

15

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.966**

*noviembre
diciembre*

La

*REVISTA DE DERECHO
TRIBUTARIO*

Le desea, muy sinceramente

Felices Pascuas y

Año Nuevo

REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO

APARTADO 1821 - CARACAS

TELEFONO 81 43 14

Dr. José Angel Navarro Palacio

ABOGADO

Ex-Funcionario de la Administración General del Impuesto Sobre la Renta durante 16 años. Ex-Administrador Seccional. 8 años en el ejercicio continuo de la especialidad.

ASUNTOS FISCALES. Asesoría en Impuesto sobre la Renta y Sucesiones.— Consultas.—Declaraciones.—Exoneraciones.— Reintegros.— Transacciones.— Gestiones ante la Administración General del Impuesto.—Recursos por ante el Tribunal de Apelaciones y la Corte Suprema de Justicia.

D
I
R
E
C
C
I
O
N

EN CARACAS: Conde a Principal. Edif. Ambos Mundos,
Of. 401. Teléfonos 81.43.14.

EN MARACAIBO: Av. 2 (El Milagro). Edif. Profesional,
Of. 3, Piso 1º. Teléfonos: 6679 y 4133.

CONSULTORES FISCALES & CIA.

Edificio EASO
Chacabito

Teléf.: 32 40 47 y 48

TODO LO RELACIONADO CON MATERIA DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ATENDIDO POR ESPECIALISTAS FISCALES

Sr. MARTIN VEGAS

Dr. ALEJANDRO REYES FLORES

Sr. JESUS A. DELGADO LOPEZ

Directorio Profesional



Escritorio Jurídico Económico.—Avenida Urdaneta, Edif. Karam 6º Piso, Oficina 607, Caracas. Teléfonos: 81.04.60 - 81.36.22.—Jesús Núñez, Adolfo Ramírez Torres (h.) y Hernán Hernández G., Abogados. Marcos Hernández M., Economista.

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 7º N° 74. Tels.: 417362-413364. Caracas

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Oswaldo Padrón Amaré, Dr. José Muci-Abraham (hijo), Dr. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Martini Urdaneta, Dr. Gonzalo Salas D., Dr. Jesús Noguera Mora, Dr. Manuel Simón Egaña.

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.

Estudios - 1

Tratamiento Fiscal de la Educación Privada

Por el Dr. Florencio Contreras Quintero

Legislar, administrar y juzgar son las funciones fundamentales del Estado. Aun cuando todas de trascendental importancia, en cuanto el Estado norma la conducta no sólo de los particulares sino también la suya propia, en orden, como es de esperarlo, a la realización del bien común, la legislación reviste relevancia suma; y más aún, si se quiere, cuando ésta incide en el campo de las garantías, de las libertades y de los derechos ciudadanos: tal ocurre, precisamente, con la legislación fiscal.

Esta, es cierto, tiene por objeto inmediato el establecimiento —y la determinación de su medida— de la obligación cívica —jurídica y ética— de “contribuir a los gastos públicos” (artículo 56 de la Constitución). Más aún: debe procurar “la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo” (artículo 223 *ejusdem*). De modo que la estructuración de los instrumentos técnicos de la fiscalidad no debe estar exclusivamente orientada por su finalidad crematística: ineludibles criterios de su orientación han de ser, de una parte, los principios de la equidad y de la justicia fiscal, que es justicia distributiva; y, de otra parte, su adecuación a la dogmática constitucional en su tabla de garantías y derechos ciudadanos.

En nuestro concepto, los proyectos legislativos introducidos al Congreso, que integran la llamada “Reforma Tributaria”, dejan mucho que desear bajo este doble aspecto, entre otros.

Mas, aun cuando ellos son susceptibles de observaciones y reparos diversos, sólo queremos referirnos, en esta oportunidad, al tratamiento fiscal que

se proyecta dar a la educación privada en el nuevo Estatuto del Impuesto sobre la Renta y a las consecuencias jurídico-fiscales que del mismo pueden derivarse. Queremos, desde luego, pensar que se trata de meras inconvenientes coincidencias —la introducción, al Senado y a la Cámara de Diputados, de los Proyectos de Ley de Educación y de Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente—; y no, por lo controvertibles en el punto, de un deliberado propósito de hostilización a la educación privada.

I

Pues bien; el artículo 79 de la Constitución dispone: “Toda persona natural o jurídica podrá dedicarse libremente a las ciencias o a las artes, y, previa demostración de su capacidad, fundar cátedras y establecimientos educativos bajo la suprema inspección y vigilancia del Estado.—El Estado estimulará y protegerá la educación privada que se imparta de acuerdo con los principios contenidos en esta Constitución y en las leyes”.

En estos términos, el Estado Venezolano no sólo garantiza la libertad de enseñanza, sino que se compromete a “estimular” y “proteger” la “educación privada”.

La enseñanza, la docencia, el magisterio, no es, ciertamente, *per se*, ni debe serlo, una “actividad industrial”, ni una “actividad comercial”, sino un ministerio, en su más noble acepción. Tampoco es una actividad “industrial” o “comercial” el ejercicio de cualquier profesión liberal —la abogacía, la medicina, la odontología, etc.—.

Mas, el carácter no industrial, no comercial, de estas actividades, no impide, naturalmente, y mal podría impedirlo, que quien las ejerza obtenga una justa y razonable retribución; antes bien, ello es ética y jurídicamente lícito: porque se presta un servicio útil, eficiente y oportuno y su congrua retribución es una exigencia de la justicia conmutativa —“*dignus est mercedarius mercede sua*”, dice el Evangelio—; y porque la prestación de ese servicio se hace en ejercicio de un derecho subjetivo público, pues que la propia Constitución lo garantiza.

Más todavía: aun cuando la docencia, como las profesiones liberales, pueden calificarse como “actividades lucrativas”, así no sean de carácter in-

dustrial ni comercial, la Constitución garantiza también su ejercicio, al consagrar, en su artículo 96, la libertad económica: “Todos pueden dedicarse libremente a la actividad lucrativa de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes por razones de seguridad, de sanidad u otras de interés social. . .”

De consiguiente, pues, quien, con sus propios recursos económicos y técnicos, funda un “establecimiento educativo” —como lo dice la Constitución—, o un “instituto docente privado” —como lo dice la Ley Fiscal en examen—, bien puede derivar de él, con toda licitud, los medios necesarios para su decorosa subsistencia y la de los suyos y —¿por qué no?— hasta alguna equitativa utilidad. Recordamos, a este respecto, cómo Monseñor Juan Francisco Hernández advertía: “Dentro de todas las contingencias a que están sometidas las instituciones humanas es lógico admitir que pueda darse algún instituto privado —confesional o no— que, olvidando un poco su misión, mercantilice o industrialice la educación, hasta convertirla en un modo de vivir y de vivir holgadamente”. Mas, si bien hemos distinguido entre la “lucratividad” de la educación, por una parte, y su “mercantilización” o “industrialización”, por otra, debemos señalar que el mismo ilustrado columnista agregaba de inmediato: “Aun en este punto, es útil recordar que quien se consagra por entero a la educación debe vivir de la educación” (El Nacional, 11-10-66). Bajo este aspecto, la situación no es distinta de la de quien, con sus estudios y esfuerzos, alcanza un título que lo habilite para el ejercicio de cualquier profesión, liberal o técnica, que le permita vivir dignamente.

De otra parte, la educación es un bien público, que interesa a todos, para cuyo desarrollo la sociedad y el Estado necesitan el concurso de todos: por ello, éste “estimulará y protegerá la educación privada”, como expresamente lo manda la Carta Fundamental.

De ahí, entonces, que no nos parezca, ciertamente, conciliable con ese “estímulo” y con esa “protección”, el nuevo tratamiento fiscal que, a través de la Ley —proyectada— de Impuesto sobre la Renta, el Estado pretende dar ahora a la “educación privada”, a los “institutos docentes privados”.

Para facilitar la inteligencia de los conceptos, nos parece conveniente insertar los textos pertinentes de la Legislación actual y los de la proyectada:

Ley Vigente

Capítulo VII

Del impuesto sobre los beneficios de profesionales no comerciales

Art. 28.—Estarán gravados con el impuesto de dos por ciento (2%) los enriquecimientos netos que provengan del ejercicio de profesiones no comerciales..... (1)

Capítulo XI

Del impuesto complementario progresivo

Art. 38.—El total de los enriquecimientos netos anuales de toda persona, con las excepciones establecidas, estará sujeto al siguiente impuesto complementario progresivo:

0,01	8.000,00	2,00%
8.000,01	10.000,00	2,50%
10.000,01	14.000,00	3,00%
14.000,01	20.000,00	3,50%
20.000,01	28.000,00	4,00%
28.000,01	38.000,00	4,50%
38.000,01	50.000,00	5,00%
50.000,01	64.000,00	5,50%
64.000,01	80.000,00	6,50%
80.000,01	100.000,00	7,50%
100.000,01	140.000,00	8,50%
140.000,01	200.000,00	9,50%
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

(2)

Proyecto

Título II

Del impuesto sobre los enriquecimientos de las personas jurídicas y comunidades

Capítulo I

Del Sujeto y del Objeto

Art. 4º—.....

Art. 5º—Las personas naturales pagarán igualmente el impuesto a que se refiere el presente Título por los enriquecimientos netos que se enumeran a continuación:

- 1º Los provenientes de actividades industriales y comerciales;
- 2º Los derivados de las explotaciones agrícolas, pecuarias o de pesca;
- 3º Los que obtengan los propietarios de institutos docentes privados;
- 4º Los que se obtengan en virtud de la enajenación de bienes inmuebles;
- 5º Los provenientes de la explotación de los productos silvestres a que se refiere la Ley Forestal, de Suelos y de Aguas; y
- 6º Los que obtengan los propietarios de animales por los triunfos de éstos en competencias.

Parágrafo Unico.—Cuando los enriquecimientos netos a que se contrae este artículo no excedan de ciento veinte mil bolívares (Bs. 120.000,00) en el ejercicio anual, los primeros sesenta mil bolívares (Bs. 60.000,00) se computarán como enriquecimientos gravables con el impuesto a que se refiere el Título IV de la presente Ley.

Reglamento

Capítulo VIII

Del impuesto sobre los beneficios de profesiones no comerciales

Art. 116.—Están sujetos al impuesto de dos por ciento (2%) establecido por el artículo 28 de la Ley:

- 1º Los honorarios que perciban en el ejercicio de su profesión las personas autorizadas para prestar servicios en virtud de títulos otorgados legalmente;
- 2º Los estipendios que perciban los escritores, artistas y deportistas;
- 3º Los beneficios obtenidos por personas que ejerzan otras profesiones u oficios en nombre propio;
- 4º 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;
- 5º Los premios en dinero, acordados a los contribuyentes de este Capítulo por virtud de su actividad profesional;
- 6º Los premios que obtengan los propietarios de caballos por los éxitos de éstos; y
- 7º Los beneficios de los institutos docentes privados.

Art. 117.—Están sujetos a este impuesto los beneficios a que se refiere el presente Capítulo cuando son percibidos por personas jurídicas que no tengan carácter mercantil. (3)

Título IV

Del impuesto sobre los enriquecimientos de las personas naturales

Capítulo II

De la determinación del enriquecimiento neto

Art. 37.—Los ingresos brutos computables a los efectos de la determinación de la renta gravable en el presente Título, estarán constituidos por los siguientes conceptos:

- 1º Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares obtenidas por la prestación de servicios personales;
- 2º Los honorarios y estipendios que provengan del libre ejercicio de profesiones no comerciales;

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Título V

De las tarifas y su aplicación

Capítulo I

De la determinación del impuesto y de la globalización de los enriquecimientos

Art. 43.—El enriquecimiento global neto anual de toda persona o comunidad determinado de acuerdo con las normas establecidas en el Título II se gravará, salvo disposición en contrario establecida en la presente Ley, con base en la siguiente

Tarifa "A"		
0,01	100.000,00	15,00%
100.000,01	500.000,00	25,50%
.....
.....
.....
.....
.....
(4)		
.....		
.....		
.....		

Art. 45.—El enriquecimiento global neto anual de toda persona natural determinado de acuerdo con las normas establecidas en el Título IV de la presente Ley, se gravará con base en la siguiente

Tarifa "C"		
0,01	20.000,00	4,50%
20.000,01	30.000,00	7,25%
30.000,01	50.000,00	10,25%
50.000,01	80.000,00	13,25%
80.000,01	120.000,00	16,00%
120.000,01	200.000,00	19,00%
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
(5)		
.....		

La Exposición de Motivos del Proyecto justifica así el nuevo tratamiento fiscal a los "enriquecimientos" obtenidos, entre otros, por "los propietarios de institutos docentes privados":

"...el sistema global acoge en el Proyecto ciertas modificaciones tendientes a evitar la evasión y a considerar la realidad económica de ciertos contribuyentes.—Por esta razón, con la misma tarifa de las personas jurídicas (Tarifa "A") se gravan todas las rentas de las comunidades, así como los ingresos obtenidos por personas naturales en actividades comerciales, industriales, agropecuarias y otras en las que los ingresos obtenidos son asimilables a rentas empresariales. En esta forma, se ha pretendido gravar la empresa perteneciente a una persona natural como una unidad económica productora de rentas al igual que las empresas societarias o corporativas" (pág. 4, subrayados nuestros).

Más adelante el texto expresa:

"Las personas naturales están gravadas con una tarifa (Tarifa "C") por todos sus enriquecimientos netos, hecha excepción de aquéllas que, por considerarse empresariales, se gravan con la Tarifa "A" antes referida. Sin embargo, en este último caso, y en favor del pequeño empresario individual, se deja como ingresos de personas naturales hasta cierto límite, los que éstas obtengan en el ejercicio de las actividades consideradas como empresariales..." (pág. 6, subrayados nuestros).

Finalmente, el mismo texto dice, a este respecto:

"...considerando que en las pequeñas empresas individuales de los tipos nombrados (entre los cuales están los "institutos docentes privados", FCQ), es factor preponderante el trabajo personal del dueño, se asimilarán a remuneraciones por su trabajo, las rentas comprendidas dentro de los primeros Bs. 60.000,00 cuando los enriquecimientos netos no excedan de Bs. 120.000,00 al año. En este caso los primeros Bs. 60.000,00 tributarán conforme a la tarifa de las personas naturales" (pág. 25, subrayados nuestros).

La confrontación objetiva de los textos —vigentes y proyectados— y la justificación de éstos últimos obligan a formular las interrogantes siguientes:

¿Por qué, a diferencia de la Ley actual, el Proyecto discrimina "los (enriquecimientos) que obtengan los propietarios de institutos docentes privados" y "los honorarios y estipendios que provengan del libre ejercicio de profesiones no comerciales"? ¿Cuál, la buena razón técnica que justifica la discriminación? *Aliis verbis*, ¿por qué el Proyecto califica "los (enriquecimientos) que obtengan los propietarios de institutos docentes privados" como "rentas empresariales", cuando la Ley actual los califica como "beneficios de profesiones no comerciales"?

¿Por qué, en razón, precisamente, del origen de sus “enriquecimientos”, las “personas naturales” propietarias de “institutos docentes privados” han de ser gravadas como “personas jurídicas” —como “empresas”—, con mucha mayor intensidad que las “personas naturales” que obtengan otros “beneficios de profesiones no comerciales” distintas de la de la docencia?. Si un “maestro” compra un terreno, construye en él un edificio apropiado, —o toma uno en arrendamiento—, lo dota de las instalaciones técnicas necesarias y funda un “establecimiento educativo”, los “enriquecimientos” que obtenga en su gestión son “rentas empresariales”, a los fines fiscales, y su cuantía obliga a calificarlo como “empresa” o como “pequeño empresario individual”; pero si un “médico” hace lo mismo e instala su “consultorio”, sin servicios de hospitalización, pero con instalaciones, instrumentos y aparatos no menos costosos, los “enriquecimientos” que obtenga en su gestión son “beneficios de profesiones no comerciales”: uno y otro prestan un noble y útil servicio —la educación, uno; la salud, el otro—; pero, fiscalmente, hay que tratar con mayor severidad al “maestro” que al “médico”. ¿Cuál, entonces, la justa causa que, en lógica y en equidad, fundamente el desigual tratamiento?.

Además, por considerar —dice la Exposición de Motivos del Proyecto— “que en las pequeñas empresas individuales de los tipos nombrados” —entre las cuales aquél comprende los “institutos docentes privados”— “es factor preponderante el trabajo personal del dueño, se asimilarán a remuneraciones por su trabajo las rentas comprendidas dentro de los primeros Bs. 60.000,00 cuando los enriquecimientos netos no excedan de Bs. 120.000,00 al año”, para gravar aquéllos con la “tarifa” de las “personas naturales” y el exceso con la de las “personas jurídicas”, esto es, con la de las “empresas” (Parágrafo Único del artículo 5º del Proyecto). Es decir, cuando los “enriquecimientos netos” de un “instituto docente privado”, cuyo “propietario” sea una “persona natural”, sean de Bs. 60.000,00 al año (Bs. 5.000,00 al mes), o menos, “se asimilarán a remuneraciones por (el) trabajo” de aquél; pero basta que tales “enriquecimientos” sean de un bolívar más al año (Bs. 60.001,00), esto es, de ocho céntimos y un tercio al mes (Bs. 0,0833), para que el “propietario” del “instituto” se convierta en una “pequeña empresa individual” por lo que concierne a ese bolívar adicional de renta neta anual. Entonces, cabe, lógicamente, preguntarse: primero, ¿cuál es el criterio de técnica fiscal o de justicia fiscal que explique la diferente calificación jurídico-tributaria, y, por tanto, el diferente régimen impositivo, producidos por el tránsito de Bs. 60.000,00 a Bs. 60.001,00 de renta neta anual?; y, segundo, ¿por qué a un maestro (quien funda un “establecimiento educativo” es un “maestro” y tiene vocación de “maestro”, al menos en la inmensa mayoría de los casos) se le considera una

“pequeña empresa individual” cuando obtiene “enriquecimientos netos” anuales entre 60 y 120 mil bolívares, o una “empresa” propiamente dicha, cuando obtiene “enriquecimientos” mayores, para gravar, con acentuada intensidad, el exceso de los primeros 60 mil, en el primer caso, o la totalidad de los “enriquecimientos”, en el segundo; mientras cualquier otro titular de cualquier otra “profesión no comercial” —médico, abogado, ingeniero, auditor, y hasta artista de televisión, torero o boxeador, etc.—, que puede obtener, incluso, “enriquecimientos netos” iguales y hasta mayores que aquél, es gravado en forma relativamente más benigna?.

Advertimos, desde luego, que no propiciamos que se les dé a los “honorarios y estipendios que provengan del libre ejercicio de profesiones no comerciales” el mismo tratamiento fiscal que el Proyecto contempla para “los (enriquecimientos) que obtengan los propietarios de institutos docentes privados”. No. Propiciamos, más bien, todo lo contrario: que, no obstante su elevación, con respecto a la Ley actual, el impuesto que grava los primeros grave también los segundos: esto es, que se elimine la chocante discriminación y se mantenga, al menos, el régimen fiscal actual, pues unos y otros “enriquecimientos” provienen del ejercicio de “profesiones no comerciales”: resulta verdaderamente irritante que un boxeador, un artista de televisión, un pancracista, sean fiscalmente mejor tratados que un maestro que funda un “establecimiento educativo”.

II

Pero, a más de este tratamiento discriminatorio específico, la “educación privada” recibirá aquellos otros impactos fiscales generales, derivados de algunas modificaciones —sustanciales— que el Proyecto introduce en la estructura del tributo, que afectan a los contribuyentes todos, cualquiera sea su actividad.

Así, en efecto, el Proyecto somete a un mismo régimen impositivo a las “personas jurídicas”, bien sean sociedades de capitales, bien sean sociedades de personas, a diferencia de la Ley vigente, según la cual, las primeras están sujetas al impuesto cedular y al impuesto complementario, en tanto que las segundas sólo lo están al impuesto cedular y los socios, por sus participaciones en ellas, al complementario.

Además, el Proyecto institucionaliza el régimen tarifario de excepción, establecido, con carácter transitorio, por la Ley de Medidas Económicas de Urgencia (artículo 3º del Decreto N° 580, de 30 de junio de 1961).

Es evidente que, si la sociedad en nombre colectivo, o la sociedad civil, van a ser gravadas del mismo modo que una sociedad anónima, y, —a más de ello, de suyo fiscalmente incisivo—, con un impuesto más elevado que el que normalmente gravaba a ésta, se irroga grave lesión a la equidad: la “contribución” fiscal pierde, en efecto, su carácter de tal y se convierte en una especie de instrumento punitivo, con el cual se quisiera penalizar a quienes, en ejercicio de legítimos derechos, hubiesen constituido sociedades de personas. Es uno de los muchos y graves reparos que se pueden formular al Estatuto Impositivo proyectado.

Pero veamos, más bien, qué dicen los números.

Tomemos, para ello, tres supuestos teóricos, imaginarios, de “institutos docentes privados” que obtengan 36.000, 72.000 y 144.000 bolívares de “enriquecimientos netos” anuales, respectivamente. Y hagamos una doble comparación: una, entre el diferente tratamiento impositivo, que el Proyecto contempla, al calificar como “rentas empresariales” “los (enriquecimientos) que obtengan los propietarios de institutos docentes privados” (artículo 5, ordinal 3º), discriminándolos de “los honorarios y estipendios que provengan del libre ejercicio de profesiones no comerciales” (artículo 37, ordinal 2º); y, otra, entre ese tratamiento y el de la Legislación actual.

1. Veamos la primera comparación numéricamente.

I M P U E S T O P O R P A G A R

Renta Anual	Propietario	Como rentas empresariales	Como honorarios y estipendios del libre ejercicio de profesiones no comerciales	Diferencia	
				Relativa	Absoluta
36.000	Persona Natural	2.240	2.240	—	—
36.000.	Persona Jurídica	5.400	2.240	3.160	141%
72.000	Persona Natural	6.800	6.590	210	3%
72.000	Persona Jurídica	10.800	6.590	4.210	64%
144.000	Persona Natural	26.220	18.610	7.610	29%
144.000	Persona Jurídica	26.220	18.610	7.610	29%

En este primer aspecto puede observarse:

A) Si el “propietario” de un “instituto docente privado” obtiene una renta neta anual de sólo Bs. 36.000 y es una “persona natural”, resulta indiferente que se la califique como “renta empresarial” o como “beneficios de profesiones no comerciales”, pues, en todo caso, pagará Bs. 2.240 de impuesto.

Pero, si el “propietario” fuere una “persona jurídica” —una sociedad civil, una asociación civil, una compañía anónima, por ejemplo—, pagará Bs. 5.400, esto es, Bs. 3.160 más de impuesto, —el 141% más—, que si la renta se calificara como beneficios de “profesionales no comerciales”, pues, de calificársela así, pagaría sólo Bs. 2.240.

B) Si la renta fuere del doble —Bs. 72.000—, el “propietario” del “instituto” pagará Bs. 6.800 ó Bs. 10.800, según sea, respectivamente, una “persona natural” o una “persona jurídica”; esto es, Bs. 210 más de impuesto, —el 3% más—, en el primer caso, y Bs. 4.210 más, —el 64% más—, en el segundo, pues, en uno y otro casos, pagaría sólo Bs. 6.590, si la renta se calificara como beneficios de “profesiones no comerciales”.

C) Y si la renta fuere aún del doble de la anterior —Bs. 144.000—, el “propietario” del “instituto”, bien que sea una “persona natural”, bien que sea una “persona jurídica”, pagará Bs. 26.220, esto es, Bs. 7.610 más de impuesto, —el 29% más—, pues pagaría Bs. 18.610 si la renta se calificara como beneficios de “profesiones no comerciales”.

D) Final y aun cuando colateralmente, pueden formularse algunas otras observaciones incidentales, de interés, incluso, para cualesquiera otros contribuyentes.

a) En primer lugar, rentas de modesta cuantía —Bs. 36.000 y Bs. 72.000 anuales: Bs. 3.000 y Bs. 6.000 mensuales— sufren incrementos del impuesto del orden del 141,08% y del 58,84%, respectivamente, según que su titular sea una “persona natural” o una “persona jurídica”. En efecto: si el titular de esa “renta empresarial” de Bs. 36.000 anuales es una “persona natural”, pagaría Bs. 2.240 de impuesto; pero si es una “persona jurídica”, pagaría Bs. 5.460, es decir, Bs. 3.160 más, —el 141,08% más—. Y el titular de una “renta empresarial” del doble —Bs. 72.000— pagaría Bs. 6.800, si es una “persona natural”, y Bs. 10.800, si es una “persona jurídica”, es decir, Bs. 4.000 más, —el 58% más—.

b) En cambio, una “renta empresarial” del doble —Bs. 144.000 anuales: Bs. 12.000 mensuales— tendría el mismo tratamiento fiscal, independientemente de que su perceptor sea una “persona natural” o una “persona jurídica”.

c) Esto revela, en nuestra opinión, las deficiencias de técnica fiscal, de que el Proyecto adolece, entre otras, que hacen odiosamente regresivo el impuesto; pues no queremos suponer que haya tenido el despropósito de hostigar a los perceptores de moderados ingresos, —de los que el mismo Proyecto denomina “rentas empresariales”—, cuando aquéllos revistan cualquier forma societaria.

2. Veamos la segunda comparación también numéricamente.

Renta Anual	Propietario	IMPUESTO POR PAGAR			RELACIONES DEL PROYECTO			
		Según Legis'ación Ordinaria	Según Legislación Emergencia	Según Proyecto	Legislación Ordinaria		Legislación Emergencia	
					Absoluta	Relativa	Absoluta	Relativa
36.000	Persona Natural	1.940	2.660	2.240	+ 300	+ 15%	- 420	- 16%
36.000	Sociedad Anónima	2.120	5.400	5.400	+ 3.280	+ 155%	0	0
36.000	Sociedad Civil (3 socios)	1.530	2.250	5.400	+ 3.870	+ 253%	+ 3.150	+ 140%
72.000	Persona Natural	4.640	6.080	6.800	+ 2.160	+ 47%	+ 720	+ 12%
72.000	Sociedad Anónima	5.000	10.800	10.800	+ 5.800	+ 116%	0	0
72.000	Sociedad Civil (3 socios)	3.540	4.980	10.800	+ 7.260	+ 205%	+ 5.820	+ 117%
144.000	Persona Natural	11.880	14.760	26.220	+ 14.340	+ 121%	+ 11.460	+ 78%
144.000	Sociedad Anónima	12.600	26.000	26.220	+ 13.620	+ 108%	+ 220	+ 0,84%
144.000	Sociedad Civil (3 socios)	8.310	11.190	26.220	+ 17.910	+ 216%	+ 15.030	+ 134%

Observaciones: (1) En el cálculo del impuesto, cuando el "propietario" del "instituto" es una "persona natural", hemos prescindido, naturalmente, de considerar cualesquiera desgravámenes familiares. De haberlos tomado en cuenta, las diferencias entre la Legislación actual y la proyectada serían más sensibles.

(2) En el cálculo del impuesto, de acuerdo con la Legislación ordinaria y la de Emergencia, están comprendidos el cedular y el complementario.

(3) En el cálculo del impuesto de las sociedades civiles, hemos totalizado el impuesto cedular de éstas y el complementario de los socios por sus participaciones.

Como puede apreciarse, el Proyecto tiende, entre otras cosas, a institucionalizar el régimen impositivo de excepción, establecido en la Legislación de Medidas Económicas de Urgencia y, por ello, de carácter transitorio, para las sociedades de capitales. De ahí entonces que hayamos considerado que, para apreciar la real incidencia del nuevo régimen del Proyecto, la comparación debe hacerse, principalmente, entre éste y la Legislación ordinaria del impuesto.

Pues bien; aun cuando la demostración numérica anterior es fecunda en conclusiones, ciertamente, objetivas, nos permitimos, sin embargo, destacar las siguientes:

A) Es cierto que, cuando el “propietario” de un “instituto docente privado” es una “persona natural” y la renta neta anual, Bs. 36.000, pagará Bs. 420 menos de impuesto —el 16% menos— en relación con la Legislación de Emergencia; pero tal beneficio es sólo aparente, entre otras causas, porque aún pagará Bs. 300 más de impuesto —el 15% más—, en relación con la Legislación ordinaria.

B) Es cierto también que, cuando el “propietario” es una “sociedad anónima” y la renta neta anual, 36.000, 72.000 ó 144.000 bolívares, el monto de su impuesto no sufrirá modificación alguna, en los dos primeros casos, y, en el tercero, sólo experimentará un aumento de Bs. 220 —el 0,84% más—, en relación con la Legislación de la Emergencia; pero, en relación con la Legislación ordinaria, sufre aumentos del 155%, 116% y 108%, respectivamente: obsérvese, de paso, cómo los incrementos del impuesto han sido inversos a los incrementos de la renta.

C) Pero la incidencia se presenta más irritante, cuando el “propietario” es una “sociedad de personas”, como una “sociedad civil” o una “asociación civil”; pues, si la renta neta anual es de 36.000, 72.000 y 144.000 bolívares, el impuesto aumentará en 140%, 117% y 134%, respectivamente, en relación con la propia Legislación de Emergencia, y en 253%, 205% y 216%, también respectivamente, en relación con la Legislación ordinaria: debido, esto último, al efecto acumulativo de la “mayoración” del impuesto, introducida por la Legislación de la Emergencia, y de la igualdad de tratamiento que el Proyecto da a las sociedades de personas y a las de capitales.

III

Mas, la nueva calificación, como “rentas empresariales”, de “los (enriquecimientos) que obtengan los propietarios de institutos docentes privados”,

tiene, o puede tener, otras consecuencias fiscales colaterales, no menos onerosas para la “educación privada”. Veamos al menos dos.

1. La Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) ha creado “una contribución de los patronos, equivalente al uno por ciento (1%) del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades” (artículo 10, ordinal 1º); y declara que “son deudores del aporte señalado... las personas naturales y jurídicas que dan ocupación en sus establecimientos a cinco (5) o más trabajadores” (artículo 11). La noción de “*empresa*”, como sujeto pasivo de esta “*contribución*” parafiscal, informa el contexto: así, el Parágrafo Unico del artículo 69 del Reglamento de dicha Ley dispone: “Dos o más empresas podrán organizar y sostener cursos o escuelas, distribuyéndose a prorrata los gastos. En este caso se deducirá de la *contribución de cada empresa* las cantidades aportadas para el sostenimiento de aquellos cursos o escuelas, siempre que reunan los requisitos fijados por este Reglamento”; y el artículo 75 *ejusdem* previene: “Para calcular el número de empleados y obreros de las *empresas obligadas a colaborar en el funcionamiento del INCE*, se considerará como promedio de jornadas el número de horas efectivamente trabajadas divididas por la jornada legal del trabajo”.

Pues bien; el INCE, orientado acertadamente por la Legislación tradicional del Impuesto sobre la Renta, ha considerado que los “*institutos docentes privados*” no son sujetos pasivos de su “*contribución*”, por entender, precisamente, que no son “*empresas*”, sino, al contrario, actividades de “*profesiones no comerciales*”; y, más aún, atendiendo a la naturaleza del objeto de esas actividades, más que a las formas jurídicas que pudieren revestir quienes las ejercen, ha considerado también que, aún en el supuesto de que sean “*personas jurídicas*” de “*carácter mercantil*”, tales “*institutos*” tampoco son contribuyentes suyos. Así, el INCE ha sido más consecuente con la naturaleza de las cosas que el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta; pues éste dispone que “*los beneficios de profesiones no comerciales*” —entre los cuales el mismo contempla “*los... de los institutos docentes privados*”— también son gravados como tales “*cuando son percibidos por personas jurídicas que no tengan carácter mercantil*” (artículo 117); y de ahí que se haya interpretado, *a sensu contrario*, que, “*cuando son percibidos por personas jurídicas que (sí) tengan carácter mercantil*”, no son gravados como tales, sino como “*beneficios comerciales*”; como ocurriría en el caso, por ejemplo, de

“institutos docentes privados” que revistan la forma de “sociedad anónima”. En la inteligencia reglamentaria, ha prevalecido, pues, la forma sobre la naturaleza de las cosas, de cuyo criterio, como hemos dicho, se ha apartado justicieramente el INCE.

Pero, con todo, al modificarse, radicalmente, la calificación de “los (enriquecimientos) que obtengan los propietarios de institutos docentes privados”, de “beneficios de profesiones no comerciales” —que ha sido la calificación fiscal general y tradicional— en “rentas empresariales” —que el Proyecto introduce—, parece verosímil presumir que el INCE se vea obligado a modificar también su calificación, orientada, como ha estado, fundamentalmente, por la primera; y considere, en consecuencia, aportantes suyos, los “institutos docentes privados”; modificación ésta que tendría el apoyo de la lógica formal, por lo menos, pues, bajo ese aspecto, parece resultar impropio que un “instituto” sea considerado “empresa” a los fines de un tributo y no lo sea a los fines de otro u otros.

De ocurrir, pues, tal eventualidad, será otra carga —fiscal— que pesará sobre la “educación privada”.

Más aún: la misma Ley del INCE establece también otra “aportación”: “el medio por ciento ($\frac{1}{2}\%$) de las utilidades anuales pagadas a los obreros y empleados y aportadas por éstos. . .” (artículo 10, ordinal 2º). De ocurrir la eventualidad supuesta, los maestros de los “institutos docentes privados” estarán sujetos al pago de esa “aportación” anual, así como al del impuesto sobre la renta, seguro social, etc.

2. Consideración análoga puede formularse respecto del impuesto municipal denominado “*patente de industria y comercio*”, particularmente en relación con la respectiva Ordenanza Municipal del Distrito Federal, dados los términos en que está concebido el tributo y el criterio que los mismos le han merecido a la Corte Suprema de Justicia.

En efecto: el artículo 1º de la Ordenanza citada dispone: “La presente Ordenanza concierne a *toda actividad Industrial, Comercial o de indole similar* ejercida en el Distrito Federal por personas naturales o jurídicas, con fines lucrativos”.

Y en reciente sentencia, de fecha 30 de junio de 1966, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, ha dicho a este respecto:

"Ahora bien, de acuerdo con el artículo 1º de la Ordenanza que se denuncia como infringido, las patentes de industria y comercio conciernen a toda actividad industrial, comercial o de índole similar, ejercida en el Distrito Federal, por personas naturales o jurídicas, con fines lucrativos. En tal virtud, la cuota respectiva corresponde pagarla, en primer término, a las personas cuyas operaciones concurren a la producción o incremento de la riqueza por el empleo de los medios propios de la industria, conforme a la naturaleza y al fin económico que ésta persigue; y, en segundo lugar, a quienes cumplen ejercicio habitual del comercio por órgano de la actividad mediadora que pone en circulación los bienes entre productores y consumidores, con fines especulativos. Pero la regla legal no se circunscribe a estos dos tipos de actividades, sino que ella se extiende a toda actividad similar ejercida por personas naturales o jurídicas con fines lucrativos. De manera que existe un tercer orden de actividades que sin ser propiamente industriales ni comerciales ni estar tampoco cumplidas por comerciantes o industriales deben pagar la patente por el simple hecho de que en razón de su objeto orientado por el lucro o la utilidad, guardan analogía o semejanza con las operaciones que se cumplen en el campo industrial o comercial'.

"....."

"El concepto de empresa supone la presencia de un conjunto de elementos que concurren a su formación y funcionamiento. En él han de tomarse en cuenta la organización de los factores de la producción, la distribución de los bienes, productos y servicios, la acción del empresario que moviliza con una finalidad de lucro todo ese cúmulo de servicios, productos y bienes, de relaciones económicas, conocimientos técnicos, asistencia profesional y energías de trabajo, atendiendo a los planes y proyectos que orientan la actividad empresarial. En tal sentido, cualquiera que sea la interpretación que quiera darse al término para construir una teoría jurídica de la empresa, en su estructura, se confunde con una variedad de situaciones económicas destinadas a obtener un lucro por medio de su actividad. Así, por ejemplo, un grupo de técnicos o de profesionales, establecido bajo una forma social e impulsado por fines especulativos y utilitarios, bien porque tales hechos se traduzcan, conforme a su objeto, en la prestación de servicios remunerados por parte de la entidad que ellos integran o en la mediación interesada con motivo de las operaciones de contratación que ofrece el mercado, constituye propiamente una empresa. En efecto, el grupo organizado de esta manera aparece movido por el objetivo común de alcanzar una utilidad económica y la entidad por él formada realiza operaciones semejantes a las que se practican en el campo de la actividad industrial o comercial por quienes tienen el carácter de comerciantes o de industriales" (subrayados nuestros).

Pues bien; si, a la calificación de “rentas empresariales”, dada, por un texto positivo, a “los (enriquecimientos) que obtengan los institutos docentes privados”, y a éstos, por tanto, de “empresas”, se agrega la interpretación jurisprudencial transcrita, no resulta inverosímil suponer que los Fiscos Municipales consideren también que tales “institutos” son sujetos pasivos del impuesto de “patente de industria y comercio”; pues, en tal criterio, *“existe un tercer orden de actividades que sin ser propiamente industriales ni comerciales ni estar tampoco cumplidas por comerciantes o industriales deben pagar la patente por el simple hecho de que en razón de su objeto orientado por el lucro o la utilidad, guardan ANALOGIA o semejanza con las operaciones que se cumplen en el campo industrial o comercial”*; de tal modo que, “así, por ejemplo, un grupo de técnicos o de profesionales (entre los cuales pueden comprenderse los de la docencia, FCQ), establecido bajo una forma social e impulsado por fines especulativos y utilitarios, bien porque tales hechos se traduzcan, conforme a su objeto, en la prestación de servicios remunerados **por parte de la entidad que ellos integran** o en la mediación interesada con motivo de las operaciones de contratación que ofrece el mercado, *constituye propiamente una EMPRESA*”.

Con todo, aun cuando estamos de acuerdo con el dispositivo de aquel fallo, al declarar contribuyente del impuesto de “patente de industria y comercio” al recurrente de autos, pues que, a nuestro juicio, es un “comerciante”, no obstante haber demostrado que el INCE no lo considera “empresa” y que su “renta” es gravada, no como “beneficios comerciales”, sino como “beneficios de profesiones no comerciales”; sin embargo, con el respeto que nos merece la Corte, nos permitimos disentir de las motivaciones transcritas, a más de otras.

La “analogía”, en efecto, está excluida del Derecho Tributario Material, pues quebranta el principio de la legalidad del impuesto, que la Constitución recoge en su artículo 224. Además, la Constitución atribuye a los Municipios, entre otros “ingresos”, “las patentes sobre industria, comercio...” (artículo 31, ordinal 3º); y las normas atributivas de competencia son de interpretación restrictiva, la cual, obviamente, excluye la “analogía”. Por tanto, los Municipios no pueden crear impuestos de “patente de industria y comercio” sobre “toda actividad... de índole similar” a la “comercial” o a la “industrial”; y de ahí que hayamos considerado inconstitucional la expresión pertinente, contenida en el artículo 1º de la Ordenanza respectiva del Distrito Federal. De ahí también que, en nuestro parecer, resulta infundada la consideración de la Corte, según la cual “existe un tercer orden de actividades que sin ser propiamente industriales ni comerciales ni estar tampoco cumplidas por comer-

cientes o industriales deben pagar la patente por el simple hecho de que... guardan analogía o semejanza con las operaciones que se cumplen en el campo industrial o comercial”.

De otra parte, si bien es indudable que toda actividad “comercial” o “industrial” es “lucrativa”, pues que el lucro es de su esencia; la proposición inversa no es cierta; es decir, no toda actividad lucrativa es, por eso sólo, comercial o industrial: en tal confusión incurre, a nuestro juicio, la Corte, al considerar que “la regla legal... se extiende a toda actividad similar ejercida por personas naturales o jurídicas con fines lucrativos”; y, principalmente, que “un grupo de técnicos o de profesionales, establecido bajo una forma social e impulsado por fines especulativos y utilitarios, bien porque tales hechos se traduzcan, conforme a su objeto, en la prestación de servicios remunerados por parte de la entidad que ellos integran... constituye propiamente una empresa”.

IV

Quedaría, en fin, muy insuficiente este brevísimo estudio, si no anotáramos algunas de las posibles consecuencias —técnicas y prácticas— de la conversión en Ley, como es de esperarse, del tratamiento impositivo proyectado para la “educación privada” y de sus implicaciones fiscales colaterales; y si no señaláramos también alguna posible manera de atemperarlas.

En cuanto a lo primero, juzgamos, ante todo, que la discriminación de la “educación privada” de las demás “profesiones no comerciales”, para someterla a una fiscalidad más onerosa, lesiona el principio de la igualdad ante las cargas públicas y contradice las finalidades extrafiscales que en nuestro Derecho lo orientan: “El sistema tributario —dispone, al efecto, el artículo 223 de la Constitución— procurará *la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente*, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y *la elevación del nivel de vida del pueblo*”.

No hay, en efecto, una “*justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente*”, cuando, de dos contribuyentes, que realizan una misma actividad genérica, que ejercen “profesiones no comerciales”, —uno, por ejemplo, la medicina; otro, el magisterio—, a aquél se le trata fiscalmente de un modo y a éste, de otro distinto: “*justa distribución*” es “*justicia distributiva*” y ésta no se realiza cuando a dos iguales se les impone una carga desigual, sin que la causa de la desigualdad aparezca justificada.

Pero “el sistema tributario procurará”, además, “*la elevación del nivel de vida del pueblo*”. Sin embargo, si consideramos, con Umbreit, Hunt y Kinter, que “la elevación de los niveles de vida depende de la existencia de los adecuados incentivos para la producción”; y, con Gannagé, que “el desarrollo de la educación elemental y la difusión de la enseñanza técnica tornan al medio local más receptivo para la concepción del progreso y para los motivos individualistas de trabajar y ahorrar”; de tal modo que “la calificación de la población es un recurso potencial productivo”, que “equivale a una inversión humana en educación” y que “exige costos monetarios considerables para la adquisición de la educación primaria y para la especialización”; si consideramos así las cosas —repetimos—, nos parece que el hostigamiento fiscal a la “educación privada”, en un país en vías de desarrollo como el nuestro, no responde a esa finalidad constitucional del “sistema tributario” de procurar “la elevación del nivel de vida del pueblo”.

De otra parte, es evidente que, en países como el nuestro, los “institutos docentes privados” no compiten con los “institutos (docentes) oficiales”; antes bien, concurren, colaboran, con éstos, a hacer efectivo y real uno de los “*derechos sociales*” que la Constitución garantiza: “*todos tienen derecho a la educación*” (artículo 78); y de ahí que la propia Constitución disponga que “*el Estado estimulará y protegerá la educación privada. . .*” (aparte del artículo 79).

Luego un régimen fiscal oneroso y gravoso para la “educación privada” contradiría, ostensiblemente, el “estímulo” y la “protección” que el Estado, constitucionalmente, está obligado a prestarle.

Más aún: un régimen fiscal así concebido bien podría conducir a limitar, injustificada y absurdamente, la realización de ese “derecho social” que es la “educación” de “todos”. En efecto: los padres tienen el inalienable derecho de colocar a sus hijos en los “institutos docentes” de su preferencia: “privados” u “oficiales”, con el fin, precisamente, de que reciban la “educación” que a su juicio estimen la más conveniente. Pero, si, para poder mantener su situación anterior a la nueva fiscalidad, los “institutos docentes privados” se ven obligados a elevar, razonablemente desde luego, el monto de sus estipendios, honorarios o pensiones; es posible que algunos padres —de ingresos moderados, que constituyen la mayoría— no puedan económicamente afrontar esa elevación: así se les coartaría ese derecho. Además, si los “institutos oficiales” son insuficientes, como en realidad lo son, para atender, así sea con mediana eficiencia, la demanda global de los servicios educativos,

mayormente insuficientes lo serán para atender una demanda adicional de los mismos. En todo caso, pues, parecería limitada, estrechada, la realización de ese “derecho social” que es la “educación” y que la Constitución garantiza a “todos”.

Por consiguiente, una estimativa, que consideramos correcta, —de valoraciones múltiples, aun cuando desiguales, pero todas de especial significación—, llama a reflexionar sobre el punto. En efecto: de una parte, los mejores principios jurídicos, conjuntamente con los de una apropiada política socio-económica, imponen que la Constitución se desarrolle y se ejecute del modo que mejor se realicen los postulados que la informan —en este caso, la efectividad del “derecho a la educación” y “la elevación del nivel de vida del pueblo”—; y, de otra parte, una sana política financiera aconseja —como ya lo ha advertido el Doctor Tomás Enrique Carrillo Batalla— que el Estado “acepte la cooperación del sector privado en forma más amplia y generosa a los fines de que se alivie la carga que gravita sobre el Gasto Educacional del sector público. No tiene sentido que en la Venezuela actual —agregaba el ilustrado hacendista— se levanten barreras al desarrollo de la educación privada, si se tiene en cuenta que hasta en Polonia, país dominado por un régimen comunista, se desenvuelve la educación privada en forma normal, con sujeción a los reglamentos estatales.—Con los recursos educacionales —concluía aquél— administrados en forma más eficiente, y con una mayor participación del sector privado en ese campo, estaremos en condiciones de incorporar un mayor número de alumnos a la enseñanza sin necesidad de afectar los fondos que deben asignarse a la formación de capital” (El Universal, 9-10-66).

Es necesario, en suma, “estimular” y “proteger”, realmente, la “educación privada”, como lo manda la Constitución. Para que el Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta contribuya a ello, consideramos conveniente que se mantenga la calificación de “los beneficios de los institutos docentes privados” como “beneficios de profesiones no comerciales”; y que, además, introduzca un régimen de exenciones y exoneraciones para los mismos, atendidas, desde luego, las diversas características y modalidades que ellos puedan presentar. Recuérdese, a este último respecto, que las exenciones y exoneraciones fiscales, para no quebrantar el principio de la igualdad ante las cargas públicas, tienen, o deben tener, justificaciones o motivaciones apropiadas: algunas, políticas; otras, económicas; unas, sociales; etc.; pero todas tienen, o deben tener también, una justificación general y suprema —su justificación ética—: contribuir o participar, de cualquier modo, en la realización del bien

común. ¿Cómo suponer, pues, que la "educación privada" no contribuye también a tan elevada finalidad?

Ahora, una advertencia última: no tenemos interés de ninguna clase en "instituto docente privado" alguno; si nos hemos atrevido a formular estas breves consideraciones sobre su tratamiento fiscal, las mismas sólo han sido inspiradas por nuestra devoción por el Derecho y la Justicia.

Caracas, octubre de 1966.

N O T A S

- (1) De acuerdo con la Ley de Medidas Económicas de Urgencia, el impuesto fue elevado al 4% (ordinal 5º del artículo 2º del Decreto Nº 580 del 30 de junio de 1961).
- (2), (4) y (5) Hemos transcrito, de las respectivas tarifas, sólo las partes necesarias para los ejemplos propuestos.
- (3) Del texto del artículo 220 del Código de Comercio, se infiere cuáles son las "personas jurídicas que no tengan carácter mercantil": "Las compañías o sociedades de comercio —dice— son aquéllas que tienen por objeto uno o más actos de comercio.—Sin perjuicio de lo dispuesto por leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria..."

Sentencias - 1 al 7

1.—*DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA) DE 30 DE JUNIO DE 1966, (VENEZUELAN GULF REFINING COMPANY) QUE REFORMA LA N° 313 DE 22-11-65 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(1).*

GASTOS: Comprobación por experticia

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

ra goce de sus vacaciones en el lugar de su domicilio o donde fueron contratados; valor de pasajes suministrados a los empleados que allí se indican con la finalidad de pasar sus vacaciones en el exterior donde tenían su domicilio cuando fueron contratados; y valor de pasajes con el objeto de traer a Venezuela nuevos empleados y sus familiares.

De consiguiente, sólo queda por examinar, y la Corte pasa a hacerlo si ellas cumplen o no con el requisito de la territorialidad".

DICTAMEN PERICIAL: Ineficacia por falta de motivación.

"No obstante, el informe pericial, si bien determinó la comprobación de dichos gastos, como ya se expuso, respecto de la causa de los mismos, que también se pretendía demostrar con la experticia, se limitó a repetir el texto de la promoción; en cuanto a los primeros, que fueron hechos "de acuerdo con normas establecidas en las condiciones de empleo

(1) Véase la sentencia reformada en el N° 11, pág. 20 de esta Revista.

de la compañía"; y, en cuanto a los segundos, que corresponden "en realidad al valor total de los pasajes aéreos adquiridos con el objeto de traer a Venezuela nuevos empleados y sus Familiares". La falta de "motivación", en el punto, del dictamen pericial, le resta evidentemente valor al mismo a estos respectos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.425 del Código Civil. No desvirtuada, entonces, en el debate procesal, la eficacia probatoria del Acta Fiscal en lo que al punto concierne, y no apareciendo éste contrario a derecho, la Corte considera procedente el presente reparo y así lo declara".

GASTOS NO NECESARIOS Y AJUSTE DE MULTA

"Por considerar, conforme a la jurisprudencia tradicional al respecto, que los gastos, por las cantidades de doscientos noventa y cuatro bolívares (Bs. 294,00) y trescientos bolívares (Bs. 300,00) por concepto, respectivamente, de "comida de graduación" y contribución a las "fiestas patronales" de Puerto La Cruz, se relacionan con la propaganda de la empresa, la recurrida declaró improcedentes tales reparos. La Corte así también lo declara.

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

Tal disposición establecía que, si el impuesto que resultase de la inquisición fiscal, excediera en más del diez por

ciento del liquidado con base a la declaración del contribuyente, debía imponerse a éste una multa que podría ser desde el décimo hasta el doble del exceso.

Ahora bien, en el caso de autos, a pesar del desistimiento parcial del recurso, por parte de la contribuyente, en lo que a varios Reparos respecta, homologado por el Tribunal a quo; y, no obstante la anterior declaratoria de la improcedencia de ciertas partidas integrantes de algunos de los sometidos a decisión judicial, siempre resulta procedente la aplicación de la sanción examinada; ya que, habiendo resultado exenta de impuestos la declaración presentada por la contribuyente para el ejercicio reparado de 1958 según los datos contenidos en élla, la liquidación del impuesto que se haga conforme a lo decidido en el presente fallo, cualquiera que sea su monto, excederá del porcentaje establecido en la citada disposición legal. Por consiguiente, se declara procedente la referida multa, cuya cuantía deberá la Administración adecuar a la liquidación que practique de acuerdo con esta decisión.

En virtud de todas las razones que anteceden, expuestas ya en casos similares anteriores, la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por el Fisco Nacional contra la sentencia N° 313, de fecha 22 de noviembre de 1965, del Tribunal de

Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, la cual queda, de consiguiente, re-

formada en los términos expuestos en la presente decisión".

2.—DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA) DE 10 DE AGOSTO DE 1966 (THE COLON DEVELOPMENT COMPANY LIMITED) — DECLARA SIN LUGAR LA APELACION CONTRA LA N° 311 DE 11-11-65 DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(1).

ACTA FISCAL:

Su motivación y validez.

"El Artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuya norma ha sido de aplicación inmediata, previene, entre otras cosas, que "el Acta deberá contener una exposición razonada de los motivos y resultados de la actuación fiscal". Y en la jurisprudencia de la Corte, se ha considerado que las Actas Fiscales deben contener todos los hechos que las actuaciones fiscalizadoras de la Administración observen en el proceder de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y con mayor razón han de ser lo suficientemente explícitas, cuando, la Administración ha de efectuar liquidaciones del impuesto o de las multas aplicables; ellas deben contener, todos los reparos, objeciones y observaciones que la Administración considere procedente formular a los contribuyentes, pues es el modo de que éstos disponen para informarse de las pretensiones fiscales.

Ahora bien: el Reparo de Autos fue formulado en el Acta Fiscal cuestionada así: "Gastos no necesarios para la pro-

ducción de la renta: Bs. 9.112,00.—Conforme se determina en el Sub-Anexo N° 32, la Contribuyente solicitó deducciones por la cantidad arriba citada, por concepto de gastos de agasajos y fiestas diversas, que no cumplen con los requisitos exigidos en el inciso 1° del Artículo 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 70 de su Reglamento...", vigentes durante el ejercicio fiscalizado, o sean la de 1948 y el de 1949.

Como aparece de su propio texto, el motivo del reparo está suficientemente explícito: la Administración objetó la deducción de la cantidad de NUEVE MIL CIENTO DOCE BOLIVARES (Bs. 9.112,00), pretendida por la contribuyente, por concepto de gastos de agasajos y fiestas diversas, por considerar que son gastos no necesarios para la producción de la renta. Es decir que, como el Ordinal 1° del Artículo 11 de la Ley entonces vigente autorizaba la deducción de "los gastos generales, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta", la Administración consideró que los gastos de agasajos y fiestas diversas no cumplen el requisito de necesidad para producir la renta.

(1) Véase sentencia confirmada en el N° 11, pág. 17.

En consecuencia, la Corte llega a la conclusión, de que es infundada la denuncia de que el Acta Fiscal adolece de adecuada motivación".

GASTOS NORMALES Y NECESARIOS:

Condiciones.

"Según aparece del Sub-Anexo N° 32 del Acta Fiscal, traído a los autos por providencia para mejor proveer, los gastos cuya deducción se ha reparado, se refieren en general, a bebidas, licores, refrescos, comidas, pasapalos, mesoneros, agasajos para deportistas y jugadores; fiestas departamentales; y fiestas de fin de año escolar.

A este respecto, la contribuyente alega que "son gastos de propaganda", pues, a su juicio, "no otra cosa puede decirse de erogaciones efectuadas para la compra de bebidas y pasapalos para una fiesta organizada para la distribución de emblemas, para la compra de refrescos para jugadores, para coadyuvar a la realización de fiestas departamentales y escolares, y para otras finalidades semejantes", a cuya deducción dice haber lugar conforme a la Letra (G) del Artículo 70 del Reglamento aplicable a la jurisprudencia establecida por la sentencia de la Corte Federal de fecha 21 de diciembre de 1960.

La Corte observa:

Como lo asentó la recurrida, conforme a la jurisprudencia sobre el punto, establecida ya de manera constante, reiterada y uniforme, tanto por el mismo

Tribunal a quo como por este Supremo Tribunal, la necesidad del gasto a los fines de su deducción de la renta bruta para determinar la renta neta gravable, está determinada por la inmediata y directa relación entre el gasto y la renta producida. Y de ahí que, conforme a esa misma jurisprudencia, se hayan excluído del concepto de "gastos necesarios" aquéllos que, materialmente, impliquen liberalidades, puesto que son más bien actos de disposición o de empleo de la renta producida.

Tal concepto, sin embargo, no ha impedido a esa misma jurisprudencia calificar, en general, como gastos necesarios y, en particular; como gastos de propaganda, y admitir, su deducción, aquéllos que, en razón de su finalidad —de caridad o de altruísmo— y de su módica cuantía, contribuyen al normal desarrollo de las relaciones del contribuyente con el público.

En el orden de estos conceptos, expuestos en sentencias de este Supremo Tribunal, de fechas 23 de octubre de 1962 y 28 de enero de 1965, la Corte considera que la finalidad de los gastos aquí cuestionados excluye su posible calificación como gastos de propaganda; y que, al contrario, como lo estableció la recurrida, corresponden a liberalidades, cuya naturaleza impide comprenderlos en los Artículos 11, Ordinal 1º, de la Ley, y 70, Letra (g), de su Reglamento, vigentes durante el ejercicio fiscalizado.

En virtud de lo expuesto la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad

de la Ley, declara sin lugar la apelación interpuesta por la contribuyente "The Colon Development Company Limited" contra la sentencia N° 311, de fecha 11 de noviembre de 1965 del Tribunal de

Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, la cual queda confirmada en todas sus partes; y por considerar que tuvo motivos racionales para litigar, exime a la recurrente del pago de las costas procesales".

3.—DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA).—CON FECHA 2 DE NOVIEMBRE DE 1966, QUE CONFIRMA LA N° 264 DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1966 DICTADA POR EL TRIBUNAL ACCIDENTAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Demostración de ingresos para efectos del gravamen a un contribuyente.

Observó el Tribunal a quo, que, si bien es cierto que aparecen en la contabilidad de la empresa Prados del Este C. A., como lo señala la Administración del Impuesto sobre la Renta, letras de cambio por concepto de intereses presuntamente vinculados al descuento, también es cierto que en las letras no aparece mención alguna de la cual pueda desprenderse la intervención a título personal del doctor Juan Carmona en el descuento de las mismas o en su adquisición por otros conceptos, salvo con el carácter de representante de Seguros de Crédito, Fidelidad y Fianza como avalista y cancelando las letras; ni tampoco aparece, comprobante alguno de la cual pueda traerse tal deducción. Por ello, en concepto del Tribunal de Apelaciones "no se desprende en los documentos, de los cuales se fundamenta la Administración del Impuesto sobre la Renta, evidencia

alguna que justifique la imputación a éste del cobro de dichos intereses, y, por otra parte, del examen general que se hizo de los documentos contables de la misma empresa no aparece tal circunstancia".

Este criterio es también compartido por la Corte, ya que el solo hecho de que aparezca en la contabilidad de un contribuyente la mención de que un tercero haya recibido sumas de dinero por algún concepto, sin que se demuestren con los debidos comprobantes, no puede justificar la imposición de un gravamen a ese tercero.

A juicio, pues, de los juzgadores, no quedó comprobado en autos que la cantidad de trescientos sesenta mil bolívars (Bs. 360.000,00) pagada por Prados del Este C. A., fue efectivamente percibida para su patrimonio particular por el contribuyente Carmona con motivo de la operación señalada y por concepto de intereses, puesto que la prueba presentada es sólo la mención de un asiento

en la contabilidad de la sociedad Prados del Este, mas no aparece de autos ningún elemento que compruebe que el expreso contribuyente percibió para sí alguna cantidad por tal concepto.

Por las razones expuestas, la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Admi-

nistrativa, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la apelación del Fisco Nacional y confirma en todas sus partes la decisión del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 264, de fecha 21 de noviembre de 1963.

4.—N° 330.—(RECURSO DE HECHO: TEMISTOCLES NUÑEZ RAMIREZ). DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—24 DE OCTUBRE DE 1966.

REPAROS DE CONTRALORIA:

Agotamiento de vía administrativa y procedencia del recurso jurisdiccional.

"Por tanto, de la contestación que se da al reparo, cuando éste no es aceptado, la Sala de Examen de acuerdo con el dispositivo legal, procede a reconsiderar el acto impugnado, surgiendo de su revisión uno de estos tres pronunciamientos: a) Que la Sala reforme o modifique el reparo, b) Que lo confirme, y finalmente, c) Que lo declare sin lugar; pronunciamientos éstos que constituyen de por sí una resolución definitiva, como es la que se ha dado en el caso concreto que nos ocupa, al reformar dicha Sala los Reparos antes mencionados.

Los oficios de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, Nos. E-2565, 2566 y 2567 del 17-3-66 y 2642 del 21-3-66, que marcados A, B, C y D, produjo el apelante, no hacen otra cosa que explicar el procedimiento pautado por el mencionado artículo 419, sin que pueda inferirse de su contexto,

como parece pretenderlo el contribuyente, que le ha otorgado nuevas facultades para apelar, facultades que además la Sala ni la Administración Seccional del Impuesto estaban en ningún momento en condiciones de conceder o prorrogar, cumplido el lapso de preclusión del recurso.

El error jurídico del apelante se pone de manifiesto a la simple lectura de su escrito donde dice:

"Hago constar que el reparo en cuestión, en la reconsideración, fué sustancialmente modificado y reformado en su estructura y, en consecuencia, al no haber habido confirmación tampoco se ha producido resolución definitiva de la respectiva Sala, por tanto, y por cuanto no estoy de acuerdo con la modificación o reforma del dicho reparo por ser contraria a la verdad y a la Ley paso a contestarlo. Por las mismas razones, es decir, por cuanto el reparo primitivo fué reformado sustancialmente en su estructura, por cuanto se ha producido una nueva situación de hecho y de derecho y, por último, por cuanto no se ha verifi-

cado una resolución definitiva de la Sala, es que ejerzo el derecho de contestación a los fines de una reconsideración del reparo reformado y no ejerzo el recurso de apelación por ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta".

En efecto, la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, cuando en uso de las facultades de revisión de sus propios actos, de acuerdo con el ordinal 4º del artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, modifica, reforma, confirma o declara sin lugar un reparo, precisamente pronuncia su fallo definitivo y agota su capacidad reconsideratoria, naciendo entonces para el reparado, si lo considera procedente, el derecho a recurrir en alzada ante el Tribunal correspondiente.

La apelación, por lo demás, tiene un término de caducidad dentro del cual debe ser incoada, de modo que si transcurre totalmente sin que el recurso haya sido interpuesto, se considera que el in-

teresado se ha conformado con la decisión, es decir, ha renunciado tácitamente al derecho de pedir su revisión en alzada o si pretende hacerlo fuera del tiempo señalado en los ordenamientos legales, debe ser rechazado por extemporáneo.

La presunción de ser consentida una resolución administrativa descansa, no en frases más o menos claras, insinuadoras de una actitud subjetiva de falta de plena conformidad, sino sobre la ausencia de un recurso jurídico procedente en el tiempo y en la forma. En el caso presente no hace viable la apelación la circunstancia de que el reparado estime que la Sala "no ha producido una resolución definitiva", ni que considere no estar "de acuerdo en la modificación o reforma de dicho reparo por ser contrario a la verdad y a la Ley", pues estas apreciaciones de orden subjetivo, aún en el supuesto de que sean muy calificadas y autorizadas, ni son vinculantes para la administración, ni decisorias de derecho, precisamente por ser una opinión".

5.—Nº 331.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(MUEBLES AZPURUA C. A.).—DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1966, QUE DECLARA SIN LUGAR LA APELACION.

Presunción de validez en las Actas Fiscales y Deducción de Gastos.

"Los reparos objeto de este proceso se han originado como consta en autos,

de la actuación fiscal llevada a cabo por funcionarios de la Administración del Impuesto, en los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos de la contribuyente, respecto a los ejercicios

1-12-54 a 30-11-55, 1-12-55 a 30-11-56, 1-12-56 a 30-11-57, 1-12-57 a 30-11-58 y 1-11-58 a 30-11-59, según se desprende del contenido de las actas números 20, 368, 369, 370 y 371 levantadas con fecha 25 de enero y 13 de octubre de 1961, respectivamente, que corren en autos a los folios: 33 a 39, 46 a 52, 56 a 67, 72 a 78 y 80 a 86, con sus anexos. La fiscalización comprendió exclusivamente los renglones de la Cédula Tercera (Comercio Industrial) como quiera que toda su actividad económica está referida, según las actas, a la compra-venta de muebles. En consecuencia, todas las objeciones fiscales formuladas a los cinco ejercicios que abarcó la investigación, están circunscritos a los rubros característicos de dicha Cédula y son semejantes los conceptos y similares las razones de fondo aducidas para su impugnación. Por manera que una síntesis de ellos distinga las siguientes partidas comunes a todos los períodos fiscalizados a saber:

1) Ventas

- a) Declaradas de menos por concepto de descuentos no comprobados.
- b) Cancelación por este rubro del saldo deudor de una cuenta.

2) Compras — Partidas que carecen de medios de comprobación.

3) Otros ingresos — Otros ingresos mercantiles no declarados.

4) Gastos deducidos

- a) Gastos extraterritoriales y falta de comprobación.
- b) Intereses capitalizables en el valor de adquisición de un inmueble.

5) Intereses sobre Préstamos — Capitalizables en el valor de adquisición de un inmueble.

6) Depreciación — Cargada la reserva para el pago del Impuesto sobre la Renta y modificación de alícuotas de depreciación.

7) Pérdida en Activos Fijos — Se deduce como tal, la donación de 3 bonos comprados a la Cámara de Industriales.

8) Deudas Incobrables — Se dedujo la pérdida por préstamos en efectivo a la C. A. Muebles Tropicales los cuales no reúnen las condiciones de cuentas incobrables.

9) Amortización de Concesiones — Se refiere al apartado para la Reserva Legal.

Todos y cada uno de los reparos por los anteriores conceptos han sido fundamentalmente motivados en el cuerpo de las actas al tenor de lo dispuesto en el Artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

Como puede observarse, la controversia debe decidirse en proporción y relación al mérito que aparezca de las Actas Fiscales que corren en autos. El acta hace fé de los hechos no desvirtuados por la parte apelante conforme a la presunción hominis establecida por la jurisprudencia. Nuestro más alto Tribunal, en sentencias recientes, con respecto a esta situación ha señalado lo siguiente ... "las Actas Fiscales, contentivas de Reparos, cuando han sido levantadas por funcionarios competentes y con las formalidades legales, como actos administrativos

antecedentes a la liquidación del impuesto, gozan de una presunción de legitimidad con respecto a los elementos que en ellas se consignan y, especialmente, respecto de los hechos. De ahí que corresponda al contribuyente producir la prueba de la inexistencia, falsedad o inexactitud de los hechos consignados en las Actas Fiscales. De consiguiente, sólo corresponde a los jueces, para la decisión de tales controversias, examinar, en primer término, si, como consecuencia del debate procesal, quedó desvirtuada la presunción de legitimidad de que gozan las Actas Fiscales, y, en segundo lugar, si la Administración ha interpretado y aplicado correctamente los correspondientes textos legales y reglamentarios".

En este orden de ideas el Tribunal observa que correspondía al contribuyente, como antes se dijo, producir la prueba idónea para demostrar la inexistencia, falsedad o inexactitud de los hechos consignados en las Actas Fiscales respectivas, de modo de enervar sus efectos.

Con tales propósitos, evidentemente, la apelante, en el curso del proceso y valiéndose de los medios probatorios acordados por la Ley, ha debido y podido refutar total o parcialmente los hechos establecidos en cada ejercicio por los funcionarios fiscales en relación con cada reparo en particular. Pero ya hemos visto que el lapso probatorio transcurrió sin que fuese promovida prueba alguna.

Tan sólo en las conclusiones escritas de informes señala concretamente algunas partidas de las numerosas que integran los reparos, tales como licores, flores, cuotas de un club social, cigarrillos,

comidas y contribuciones a la Junta Directiva de la Fundación de Cultura Universitaria que por su índole, es decir, por no tener las características de normalidad y necesidad y por carecer de comprobación adecuada, algunos, han sido rechazados por la intervención fiscal.

El Tribunal ha examinado las aludidas partidas de gastos erogados por la empresa apelante para costear cigarrillos, agasajos, licores, cuotas de sostenimiento de un club social, donativos, etc., y ha llegado a la conclusión de que no es posible admitir legalmente su deducción, pues aunque ha sido alegada la existencia del gasto, esta simple manifestación no es suficiente para acreditar el requisito de que hayan sido necesarios para la producción de la renta, extremo que tampoco trató de ser probado por la recurrente en el debate judicial, como le correspondía conforme a jurisprudencia ya establecida. No rechaza el Tribunal la posibilidad, como lo señala el informante en sus conclusiones escritas, de que una empresa comercial de la magnitud de Muebles Azpúrua, C. A., se vea compelida por la propia naturaleza de sus actividades a realizar una serie de gastos de propaganda y relaciones públicas necesarias para la producción de la renta, pero sin demostración del carácter y fines del gasto no pueden los sentenciadores apreciar la índole y las circunstancias que capacitarían su necesidad y por ende su deducibilidad como gastos de propaganda y relaciones públicas. Resulta así que la necesidad de los gastos, objetados por la fiscalización, no aparece demostrada en este proceso

y en consecuencia no llenan uno de los requisitos fundamentales para ser deducidos; por tanto se confirman estos reparos fiscales.

Por las anteriores consideraciones, este

Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la apelación interpuesta por Muebles Azpúrua C. A."

6.—Nº 332.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(GUSTAVO A. BASALO SOSA), RECURSO DE HECHO DECLARADO SIN LUGAR.*

El acto administrativo apelable e interpretación del Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En el caso de autos, el alegato fundamental traído en el escrito recursorio, radica en la interpretación que al contribuyente le merece el citado artículo 82 de la Ley, en efecto, dice, "la Ley no establece en el mencionado artículo 82 que debe contarse el término de apelación cuando se reciba por primera vez la planilla, tal como lo asienta la Administración en la Resolución que me niega el recurso, sino que señala pura y simplemente el hecho de la recepción de la misma por el contribuyente para que se inicie el término señalado en el citado artículo 82..." "sin distinguir... si es la primera, o la segunda o la tercera vez que el contribuyente recibe la planilla". Y agrega "si yo recibí para su cancelación la planilla Nº 150970 el día 16 de junio de 1966, junto a la Resolución Nº HIR-520-5449, el recurso de apelación que yo hice valer es oportuno en cuanto a su invocación, pues fue interpuesto ante la Administración el día 30 de junio de 1966".

El acto administrativo que impuso el gravamen en fecha 12-7-65, fue notificado al contribuyente el 2-8-65, según su propia afirmación: el oficio Nº HIR-520-5449, constituyó solo una ratificación del mismo, producida por la Oficina Liquidadora con motivo de la inconformidad del contribuyente puesta de manifiesto en su correspondencia del 11-8-65, al impugnar la procedencia del gravamen por aplicación retroactiva de la Ley. De tal inconformidad solo cabía, de acuerdo con el ordenamiento legal vigente, el recurso de apelación para ante este Tribunal, cuyo ejercicio había de realizarse con arreglo a lo previsto por el artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dentro del término de diez (10) días hábiles, previo el pago o afianzamiento de la liquidación recurrida, según lo dispuesto por el artículo 83 ejusdem. El término perentorio a que se contrae el citado artículo 82, debe contarse, según en el mismo se prevé, a partir de la notificación del acto administrativo que impuso el gravamen, esa notificación se cumple desde el mismo momento en que la planilla de liquidación se hace conocer

del contribuyente y éste queda en capacidad de provocar su anulación. La omisión por parte del recurrente del ejercicio del recurso de apelación dentro del término legal, por haber escogido una vía distinta, es improcedente alegarla para tratar con ello de revivir un lapso perentorio de caducidad, como es el previsto en el citado artículo 82 de la Ley.

Con su Oficio N° HIR-520-5449, de fecha 13-6-66, la Administración del Impuesto a la vez que ratificó la planilla de liquidación, cumplió con el precepto constitucional de contestar una comunicación

del contribuyente; pretender que la citada pieza oficial constituye la notificación a que se contrae el artículo 82 de la Ley, conduciría a un caos dentro de la apreciación temporal del acto de la notificación, y dejaría a ésta a la sola voluntad de los contribuyentes que podrían así retardarla indefinidamente, lo que evidentemente resulta absurdo.

En virtud de las consideraciones que anteceden, este Tribunal, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar el presente recurso de hecho".

7.—N° 333.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(INDUSTRIAS PAMPERO C. A.), REPOSICION DE LA CAUSA.

Después de paralizado un recurso debe efectuarse notificación al contribuyente para que esté a derecho conforme al Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

"El artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que "Por la apelación, el recurrente queda a derecho sin necesidad de citación o notificación"; la Corte Federal, en Sentencia dictada el cinco (5) de marzo de 1954, dijo al respecto lo que se transcribe a continuación: "mas, ello debe entenderse racionalmente, de acuerdo con los principios que rigen la materia, pues la norma así concebida parte del presupuesto de que la tramitación de la causa se ha desarrollado con toda regularidad. En nuestro ré-

gimen de derecho, ninguna autoridad y menos las que ejercen funciones judiciales, pueden proceder *ad-libitum*, sin sujeción o regla alguna, pues todas tienen señaladas sus atribuciones y precisada la forma de cumplirlas por la Ley o el Reglamento, según los casos. En relación con el que se ventila, cuando el Reglamento (ahora la Ley, paréntesis nuestro) dispone que no habrá necesidad de nueva citación o notificación una vez que las partes estén a derecho, es en el entendido de que el procedimiento se ha seguido con arreglo a sus preceptos, cumpliéndose cabalmente los trámites y lapsos establecidos, pues el legislador no ha podido cohonestar de antemano un procedimiento irregular. Si por éste o aquél

motivo, aún siendo imputable o negligencia de las mismas partes, la causa se ha paralizado, no puede el Juez, como rector del procedimiento mediante sujeción a la norma, poner en marcha el proceso, sin advertirlo previamente a los interesados mediante la fórmula que la ley establece. Con mayor razón cuando, como en el caso de autos, la suspensión ha sido enteramente extraña al querer de la parte interesada..."

Con arreglo a lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley de la materia, las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, son supletorias de las contenidas en la Sección III, del Procedimiento, Capítulo XVII, de aquel Estatuto, que se relacionan con la tramitación procesal y siendo así no pueden marginarse aquellas disposiciones del Código en cuanto el procedimiento seguido no se ha ceñido precisamente a lo que estatuye la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por eso dispone el mencionado Código, que si bien son de preferente aplicación las disposiciones especiales, no por ello deben dejar de observarse las de tipo general aplicables al caso (artículo 5º ejusdem).

Pues bien, apreciando las irregularidades señaladas por la apoderada de la apelante, es lo cierto que habiéndose intentado el recurso de apelación, con fecha 11 de febrero de 1961, la Administración General del Impuesto sobre la Renta remitió el escrito contentivo de ella y otros recaudos, el 17 de septiembre de 1964, o sea tres años, cinco meses y unos días más tarde del lapso señalado por el artículo 85 de la Ley de la materia para ejercer la facultad reconside-

ratoria que allí se consagra o el envío del expediente al Tribunal, siendo así que fué en la última fecha cuando se remitió la apelación a este Tribunal. Dándosele entrada a ésta en la audiencia del día 21 de septiembre de 1964, sin que en el interregno de las fechas mencionadas anteriormente hubiere habido ninguna otra actuación, no puede concluirse que en virtud de la expresión literal del artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no hay necesidad de nueva citación o notificación, porque el interesado está a derecho para todos los efectos de la apelación. Ello no se aviene con los principios. Interpretar así el texto equivale a considerarlo denegatorio de los preceptos de orden público que regulan la materia procesal en cuanto a la paralización del procedimiento y las consiguientes notificaciones a las partes, pese a la propia disposición de la Ley contenida en su artículo Nº 93 y a lo preceptuado en el artículo 5º, in fine, del Código de Procedimiento Civil.

Si por mandato de dicha Ley, las disposiciones del Código Procesal Civil son supletorias de aquél en cuanto a la tramitación de los negocios, y con arreglo a éste deben observarse las disposiciones generales aplicables al caso, es obvio que estando como estaba paralizado el procedimiento por el largo período ya señalado, se hacía necesaria la notificación de las partes para ponerlo en marcha y con sobrada razón en este caso, ya que la paralización no era imputable a la parte apelante, que, como ya se dijo, había intentado su recurso oportunamente, sino a la Administración Ge-

neral del Impuesto sobre la Renta que no envió el expediente al Tribunal si no después de aquel dilatado lapso.

Siendo de orden público, como es todo lo concerniente a la citación y notificación de las partes y en general, lo que se relaciona al procedimiento, este Tribunal, por ministerio del artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, en

concordancia con el 158 ejusdem, declara la nulidad de todo lo actuado en este proceso a partir del auto de fecha 21-9-64, inclusive, y repone la causa al estado de que se practique la notificación de la apelante y se recomience el juicio de conformidad con la sección III, Capítulo XVII, de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

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

Año III, Número 15. Vol. III, Noviembre-Diciembre

M. A. GARCIA & HIJO
SUR 15 - Nº 105 - EL CONDE
TELEF. 55 79 61
CARACAS - VENEZUELA

**ADMINISTRACION GENERAL
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Instrucciones para obtener el Certificado de Solvencia

¿QUE ES UN CERTIFICADO DE SOLVENCIA?

Es una constancia emitida por la Administración del Impuesto sobre la Renta, donde certifica que el contribuyente ha cumplido sus obligaciones con el Fisco Nacional por concepto del impuesto citado. No es un finiquito.

¿Para qué se requiere un Certificado de Solvencia?

- a) Para obtener el Visto Bueno de salida del país.
- b) Para la liquidación o disolución de sociedades o comunidades.
- c) Para la protocolización ante los Registradores, de documentos en que se traslade o grave la propiedad raíz o igualmente para la autenticación ante las Notarías y Tribunales de documentos que versen sobre dichos casos.
- d) Para celebrar contratos mayores de Bs. 10.000,00 con las entidades de carácter público (Gobierno Nacional, Entidades Federales, Municipales, Institutos Oficiales Autónomos y demás Entidades de carácter público). Asimismo para hacer efectivos los créditos provenientes de dichos contratos o para la cesión de éstos.
- e) Para obtener patentes de invención, marcas de fábricas, de comercio y de agricultura, denominaciones comerciales o industriales, licencias de importación, permisos de expendios de licores, patentes de industria y comercio, matrícula de vehículos por empresas de transporte, permiso de construcción de inmuebles y licencias de espectáculos públicos.
- f) Para tomar posesión de cualquier cargo público, cuya remuneración mensual exceda de Bs. 1.000,00.
- g) Para que los empleados titulares de cargos públicos o dependientes de Institutos Oficiales Autónomos, cuyas remuneraciones mensuales excedan de Bs. 1.000,00, así como los que perciban sueldos de retiros o pensiones que excedan también de Bs. 1.000,00 mensuales, puedan efectuar el cobro de la quincena del mes de septiembre de cada año.

¿COMO SE OBTIENE UN CERTIFICADO DE SOLVENCIA?

CONTRIBUYENTES

Si usted ha declarado los últimos cinco (5) años o sea que no tiene ninguna declaración pendiente y si ha cancelado todas las planillas que se le han emitido por concepto de impuestos, usted obtendrá su Certificado de Solvencia, mediante los pasos siguientes:

1. Llene la solicitud de solvencia.
2. Entréguela en la taquilla "Contribuyente", en el Departamento de Solvencia.
3. Presente además los siguientes recaudos, según sea su caso:

PERSONAS NATURALES VENEZOLANAS Y EXTRANJERAS

Válido para salir del país o cualquier otro efecto:

1. Cédula de Identidad.
2. Fianza de un contribuyente solvente a satisfacción de la Administración General. Es potestativo de ésta eximir de dicha fianza al solicitante que posea suficientes bienes en Venezuela.

Válido para todos los efectos menos para salir del país:

1. Cédula de Identidad.
2. Planillas de liquidación canceladas en los últimos cuatro (4) meses.

SOCIEDADES Y COMUNIDADES PARA TODOS LOS EFECTOS MENOS PARA LIQUIDACION

1. Cédula de Identidad del representante autorizado.
2. Planillas de liquidación canceladas dentro de los últimos cuatro (4) meses.
Se pide la presentación de las planillas canceladas en los últimos cuatro (4) meses, en previsión de que no se haya efectuado el abono respectivo, por estar en proceso de contabilización. De esta manera se evitan mayores molestias al solicitante.

VALIDO PARA LIQUIDAR SOCIEDADES

1. Cédula de Identidad del representante autorizado.
2. Planillas de liquidación canceladas dentro de los últimos cuatro (4) meses, incluyendo las planillas de liquidación canceladas correspondientes a los impuestos exigibles hasta el día del cese de los negocios o justificación de exención.

NO CONTRIBUYENTES

Si usted nunca ha estado en la obligación de declarar a los fines del impuesto sobre la renta, proceda en la siguiente forma, para obtener el certificado de solvencia:

1. Llene la solicitud de solvencia, para los "no contribuyentes" que contiene una "MANIFESTACION JURADA".
2. Entréguela en la taquilla "No contribuyentes" en el Departamento de Solvencia.
3. Presente además los siguientes recaudos, según sea su caso:

PERSONAS NATURALES VENEZOLANAS Y EXTRANJERAS

Válido para salir del país o cualquier otro efecto:

1. Cédula de Identidad.
2. Fianza de un contribuyente solvente a satisfacción de la Administración General. Es potestativo de ésta eximir de dicha fianza al solicitante que posea suficientes bienes en Venezuela.

Válido para todos los efectos menos para salir del país:

1. Cédula de Identidad.

SOCIEDADES Y COMUNIDADES VALIDO PARA TODOS LOS EFECTOS INCLUSIVE PARA SU LIQUIDACION

1. Cédula de Identidad del representante autorizado de la sociedad o Comunidad.

SI USTED SE ENCUENTRA EN ALGUNO DE LOS SIGUIENTES CASOS

- a) Si usted no ha dado cumplimiento a la obligación de declarar en alguno de los últimos cinco (5) años, en las oportunidades fijadas por el Reglamento vigente de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según se indica a continuación.

- 1° LAS PERSONAS NATURALES, están obligadas a declarar cuando han obtenido sueldos mayores de Bs. 950,00 mensuales o han percibido sueldos o rentas netas superiores a Bs. 11.400,00 anuales, o ingresos brutos superiores a Bs. 36.000,00 anuales.

- 2° LAS SOCIEDADES ANONIMAS constituídas en el país, así como las Sociedades y Comunidades constituídas en el exterior y que ejerzan actividades en Venezuela, ESTAN OBLIGADAS A DECLARAR cualquiera que sea el monto de sus enriquecimientos.
- 3° Las demás SOCIEDADES: colectivas, en comandita simple, en comandita por acciones, sociedades de hecho, de responsabilidad limitada y civiles, así como las Comunidades, ESTAN OBLIGADAS A DECLARAR:
- Cuando sus ingresos brutos anuales sean mayores de Bs. 36.000,00.
 - Cuando el monto de sus enriquecimientos netos y disponibles sean mayores de Bs. 11.400,00.
- b) Si usted ha omitido en su declaración alguna renta obtenida.
- c) Si usted no ha cancelado una o varias planillas de liquidación correspondientes a alguna declaración. SI USTED NO HA CUMPLIDO CON LAS OBLIGACIONES SEÑALADAS, PRIMERO FORMALICE SU SITUACION ANTES DE SOLICITAR EL CERTIFICADO DE SOLVENCIA. EN CASO DE QUE NECESITE ORIENTACION OCURRA A LA OFICINA DE INFORMACION GENERAL, DE LA ADMINISTRACION SECCIONAL RESPECTIVA DONDE SE LE PRESTARA LA AYUDA Y ASESORAMIENTO NECESARIOS.

NO RESIDENTES

Si usted no tiene más de 180 días de permanencia en el país, dentro de un ejercicio gravable, proceda en la siguiente forma, para obtener el certificado de solvencia:

1. Llene la solicitud de solvencia.
2. Entréguela en la taquilla "Contribuyentes" en el Departamento de Solvencia y presente los siguientes recaudos:
 - a) Cédula de Identidad, o
 - b) Pasaporte
 - c) Planilla o planillas debidamente canceladas, correspondientes al lapso de su permanencia en el país y cualquier otro documento a juicio de la Administración General, tales como contratos, etcétera.

