y la última por el comprobante 2-18-6 en las referencias contenidas en el sub-anexo 27 de la correspondiente acta fiscal, relativas dichas sumas al total del costo de los pasajes suministrados por la empresa a los empleados M. D. Sheppard, C. Bell y R. Ripper, el Tribunal observa que aun cuando en verdad la fiscalización originalmente las incluyó entre los gastos de viaje cuyo monto fue reparado en su totalidad, posteriormente la Administración General del Impuesto sobre la Renta, por vía de reconsideración administrativa, reconoció y admitió la deducción del 50% del costo de los indicados pasajes, tal como aparece tanto del Memorandum N° 63, del 18-5-60, como del informe fiscal del 4 de abril de 1960, que constan en autos (fo-

lios 9 a 18 del expediente), resultando en esa forma improcedente el alegato traído por la apelante en el sentido de que dentro de la cantidad de Bs 2.842,25 está incluido el total del valor de los pasajes suministrados a los empleados anteriormente mencionados. —Así se declara".—

GASTOS NO NECESARIOS.

"Según aparece del acta, la fiscalización reparó bajo este epígrafe la suma de Bs. 31.966,98 por concepto de gastos no deducibles por no ser necesario para la producción de la renta. Dichos gastos aparecen subdivididos y detallados en los sub-anexos 32, 33, 34, 35 y 38. Las partidas comprendidas en los sub-anexos números 34, 35 y 38 fueron objeto de convenio expreso por parte de la apelante, según consta del auto del Juzgado de Sustanciación de este Tribunal, dictado el 1º de agosto de 1960, que homologó el citado convenio, por lo que en lo tocante a los reparos aceptados por la contribuyente existe en su contra la fuerza de la cosa juzgada. En cuanto concierne al reparo formulado por concepto de "gastos de agasajos y fiestas diversas" discriminado en el sub-anexo 32, con monto de Bs. 7.028,45, es necesario precisar que la recurrente, en la oportunidad de informes, limita su disidencia a la sola cantidad de bolívares 1.028,00 habiendo quedado parte de la diferencia comprendida en el convenio antes citado y parte (bolívares 3.292,95) aceptada su deducción por la Administración del Impuesto según los

documentos demostrativos de la reconsideración administrativa. Las partidas acerca de las cuales no está conforme la apelante, traídas al expediente en el escrito de promoción de pruebas y a que se contrae la comisión de expertos contables en su informe, son las siguientes:

Bolívares

1º) Gastos relacionados con visita de los señores Baums y Protheroe	108,00
2º) Cuenta de gastos del Sr. K. J. Chaudler, Jefe de Contabilidad, para gastos de subsistencia, viajes y atenciones ocasionados por la visita de los Sres. Foster, Stewart, Adams y Moore, auditores de la Gulf Oil Corp.	626,00
3º) Cena de graduación dada al estudiantado de la Escuela	294,00
Total	1.028,00

A TAL RESPECTO EL TRIBUNAL OBSERVA:

La fiscalización impugnó las partidas que anteceden porque apreció que no cumplían con el requisito de necesidad para la producción de la renta, a que se contrae el artículo 16 de la Ley de la materia. Al respecto juzgan los sentenciadores, en acuerdo con jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, sentada al decidir un caso semejante al de autos (sentencia del 25-5-64), que el

egreso indicado bajo el ordinal 3º antes señalado, puede muy bien relacionarse con la propaganda de la empresa, con sus relaciones sociales, y que dentro de límites de moderación, como es el caso de autos, puede catalogarse como gasto general, normal y necesario y en consecuencia deducible a los fines de la determinación de la renta neta gravable. Así se declara, quedando de esa manera reformado el reparo fiscal al admitirse la deducción de la señalada partida, cuyo monto asciende a Bs. 249. Por lo que respecta a las partidas señaladas bajo los

ordinales 1º y 2º, ellas pueden constituir gastos deducibles para las empresas que representan y para las cuales trabajan pero no para la recurrente.

Iguales razones militan en favor de la procedencia de la deducción de Bs. 300,00 erogados por la apelante como "donación para las fiestas patronales de Puerto La Cruz", reparadas como gastos no necesarios en el sub-anexo N° 33, esa partida, como queda dicho, es deducible a los fines de la determinación de la renta neta gravable de la apelante. Así se declara."

6.—DEL TRIBUNAL PRIMERO ACCIDENTAL No. 1 DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—No. 317.—DE 21 DE DICIEMBRE DE 1965. (CASO: SALVATIERRA).—QUE DECLARA PARCIALMENTE CON LUGAR APELACION (1).

Régimen legal aplicable a la comprobación de deducciones en cédula de valorización.

"Según el artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 26 de julio de 1955 que es la aplicable al caso, "los contribuyentes están obligados a llevar, en forma ordenada y correcta y a exhibir a los funcionarios fiscales, los libros y registros que reglamentariamente se determinan y a adoptar normas de contabilidad especiales que del mismo modo se establezcan. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos".

Por su parte el Reglamento de la misma Ley, de fecha 11 de enero de

1956, en su artículo 145 preceptúa lo siguiente:

"Los libros y registros que conforme a la Ley y este Reglamento deben llevar los contribuyentes, así como los comprobantes, deberán ser conservados por cinco (5) años a contar del último día del lapso en que debió ser hecha la respectiva declaración, y en todo caso, mientras no se hayan extinguido las correspondientes obligaciones fiscales".

Con arreglo a tales disposiciones, es jurídico concluir que la voluntad del legislador es la de que tanto los ingresos como los egresos del contribuyente deben ser estrictamente comprobados. Y así ha venido siendo exigido tanto por la Administración como por este Tribunal de Apelaciones, en forma reiterada y sistemática, en todas las cédulas, no obstante que en algunas de ellas, como en la de valorización de inmuebles, ni el legis-

lador ni el Poder Reglamentario establecieron normas concretas en materia de libros y registros.

En dicha cédula de valorización, la comprobación de los ingresos no ofrece mayor dificultad, ya que ellos constan generalmente de documentos públicos, así como también la deducción "valor de incorporación al patrimonio del contribuyente". No sucede igual con respecto a las deducciones "costo de las mejoras" y "comisiones pagadas a intermediarios", en cuyo caso no hay normas expresas que regulen su comprobación. Para subsanar el vacío, el Tribunal considera jurídicamente aplicable el Artículo 35 del Reglamento relativo a la Cédula Inmobiliaria, por vía de extensión analógica, y con base en la norma contenida en el artículo 4º del Código Civil. Dice así el citado artículo 35 del Reglamento:

"Los contribuyentes deben conservar los documentos que comprueben las deducciones que hayan solicitado en su declaración y tenerlos en todo momento a disposición de los funcionarios fiscales".

Esta última disposición permite además al Tribunal concluir, que la comprobación exigida por la Ley, es la **documental**.

En cuanto a la importancia que el legislador atribuye a dicha prueba documental, el juzgador llama la atención sobre la última parte del citado artículo 67 de la Ley, cuando dice: "...y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos". El comprobante escrito es pues, el que da veracidad al asiento en los libros y registros.

La consecuencia del incumplimiento de esta obligación de presentar documentos, aparte de la sanción pecunaria establecida por la Ley, no puede ser otra que la **improcedencia de la deducción**, es decir, su rechazo como tal. Así lo ha venido aplicando igualmente el Tribunal y la Administración del Impuesto sobre la Renta. La alternativa de la Estimación de Oficio, regulada por el artículo 69 de la Ley, aparte de exigir condiciones más vastas que la simple ausencia de comprobación de las deducciones, es potestativa de la Administración, tal como expresamente lo establece dicha norma al utilizar la expresión "...podrán los funcionarios fiscales calificar, determinar, o estimar de oficio dichos enriquecimientos..."

ANÁLISIS DEL CASO DE AUTOS

Con base en los criterios expuestos, el Tribunal pasa ahora a analizar el caso de autos:

Dice el contribuyente en su escrito de apelación:

"1º.—La falta de los documentos comprobatorios de las mejoras se debe a que **fueron destruidas en el incendio** ocurrido en las oficinas de nuestra firma Salvatierra y Cía."

Por su parte los fiscales en el Acta correspondiente afirman:

"La diferencia b) de Bs. 2.125.000,00 se origina al rechazar las mejoras solicitadas en la declaración y cuya comprobación se pidió por Acta IF.248 del 13-11-58, en respuesta de la cual la contribuyente sólo produjo un justificativo ju-

dicial que entregó a los Fiscales actuantes, y el cual a juicio de la Administración no constituye prueba para determinar el costo de las mejoras".

De lo transcrito resultan evidentes dos afirmaciones, una de las cuales es consecuencia de la otra:

Que hubo un incendio en las oficinas de Salvatierra & Cía., Sucres., S. A., el cual destruyó los comprobantes originales del costo de las mejoras.

Ahora bien, este Tribunal ha sostenido reiteradamente en sus decisiones que en caso de apelación, el contribuyente tiene la condición de demandante, y que en tal carácter le corresponde la carga de la prueba. El hecho del incendio por consiguiente, ha debido ser probado por el contribuyente en el curso del proceso. Sin embargo, olvidó esa obligación, dejando al Tribunal en la duda de si ocurrió realmente dicho incendio, o incluso, de haber ocurrido, si destruyó precisamente la parte del archivo correspondiente a los comprobantes del costo de las mejoras. No puede, pues, el Tribunal apreciar esa razón. Y así se declara.

Por otra parte, de los textos transcritos resulta evidente para el Tribunal, por reconocerlo así expresamente el contribuyente, que éste no presentó los documentos comprobatorios de las mejoras incurriendo así en el incumplimiento de una obligación claramente preceptuada por la Ley, tal como más arriba acabamos de establecer. Y así se declara.

Continúa afirmando el contribuyente en su escrito de apelación:

"Sin embargo, hemos producido un

justificativo conteniendo declaraciones rendidas por personas de conocida honorabilidad, en las cuales queda comprobada la existencia de las principales mejoras, su costo aproximado y, en muchos casos, la época en que fueron hechas".

"Las declaraciones del justificativo quedan corroboradas en el Acta misma, en cuanto a la existencia de obras ejecutadas en el terreno".

El justificativo presentado, fue objeto de ampliación por la contribuyente durante el lapso probatorio, en donde promovió y evacuó nuevas declaraciones testimoniales".

EL TRIBUNAL OBSERVA:

No obstante que antes se sentó la conclusión de que es la prueba documental la exigida por nuestra legislación para comprobar deducciones, la circunstancia de que los Fiscales atestiguan en el Acta haber visto "obras ejecutadas en el terreno vendido por la contribuyente", inclina al Juzgador, por razones de equidad, a dar validez a otros medios probatorios, y en el caso concreto, específicamente a la prueba testimonial utilizada por la demandante. Toca entonces al Tribunal entrar a analizar la procedencia de esa prueba, con arreglo a nuestro ordenamiento jurídico. Y a tal efecto considera aplicables las normas del Código de Procedimiento Civil, por mandato expreso de la Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 89), así como también las pertinentes del Código Civil, por imperio del artículo 292 del propio Código de Procedimiento Civil.

Ahora bien, el Código Civil por regla general, prohíbe por razones de orden público, la prueba de testigos para probar convenciones que establezcan obligaciones cuyo valor exceda de dos mil bolívares (artículo 1387), tales como son todas las que según el justificativo y las declaraciones testimoniales, dieron origen a las mejoras objeto de la presente controversia. La construcción de las presuntas mejoras: casas, carreteras, etc., seguramente dió lugar a convenciones que establecían obligaciones mayores de bolívares 2.000,00 cuyos títulos desaparecidos, serían precisamente los que el contribuyente pudiera sustituir por medio de declaraciones de testigos. Sin embargo, la ocurrencia de un caso fortuito o fuerza mayor como es el incendio argüido por la contribuyente, hace posible la aceptación de la mencionada prueba sin límite alguno al efecto señalado (numeral 2º del artículo 1392 ejusdem). Pero aquí volvemos nuevamente a encontrar el mismo obstáculo que antes se destacó: la contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, omitió probar con ningún medio legal en el curso del proceso, la ocurrencia del caso fortuito o fuerza mayor, en el presente caso el incendio de las oficinas de Salvatierra & Co. Suces. A. A. En ausencia de esa prueba, no puede legalmente el Juzgador, apreciar las declaraciones de los testigos promovidos. Y así se declara.

Muy bien hubiera podido obtener la parte apelante copias de la documentación relativa a las mejoras, en la mayoría de los casos, a pesar de la pretendi-

da destrucción en el incendio de los originales, pues no es de dudar que las construcciones que dicen haber verificado en el fundo, debieron ser objeto de contrato con alguna persona o compañía constructora los planos de urbanismo debieron seguramente ser sometidos a la consideración de las respectivas oficinas públicas que otorgan los permisos para que tal hecho pueda realizarse de acuerdo con nuestro ordenamiento legal, y la compra de un tractor debe tener su correspondiente factura en la firma comercial que lo vendió, etc; y fácilmente hubieran podido proveerse de las copias documentales que fuesen menester. Muy lejos de esto, los apelantes pretendieron que la Administración del Impuesto sobre Renta les aceptara las deducciones mediante la presentación de un justificativo levantado ante la Notaría Pública N° 4, de Caracas, testimonial que la Oficina Liquidadora estimó con toda razón, de acuerdo con las razones expuestas, como un medio no idóneo para comprobar las deducciones, ya que, además, los simples testigos "no tienen condición ni capacidad para establecer valuaciones que determinen de modo indubitable el precio o el costo de las inversiones, cuando de materia tributaria se trate". En efecto, la valuación requiere conocimientos especiales que no están al alcance de un testigo común. Esta última razón la considera el Tribunal igualmente válida para desestimar la prueba testimonial evacuada durante el juicio.

Admitir de modo inconsulto y precipitado que la prueba de determinadas

situaciones tributarias, cuya seriedad pide la adecuación a determinadas normas, puede ser sustituida por los simples dichos orales de personas, que las más de la veces ni siquiera fundamentan la razón de sus deposiciones, equivaldría casi a trocar la prueba literal en una excepción de la prueba de testigos, dando como consecuencia que los impuestos quedarían a merced de los contribuyentes.

La prueba de testigos, pues, no es procedente en el presente caso. Pero además de la prueba de testigos promovida por los apelantes, corren en el expediente dos experticias, promovida una por el propio Tribunal (folio 114), y traída la otra a los autos en copia certificada (folio 153), por oficio del Procurador de la Nación, a que más adelante se referirá este fallo.

El Tribunal considera necesario entrar a conocer de estas últimas pruebas, por la misma razón de equidad que antes se anotó en lo referente a la prueba testimonial; la cual razón de equidad tiene su base en la constatación material, hecha por los propios fiscales, de la existencia de mejoras sobre el fundo vendido en el momento de la investigación. Dice así al respecto el Acta Fiscal (folio 91):

"No obstante que los fiscales actuantes **vieron obras ejecutadas en el terreno vendido por la contribuyente**, no se admite ninguna deducción por cuanto con los elementos de juicio disponibles resulta imposible establecer legal y técnicamente tanto el costo de dichas obras, la fecha exacta en que fueron realizadas, como el que hubiesen sido practicadas por el contribuyente".

La primera experticia, practicada por el experto Ruperto A. Mac-Quhac, fue promovida en tiempo hábil por el propio Tribunal como antes se dijo, por auto para mejor promover de fecha 10 de agosto de 1959. El informe del experto de fecha 21 de octubre de 1959 (folio 114), concluye dando un valor de bolívares 163.441,11 a las mejoras, haciendo la salvedad de que fue

"imposible la determinación del costo de algunas mejoras e inversiones, por carecer en la actualidad de elementos suficientes, hallarse destruidas otras y en general por el estado de abandono en que se encuentra la finca, no pudiendo establecerse comparación efectiva entre el estado actual y el expresado por los testigos, que dieron origen al presente trabajo":

y en otra parte el propio experto estampó (folio 4 del informe):

"Con respecto a los renglones e) y f), referentes a inversiones efectuadas en la finca con miras a urbanizarla y en relación a la compra de ganado, aves, etc., **es imposible determinar su costo probable** por carecer en absoluto de elementos suficientes para estimar dichas inversiones".

La segunda experticia, practicada por los peritos evaluadores Augusto J. Navarro y Luis R. Uzcátegui, lo fue con fecha muy anterior, el ocho de febrero de 1959, con ocasión del procedimiento de expropiación a que fue sometido el inmueble de referencia, de conformidad con la Ley de Expropiación por causa de utilidad pública o social. Esta última experticia queda a las mejoras el valor de Bs. 100.616,70, seguramente se practicó sin el obstáculo anotado por la anterior, de "carecer en la actualidad de elementos suficientes" de

apreciación, ya que fue practicada cuando el inmueble pertenecía aún al contribuyente.

A pesar de que la segunda experticia referida no fue hecha valer dentro del lapso probatorio, el Tribunal la cree admisible por haberle sido remitida por oficio N° 591 del 19 de febrero de 1960, recibido el mismo día, por el Procurador de la Nación, es decir, antes del acto de informes que se realizó el día 2 de abril de 1965, habiendo sido agregada a los autos en este día, inmediatamente antes de dicho acto. Según el Artículo 317 del Código de Procedimiento Civil los instrumentos públicos podrán presentarse en todo tiempo hasta los últimos informes. Ahora bien, la citada experticia es instrumento público, por las siguientes razones:

a) Porque ella misma forma parte de un expediente administrativo, habiéndose realizado dentro del procedimiento de expropiación por causa de utilidad pública el fundo "El Almendro";

b) Porque el avenimiento amigable entre la contribuyente y el Estado venezolano (folio 151), igualmente remitido en copia certificada por el Procurador en el oficio referido, se basa precisamente en el avalúo hecho por tales expertos, constando expresamente en dicho avenimiento la aceptación que hace la contribuyente de dicho avalúo. El mencionado avenimiento es también instrumento público, no sólo porque forma parte de un expediente administrativo,

habiéndose realizado dentro del mismo procedimiento de expropiación antes citado, sino porque en su otorgamiento intervino a nombre del Ministerio de Obras Públicas, su Consultor Jurídico, es decir, un funcionario público con facultad para ello en el lugar en que se autorizó el instrumento, todo ello de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1357 del Código Civil; y, por último,

c) Porque dicho avalúo fue expresamente referido como aceptado por ambas partes, en el documento público de compra-venta entre el Estado venezolano y la contribuyente; documento éste registrado el 1º de junio de 1956, bajo el N° 77 Protocolo 1º, tomo 3º de la Oficina Subalterna de Registro del Distrito Guaicaipuro del Estado Miranda, y remitido en copia certificada por el Procurador con el mismo oficio citado, habiéndose agregado a los autos dicho documento a los folios 158, 159, 160, 161 y 162. Dice así el citado documento en su parte pertinente:

"Hacemos constar que por estar situado el inmueble dentro de la zona de expropiación delimitada en el Decreto Ejecutivo No. 439, de fecha 15 de agosto de 1952, publicado en la Gaceta Oficial No. 23911, su venta ha sido pactada por la vía del avenimiento previsto en el artículo 3º de la Ley de Expropiación por causa de utilidad pública o social, y que su precio fijado por peritos en avalúo practicado con sujeción a las reglas establecidas en la misma Ley, lo hemos aceptado a completa conformidad".

Admisible, pues, como cree el Tribunal en el presente juicio, la experticia

practicada con ocasión de la expropiación del inmueble, quedaría sólo por decidir cuál de las dos, sería la procedente para demostrar el costo de las mejoras. La primera tiene fecha del 21 de octubre de 1959, y arroja una estimación de bolívares 163.441,11; la segunda tiene fecha del 8 de febrero de 1955 y considera que las mejoras costaron Bs. 100.616,70.

El Tribunal opta por acogerse al segundo de dichos avalúos, no sólo porque es de fecha anterior, sino porque fue practicado varios meses antes de la venta a la Nación venezolana, precisamente cuando aún existían todos los elementos de apreciación, que en algunos casos considera la primera experticia como desaparecidos por diversas razones. Todo ello con base en lo dispuesto por el artículo 1427 del Código Civil, que autoriza al juzgado a desestimar el dictamen de los expertos, en nuestro caso el de la primera experticia, cuando su convicción se oponga a ello. Queda así establecido el costo de las mejoras en la cantidad de bolívares 100.615,70 y modificado en ese monto el reparo fiscal correspondiente. Y así se declara.

No se reconoce ninguna deducción por concepto de intereses sobre costo de mejoras, por cuanto no ha sido establecida por ningún medio probatorio la fecha de construcción de ellas. Queda así ratificado el reparo fiscal correspondiente. Y así se declara.

Si bien la contribuyente no impugnó los demás reparos fiscales, el Tribunal los

declara plenamente conformes a Derecho, después de la revisión detenida que de ellos ha realizado.

De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, la renta neta fiscal de la comunidad Salvador e Ignacio Salvatierra Salas, por el período primero de enero al 31 de diciembre de 1956, queda establecida en la cantidad de Bs. 4.564.508,07, equivalente a la diferencia entre la establecida en el Acta Fiscal (Bs. 4.665.124,77) y el monto del costo de las mejoras (Bs. 100.616,70) reconocido en la presente decisión. En consecuencia, las planillas apeladas Nos. 92.343, 92.341 y 92.342 (complementarias) todas de fecha 31 de enero de 1959, deberán ser anuladas para ser expedidas en su lugar sendas planillas complementarias que graven los siguientes valores: Renta neta fiscal no gravada en la planilla bona fide de Salvador e Ignacio Salvatierra Salas; (comunidad) Bs. 3.424.763,89; renta neta fiscal de Salvador Salvatierra Salas (persona natural): Bs. 1.712.381,95; renta neta fiscal de Ignacio Salvatierra Salas (persona natural): Bs. 1.712.381,94. Las dos últimas cantidades deberán sumarse a las demás rentas obtenidas por los nombrados contribuyentes, al gravarse con el impuesto complementario progresivo en las planillas que se expidan. Y así se declara.

Modificados como han sido los reparos fiscales, la multa impuesta a la contribuyente comunidad Salvador e Ignacio Salvatierra Salas, por la cantidad de Bs. 10.576,14, queda igualmente modificada, debiendo la Oficina Liquidado-

ra hacer los reajustes correspondientes con base en la modificación de la cuantía del tributo, y en lo previsto por el artículo 65 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su inciso final, según las circunstancias que más adelante se declararán".

(1) Las Nos. 314, 315 y 316, son determinaciones tomadas en Recursos de Hecho y en casos iguales a los ya publicados por esta Revista (No. 6, pág. 45) en las que el Tribunal considera que los mandatarios contractuales no abogados pueden ejercer el mandato para interponer el recurso contencioso-fiscal y equipara en su naturaleza a las actas fiscales con el acto de interposición del mismo.

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. 3. Tel. 6679. Maracaibo.

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

Lcdo. Vinicio Ruiz Salas, Contador Público. Impuesto sobre la Renta. Cruz Verde a Velázquez, Edif. "Centro Cruz Verde". Piso 4º Nº 42. Tels.: 417362-413364. Caracas.

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: **Dr. Oswaldo Padrón Amaré, Dr. José Muci - Abraham (hijo), Dr. Florencio Contreras Quintero, Dr. Jesús Herrera Villamediana, Dr. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Martini Urdaneta, Dr. Guillermo Fariñas, Dr. Gonzalo Salas D., Dr. Jesús Noguera Mora.**

Revista de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Director-Propietario: 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.

S U M A R I O

I. Estudios

- 1) Concursos en Programas Culturales por Televisión y sus Consecuencias Tributarias.

Por el Dr. Marco Ramírez Murzi

II. Jurisprudencia - Sentencias

- 1) De la Corte Suprema de Justicia (Sala Político Administrativa) de 3-2-1966. (Dragados Venezuela). Confirma la 192 de 19-11-62 dictada por el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.
- 2) Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.—No. 310 de 9-11-1965. (Venezuela Gulf) parcialmente con lugar la apelación.
- 3) Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.—No. 311 de 11-11-65 (The Colon Development) sin lugar apelación.
- 4) Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.—No. 312. (Wittmer) de 15-11-1965, parcialmente con lugar apelación.
- 5) Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.—No. 313. (Venezuela Gulf) de 3-11-65, parcialmente con lugar apelación.
- 6) Del Tribunal Primero Accidental No. 1 de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.—No. 317. (Salvatierra) de 21-12-1965, parcialmente con lugar apelación.