

Revista de

28

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.969**

*enero
febrero*

S U M A R I O

I.—ESTUDIOS

- 1) Los Recursos en la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta. (Conclusión).

Dr. Marco Ramírez Murzi

- 2) Comentarios sobre el Impuesto sobre la Renta derivada de la enajenación de acciones adquiridas a título de dividendos en acciones.

Dr. Luis José Marcano

II.—JURISPRUDENCIA.—Sentencias

- 1) N° 372.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Atilio Atencio Troconis). De 27-9-68. Sin lugar.
- 2) N° 375.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Gabinete Optico Siciliano, S.A.). De 28-10-68. Parcialmente sin lugar.
- 3) N° 376.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Construcciones Civiles, S. A.). De 6-11-68. Parcialmente con lugar.
- 4) N° 377.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Ingenieros Gómez Avendaño y Serrano, C. A.). De 6-12-68. Recurso de hecho.
- 5) N° 378.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (Hotel Tamanaco, C. A.). De 13-12-68. Recurso de hecho.
- 6) N° 379.—Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta (C. A. Sindicato Phelps). De 22-1-69. Con lugar.

Estudios - 1

Los Recursos en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta

(Viene del número anterior)

Habíamos dicho que, conforme al artículo 139 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el mismo momento en que el Tribunal le da entrada al expediente declara la causa abierta a pruebas. El término probatorio comienza a correr, naturalmente, a partir del día en que el alguacil del Tribunal consigna en el expediente las boletas de notificación de apertura del juicio, las cuales habrán de ser expedidas, como consecuencia del mismo auto, al recurrente o, en su caso, a su apoderado, al Procurador General de la República y al Contralor General de la República. El Tribunal suele notificar, asimismo, al Administrador General del Impuesto sobre la Renta, a fin de que éste, por conducto de los abogados fiscales adscritos a su Despacho, ejerza la Personería Fiscal. Antiguamente eran estos abogados fiscales quienes representaban al Fisco Nacional en todas las causas de Impuesto sobre la Renta, en el seno de los extinguidos Tribunales de Apelaciones de dicho Impuesto. Pero ahora, cuando se trata de procesos emanados de reparos formulados por la Contraloría General de la República, es el Consultor Jurídico de dicho Despacho, por sí mismo o por los abogados que la Ley ha establecido, quien ejerce la representación fiscal. De acuerdo con el artículo 140 ejusdem, el lapso probatorio se divide en tres partes: un lapso de promoción que está limitado a ocho (8) audiencias. Un lapso de proveimiento de tres audiencias, dentro de las cuales el Tribunal decretará o inadmitirá las pruebas promovidas, y un lapso de evacuación de veinte audiencias más el término de la distancia para las pruebas que no hayan de ser evacuadas en Caracas, el cual se calculará a razón de un día por cada 200 kilómetros o fracción. Queda entendido que todo lo no previsto en esta etapa del proceso por la Ley especial, ha de regirse por el Código de Procedimiento Civil, y, en consecuencia, contra la inadmisión de

pruebas existe apelación, cuando la apelación es denegada o no se oye libremente existe Recurso de Hecho, etc. Asimismo, todas las incidencias del proceso se sustancian y deciden en atención a las normas que señala el Código de Procedimiento Civil citado. En principio, las pruebas procesalmente viables son las mismas que señala el Código Civil en su Capítulo 5º del Título 3º, Libro 3º. El Tribunal deberá admitir las pruebas promovidas dentro del término legal, y ordenar su evacuación, siempre y cuando ellas no sean inconducentes a los hechos que se tratan de probar en el proceso, o manifiestamente ilegales o impertinentes. No desconocemos que esta materia probatoria es de suma importancia y su carácter tan complejo, el cual ya constituye una verdadera rama del Derecho, no puede ser tratado, y ni siquiera expuesto a manera de reseña, en un trabajo como éste. Sus problemas merecen ser estudiados y examinados en una futura oportunidad más propicia.

Vencido el lapso probatorio, el Tribunal fijará una de las cinco (5) audiencias siguientes para el acto de informes, el cual tiene por objeto que los abogados litigantes, oralmente, lo ilustren acerca del caso controvertido, y presenten las conclusiones escritas en las que se consignen los puntos tratados en su intervención. Celebrado este acto el ponente estudiará el expediente dentro del término de treinta (30) días continuos. Este “estudio del expediente”, ha sido asimilado en jurisprudencia del propio Tribunal, a la relación de la causa en el proceso civil. Desde la iniciación de ese lapso hasta antes de producirse el fallo, el Tribunal puede dictar auto para mejor proveer cuyo término de evacuación será fijado en él mismo, pero en ningún caso podrá exceder del que faltare para completar doscientos (200) días hábiles contados a partir de la entrada del expediente con las salvedades establecidas en el artículo 144 de la Ley. Esta facultad que tiene el Tribunal para dictar auto para mejor proveer busca completar la prueba o las pruebas necesarias para formar la convicción de los juzgadores y despejar el camino hacia la sentencia definitiva. Por ello, de ninguna manera puede interpretarse el artículo en el sentido de que el Tribunal sólo pueda dictar un auto para mejor proveer, pues en muchas oportunidades la evacuación de una prueba plantea la necesidad de establecer alguno o algunos hechos mediante un medio probatorio diferente al empleado en el auto inicial para mejor proveer. De manera que nuestra opinión es la de que el Tribunal, en procura de la verdad procesal, no sólo puede sino que está en la obligación de dictar los autos para mejor proveer que considere necesarios.

Fenecido el término acordado para el estudio del expediente o ejecutados los autos para mejor proveer, el ponente presentará al Tribunal un proyecto de sentencia en un término de treinta (30) días más. Si el proyecto es aprobado por mayoría, es decir, por dos de los jueces, pasará a ser la sentencia definitiva, para lo cual el juez que no esté de acuerdo podrá salvar su voto en virtud de la exposición que crea conveniente. Si dicho proyecto es improbadado, se nombrará nuevo ponente.

El Tribunal dictará la sentencia dentro del lapso que falte para completar doscientos (200) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se dió entrada al expediente, habida consideración de los lapsos extraordinarios, si los hubiese, acordados para la evacuación de las pruebas, según la disposición imperativa del artículo 144 de la Ley. Sin embargo, el propio artículo autoriza a prorrogar el lapso hasta dos veces, por un período no mayor de treinta (30) días hábiles cada vez, cuando lo requieran la naturaleza de las cuestiones debatidas o las mayores ocupaciones del Tribunal.

Declarado totalmente sin lugar el Recurso interpuesto, y en atención al artículo 145 ejusdem, el Tribunal deberá imponer al recurrente el pago de una cantidad equivalente al uno por ciento (1%) mensual sobre el total de la liquidación impugnada, computable a partir de la fecha de interposición del Recurso, y sólo podrá eximir de sus intereses al recurrente cuando a su vez hubiese motivos racionales para interponer el Recurso, lo cual deberá hacer mediante exposición motivada en la sentencia. En otras palabras: cuando la sentencia declara totalmente sin lugar el Recurso, impóngalo expresamente o no el Tribunal, el recurrente queda condenado al pago de los intereses mencionados, porque sólo podrá ser eximido de tal condenatoria si el Tribunal expresamente y mediante exposición motivada en la sentencia así lo acuerda. Los intereses que contempla este artículo han sido considerados en reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y de los propios Tribunales, como las costas del proceso Contencioso-Fiscal, por lo cual, conforme a la misma Corte y a los mismos Tribunales, no puede haber condenatoria en costas por separado en estos procesos. O sea: que las costas en el proceso Contencioso-Tributario están tasadas por el Legislador expresamente en una cantidad equivalente al uno por ciento (1%) mensual sobre el total de la liquidación. En algún trabajo que publicamos anteriormente (El Re-

curso de Apelación en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, separata de Revista de Derecho Tributario, No. 6, mayo-junio de 1965), nos mostrábamos en desacuerdo con este criterio, porque considerábamos que una cosa eran las costas y otra los intereses indemnizatorios. No obstante, es nuestro deber expresar que con tal opinión no han coincidido hasta el momento los organismos jurisdiccionales del Impuesto sobre la Renta.

Al término de este trabajo, resulta evidente que la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento no sólo no simplificaron ni tecnificaron la materia de los Recursos, sino que la desmejoraron notablemente y hasta llegaron a convertirla en una verdadera confusión. El país necesita, de manera urgente, dentro de la materia del Impuesto sobre la Renta, un Recurso Administrativo ágil, práctico, eficaz y dotado de personal con probada capacidad en la rama del Derecho Tributario y del Contencioso-Fiscal, la creación de un verdadero ordenamiento procesal tributario, y la reorganización completa de la rama jurisdiccional. Se debe ir pensando tal vez en Tribunales unipersonales y un Tribunal o Corte Superior del Impuesto sobre la Renta, y, posiblemente, en un Recurso de Casación para algunos casos que, por su cuantía, así lo ameriten. El Ministerio de Hacienda debe despertar un poco y ver al Impuesto sobre la Renta y a esta materia de Recursos y tecnificación de los mismos, con un sentido de la realidad actual y del futuro. Porque no es posible que, sin graves e incalculables perjuicios para el Fisco y los contribuyentes, esta importantísima materia, por desconocida acaso para algunos, continúe tratándose de ajustar a viejos moldes tradicionales y continúe siendo lo de última hora en el momento de las reformas.

Caracas, 10 de enero de 1969.

Estudios - 2

Comentarios sobre el Impuesto Sobre la Renta Derivada de la Enajenación de Acciones adquiridas a Título de Dividendos en Acciones

Por: *Luis José Marcano*

Abogado - Adm. Comercial

I. INTRODUCCION

El nuevo impuesto a los dividendos, introducido en Venezuela con motivo de la última reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, de diciembre de 1966, presenta en la práctica algunos aspectos de particular interés cuando dichos dividendos, en lugar de pagarse en efectivo, se distribuyen en acciones de la propia compañía causante y el accionista beneficiario enajena, posteriormente, el título. Estas particularidades se deben, fundamentalmente, a la falta de una regulación precisa y suficiente que cubra, en las mencionadas circunstancias, todas las situaciones frente al impuesto.

Como se sabe, el Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta originalmente elaborado por el Ejecutivo Nacional, no contempla el gravamen a los dividendos; su consagración legal, a última hora, constituyó una especie de contrapartida por las modificaciones sustanciales que sufrió aquel proyecto como consecuencia de la adversa corriente de opinión pública que levantó la llamada "Reforma Tributaria". Sólo estas circunstancias de agitación y apresuramiento para la aprobación de la Ley, son las que pueden explicar las deficiencias de las normas reguladoras del nuevo impuesto, en el aspecto que vamos a examinar. Si a esto agregamos la falta de una Exposición de Motivos orientadora

sobre el particular, por haberse concebido el gravamen estando ya el proyecto en el Congreso Nacional, no podrán evitarse, por lo menos mientras se generan las doctrinas y jurisprudencia sobre la materia, algunas discusiones en torno al problema.

Respecto a los dividendos pagados en efectivo, creemos que su regulación es mucho más clara y completa por lo que en la práctica serán menos y de menor importancia las dificultades que lleguen a plantearse.

Por esta razón, no tocaremos aquí las disposiciones relativas a esta modalidad del nuevo impuesto sino que nos limitaremos a los casos en que se distribuyan a los accionistas títulos (acciones) de la propia compañía y comentaremos los problemas que se presentan para el establecimiento del gravamen, cuando se enajena el título.

II. NORMAS QUE REGULAN LA ENAJENACION DE ACCIONES ADQUIRIDAS A TITULO DE DIVIDENDOS EN ACCIONES

A. *Normas legales:*

La nueva Ley de Impuesto sobre la Renta está integrada por 159 artículos, de los cuales sólo dos se refieren a los dividendos pagados en acciones. El artículo 14, en su párrafo quinto establece que: "cuando se enajenen acciones de compañías anónimas o de sociedades en comandita por acciones, no se le atribuirá costo de adquisición alguno a aquellas que el enajenante haya adquirido a título de dividendo en acciones", y el ordinal 5º del artículo 44 señala que: no son computables como ingresos brutos de las personas naturales, a los efectos de la determinación del enriquecimiento gravable en el Título IV de la Ley, "los dividendos repartidos en acciones nominativas emitidas por la respectiva sociedad" y que "como tales perciban los accionistas, socios o comuneros", de compañías no mineras ni petroleras.

Con estas dos escuetas menciones, el legislador de 1966, estableció el marco legal para la subsunción de un hecho capaz de producir variadas situaciones jurídico-tributarias y que, además, es muy normal en la vida de una empresa, como lo es distribuir sus ganancias acumuladas entregando a sus accionistas, en vez de dinero, títulos de su propia emisión.

Esta insuficiencia legal, injustificable en materia impositiva, donde los principios que la rigen reclaman la mayor claridad y precisión legislativa, fijó a priori, sobre todo por razones de índole constitucional, una limitación al poder reglamentario en la tarea de interpretar y explicar la Ley lo que produjo como consecuencia que diversas situaciones prácticas quedaran insolutas porque, al parecer, no fueron ni siquiera imaginadas por el legislador.

El resultado será, necesariamente, el surgimiento de innumerables controversias que causarán pérdida de tiempo y dinero tanto al Fisco como a los contribuyentes.

B. Normas reglamentarias

Con un articulado que se caracteriza en gran parte por una redacción poco fácil de entender, innecesariamente complicada y, en muchos casos, realmente incomprensible, el Reglamento de fecha 22-2-68, en lo que atañe a los dividendos pagados en acciones, consagra las siguientes disposiciones:

1. Determinación del costo de adquisición

El artículo 52 en su párrafo 2º, establece la normativa general aplicable a cualquier clase de contribuyente no petrolero ni minero relacionada con la determinación del costo de las acciones adquiridas a título de dividendos, en los siguientes términos:

a) Las acciones nominativas recibidas como dividendos declarados antes del 1-1-67 y pagados antes del 31-12-67, o que provengan de sociedades mineras o de hidrocarburos, tendrán como costo el valor nominal de dichas acciones.

b) Las mismas acciones recibidas como dividendos declarados o pagados en fechas posteriores no tendrán costo de adquisición alguno.

c) Las acciones al portador recibidas como dividendos, tendrán como costo su valor nominal cualquiera que sea la fecha de adquisición. Para las acciones de cualquier especie, enajenadas por contribuyentes del Título III, se establece este mismo valor de costo, por disposición del párrafo 2º del artículo 99 del Reglamento.

Es de observar que no obstante el enunciado del párrafo quinto del artículo 14 de la Ley, según el cual “cuando se enajenen acciones de compañías anónimas o de sociedades en comandita por acciones, no se le atribuirá costo de adquisición alguno a aquellas que el enajenante haya adquirido a título de dividendo en acciones”, el Reglamento tuvo que idear un sistema de atribución de costo en ciertos casos, a este tipo de acciones. Sin detenernos a discutir el posible exceso reglamentario con respecto a la norma legal, pensamos que de no haberse hecho así, se hubieran presentado situaciones de chocante injusticia en evidente perjuicio para muchos contribuyentes, lo cual hubiera meritado cuestionar la legalidad del impuesto.

Con respecto al primer supuesto (a), la norma se justifica por cuanto ella se refiere en primer lugar, a los dividendos en acciones decretados bajo el imperio de la Ley derogada que no gravaba los dividendos en ningún caso y de esta forma la nueva Ley respeta, admitiendo la deducción del valor nominal en concepto de costo, la invulnerabilidad de un derecho adquirido; y en segundo lugar, a las acciones recibidas como dividendos provenientes de sociedades mineras o de hidrocarburos, por el hecho de que los dividendos pagados en cualquier forma por este tipo de empresas, están exentos de impuesto.

2. Determinación del ingreso bruto

Para la determinación del ingreso bruto en los casos de enajenación de acciones nominativas adquiridas a título de dividendo en acciones, el párrafo quinto del artículo 46 del Reglamento contiene disposiciones que se contraen sólo al caso de que los enajenantes sean personas jurídicas o comunidades, para los cuales establece el siguiente régimen:

a) En la venta de acciones nominativas que representen dividendos declarados antes de 1-1-67 y recibidos antes del 31-12-67, o que provengan de empresas mineras o de hidrocarburos, el ingreso bruto será igual al total derivado de la enajenación.

b) En la venta de las mismas acciones que representen dividendos declarados o pagados en fechas posteriores, el ingreso bruto del enajenante estará constituido por el excedente de ingresos sobre el

valor nominal del título. Este régimen no alcanza a enajenantes que sean contribuyentes del título III (petroleros y mineros). Para éstos, el ingreso bruto será siempre el total de la enajenación (Art. 90 del Reglamento).

c) Aunque no se consagró en una norma concreta, si las acciones son al portador, el ingreso bruto será el total proveniente de la enajenación, según se deduce de lo que dispone el artículo 45 del Reglamento.

Para el caso de que el enajenante sea una persona natural tampoco se estableció ningún régimen específico para determinar el ingreso bruto, por lo cual éste será siempre el total derivado de la enajenación, cualquiera que sea el tipo de acción vendida, por aplicación genérica del primer aparte del artículo 45 del Reglamento.

3. *Determinación del enriquecimiento neto*

Acogiendo procedimientos contables generalmente aceptados, para los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en forma general, toda renta gravable se determina rebajando de los ingresos brutos, los costos y gastos que ella misma autoriza (artículo 1º, Parágrafo 1º, ejusdem). No obstante, como quiera que las normas relativas a las deducciones tienen una proyección de carácter restrictivo, el enriquecimiento neto, a los efectos impositivos, en la generalidad de los casos es diferente del enriquecimiento neto contable.

En el caso concreto, la renta gravable producida por la venta de acciones adquiridas a título de dividendos en acciones, se determina de la manera siguiente:

a) *Si el enajenante es persona jurídica o comunidad*

- a') Acciones nominativas que representen dividendos declarados antes del 1-1-67 y recibidos antes del 31-12-67, o que deriven de empresas mineras o de hidrocarburos:

Ingreso Bruto (Total de la enajenación).

Menos: *Costo de Adquisición* (valor nominal del título).

Renta neta gravable (Diferencia).

- b') Acciones que representen dividendos declarados o pagados en fechas posteriores:

Menos: *Costo de adquisición* (Valor cero).

Renta neta gravable (Excedente sobre el valor nominal).

- c') Acciones al portador, cualquiera que sea la fecha de emisión y adquisición:

Ingreso bruto (Total de la enajenación).

Menos: *Costo de adquisición* (Valor nominal del título).

Renta neta gravable (Diferencia).

Obsérvese que no obstante ser diferentes los procedimientos para (a') y (b'), el resultado es el mismo, y para los tres casos, en definitiva, lo que se grava es el excedente del valor nominal. Esto significa en la práctica que ese valor nominal constitutivo del dividendo propiamente dicho recibido por el accionista, socio o comunero, en este caso una entidad, no se computa como ingreso por disponerlo así el párrafo único del artículo 8 de la Ley. Pero ello no implica que dicho valor esté exento de gravamen; éste se causará posterior pero irremisiblemente en cabeza de las personas físicas propietarias de la entidad, cuando ésta distribuya la totalidad o parte de sus ganancias o se ponga en liquidación. Por otra parte, es de notar nuevamente que sólo en el supuesto (b'), el Reglamento acata el mandamiento legal de "no atribuir costo de adquisición alguno a las acciones adquiridas a título de dividendo en acciones".

b) *Si el enajenante es persona natural*

- a') Acciones nominativas que representen dividendos declarados antes del 1-1-67 y recibidos antes del 31-12-67, o que derivan de empresas mineras o de hidrocarburos:

Ingreso bruto (Total de la enajenación).

Menos: *Costo de Adquisición* (Valor nominal del título).

Renta neta gravable (Diferencia).

- b') Acciones que representen dividendos declarados o pagados en fechas posteriores:

Ingreso bruto (Total de la enajenación).

Menos: *Costo de adquisición* (Valor cero).

Renta neta gravable (Total de la enajenación).

c') Acciones al portador, cualquiera que sea la fecha de emisión y adquisición:

Ingreso bruto (Total de a enajenación).

Menos: *Costo de adquisición* (Valor nominal del título).

Renta neta gravable (Diferencia).

Es conveniente advertir desde ahora la particular situación que se observa en el caso (b'), donde el ingreso bruto constituido por el total derivado de la enajenación representa, al mismo tiempo, la renta neta gravable. Llamamos la atención sobre este punto por cuanto más adelante al analizar las tarifas aplicables, destacaremos la coincidencia paradójica que produce este régimen establecido por el Reglamento para el gravamen a las personas naturales que obtengan rentas por el concepto objeto de este trabajo.

4. *Momento del gravamen*

En el párrafo segundo del artículo primero, la Ley de Impuesto sobre la Renta determina cuándo un enriquecimiento se considera disponible para el contribuyente y, por tanto, sujeto al gravamen correspondiente. Según esta disposición, "los enriquecimientos netos provenientes de la cesión del uso o del goce de bienes inmuebles, bienes muebles, inclusive los derivados de regalías y demás participaciones análogas, los proventos a que se refiere el ordinal 5º del artículo 44; así como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no comerciales, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos netos que no estén comprendidos en la enumeración anterior se consideran disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de créditos y operaciones de descuento cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda a cada ejercicio...".

De la simple lectura de la norma transcrita se colige que, al no aparecer los enriquecimientos derivados de la enajenación de acciones, comprendidos en la enumeración de los que se consideran disponibles en el momento del pago, la disponibilidad y, por tanto, el instante de causación del gravamen, será el de la realización de la operación que lo produzca, esto es, desde que se perfeccione la enajenación del título.

Pero esta claridad respecto al momento de disponibilidad, no se manifiesta cuando se trata de determinarlo en relación al dividendo propiamente dicho recibido en acciones. En efecto, dentro de los enriquecimientos que se consideran disponibles en el momento en que son pagados (base de efectivo) figuran “los proventos a que se refiere el ordinal 5º del artículo 34”, el cual comprende “los dividendos, participaciones en sociedades y comunidades y los demás enriquecimientos de *análoga naturaleza* que como tales perciban los accionistas, socios o comuneros, provenientes de sociedades y comunidades que no se dediquen en el país a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, con excepción de los dividendos repartidos en acciones nominativas emitidas por la respectiva sociedad”.

Dado que en esta disposición se excluye expresamente a “los dividendos repartidos en acciones nominativas emitidas por la respectiva sociedad”, se podría pensar que el enriquecimiento que obtiene un accionista al recibir un dividendo en acciones nominativas se considera disponible y, por tanto, gravable desde que se realiza la operación que lo produce, esto es, desde el instante en que el título entra en circulación. Esta interpretación, sin embargo, y ello en base al artículo 87 del Reglamento, sólo nos parece aplicable cuando los accionistas beneficiarios sean personas jurídicas y comunidades que se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, y las acciones recibidas representen dividendos pagados por empresas emisoras que acometan otro tipo de actividades. Este parecer se afina en que el artículo 87 citado, establece el impuesto a los dividendos ganados por los contribuyentes mencionados y que son gravables en el momento del pago y señala, específicamente, que deben incluirse los dividendos percibidos en acciones nominativas. En los casos en que el accionista beneficiario no sea una persona jurídica o comunidad explotadora de minerales, de hidrocarburos y de actividades conexas, el momento de la disponibilidad del dividendo cobrado en acciones no-

minativas será el de la enajenación del título, según se infiere del párrafo quinto de los artículos 14 de la Ley y 46 del Reglamento.

La situación respecto a las acciones al portador recibidas como dividendos se presenta muy confusa debido a que la exclusión que hace el ordinal 5º del artículo 44 de la Ley no las comprende y no existe ninguna disposición de la cual se pueda inferir con alguna certeza, como en el caso de las acciones nominativas, que el momento de la disponibilidad sea el de la enajenación. No creemos que el párrafo 5º del artículo 14 de la Ley pueda serles aplicable porque, si bien es cierto que esa norma no hace distinción en cuanto a clases de acciones, también es verdad que allí se ordena o atribuir costo de adquisición alguno a las acciones adquiridas a título de dividendos y ya hemos visto que por mandato del párrafo 2º del artículo 52 del Reglamento, las acciones al portador recibidas como dividendos tendrán siempre como costo su valor nominal.

Por otra parte, si se pretendiera sostener la disponibilidad en el momento de la enajenación, el valor nominal del título, que es deducible como costo, escaparía al gravamen puesto que al rebajar del precio de venta el valor de costo sólo se pecharía el excedente, lo cual a todas luces es un absurdo.

Frente a esta antinomia sólo cabe, en nuestra opinión, una única solución.

Dado que los dividendos repartidos en acciones al portador no están incluidos en la excepción del ordinal 5º del artículo 44 de la Ley, el enriquecimiento que origina la adquisición de las mismas a título de dividendo, y representado por el valor nominal de la acción, a tenor de lo dispuesto por el párrafo 2º del artículo 1º ejusdem, debe considerarse disponible desde el momento en que se realiza la operación que lo produce y, por tanto, debe ser declarado por el contribuyente en el ejercicio en que reciba la acción junto con sus demás enriquecimientos. Posteriormente cuando enajene el título declarará como ingreso bruto el producto de la venta y deducirá como costo el valor nominal, en base al párrafo 2º del artículo 52 del Reglamento.

Esta solución no está amparada en una norma concreta, pero es análoga a la consagrada por el artículo 87 que ya se comentó y aunque

nos parece ajustada a derecho, adolece, sin embargo, de la dificultad práctica para controlar la posesión del título y determinar el sujeto pasivo de la obligación tributaria que debe hacer la declaración del enriquecimiento en el ejercicio en que se pone a circular la acción. No obstante, este escollo se obviaría si, mediante reforma del artículo 182 del Reglamento que prohíbe la retención sobre pagos en especie, se estableciera la obligación de retener el impuesto en el momento de la entrega del título, o se ideara alguna otra forma de control fiscal.

Pero estas dificultades son más serias aún y alcanzan también a las acciones nominativas, cuando la enajenación de los títulos se realiza fuera de Venezuela. En el estado actual de la regulación sobre la materia nos parece extremadamente difícil por no decir materialmente imposible que, en estos casos, se pueda hacer efectivo el gravamen.

5. *Tarifas aplicables*

De acuerdo con la clasificación de los contribuyentes que hace la Ley de Impuesto sobre la Renta, señalaremos aquí las tarifas que se aplican al gravamen del enriquecimiento producido por la enajenación de acciones adquiridas a título de dividendo, según que el enajenante sea una persona jurídica o comunidad, o una persona física.

a. *Persona jurídica o comunidad*

En este tipo de contribuyente es preciso distinguir el ramo de explotación a que se dedique. Si la persona jurídica o comunidad acomete la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas tales como la refinación y el transporte, el enriquecimiento estará sujeto al gravamen de la tarifa "B" (Artículos 26 y 58 de la Ley). Es oportuno mencionar que cuando esta clase de contribuyentes del Título III de la Ley, recibe dividendos en acciones nominativas emitidas por empresas pagadoras que exploten una actividad diferente de la minera o de hidrocarburos, ese dividendo representado por el valor nominal del título está sujeto, por disposición del artículo 87 del Reglamento, a un impuesto proporcional del 15%, que es la tasa genérica con que se gravan todos los dividendos, excepto los provenientes de acciones al portador no identificadas, percibidos por sociedades y comunidades dedicadas a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas. Si la persona jurídica o comunidad enajenante desarrolla una

actividad distinta de las antes señaladas, el enriquecimiento estará sujeto al gravamen de la tarifa "A" (artículos 4 y 57 de la Ley).

b. *Persona natural*

De conformidad con el artículo 2º, ordinal 3º del Código de Comercio, la compra y la venta de las acciones de una sociedad mercantil, constituyen actos objetivos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de uno de ellos solamente. Esto significa que cuando una persona física enajena una acción de una compañía anónima o de una sociedad en comandita por acciones, realiza un acto de comercio y, por tanto, el beneficio que derive de esa operación será de carácter comercial y gravable, a los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con la tarifa "A" por disposición de los artículos 5 y 57, ejusdem.

Con las personas naturales, sin embargo, se presenta una situación paradójica, como lo mencionamos anteriormente, en relación al establecimiento de la base del gravamen. En efecto, cuando indicamos el procedimiento de determinación del enriquecimiento neto (Aparte II, B, 3, b), establecimos que en el segundo supuesto (b') la renta neta gravable era igual a la totalidad de la enajenación.

Ahora bien, del contenido, ubicación y forma de redacción de las disposiciones que hemos analizado, parece desprenderse la conclusión de que la intención reglamentaria ha sido la de gravar con la tarifa "A" ese producto total derivado de la venta del título. Si esto es así, no cabe la menor duda de que ese tratamiento ocasiona un evidente e injustificable perjuicio al contribuyente por cuanto se desconoce que una parte de ese producto de la venta, el valor nominal del título, es, indiscutiblemente, un dividendo hecho efectivo al vender la acción y, por lo tanto, además de que debería estar gravado con la tarifa "C", debería darle derecho a la rebaja de impuesto equivalente al 40% de la tasa efectiva que corresponda a la compañía pagadora del dividendo, como lo dispone el parágrafo 1º del artículo 59 de la Ley. De sostenerse la aplicación de la tarifa "A" al producto total de la venta, quienes reciban dividendos en efectivo gozarán de un tratamiento privilegiado, pues además de aplicárseles una tarifa más baja, disfrutarán de una rebaja especial de impuesto. Dos ventajas inalcanzables para quienes perciban sus dividendos en acciones nominativas.

Desde otro punto de vista, resulta paradójico también que el Ejecutivo Nacional, al reglamentar la Ley, haya favorecido la distribución en dinero de las ganancias empresariales y perjudicado los repartos en forma de dividendos en acciones, cuando en este último caso se produce una reinversión de beneficios que expande y fortalece las empresas en provecho de la salud económica del país. Siendo considerable la ventaja impositiva que reciben, los accionistas preferirán que sus compañías les paguen los dividendos en efectivo y no en acciones.

Esta aparente posición reglamentaria, luce reñida con la intención consagrada en algunos capítulos de la Ley en los cuales se evidencia el espíritu de sacrificio fiscal en aras del estímulo a la inversión.

CONCLUSION

La intención de estos comentarios sobre el tema tratado, es provocar tanto de las autoridades administrativas como de los especialistas en la materia fiscal, pronunciamientos más acabados que conduzcan a la mejor y más correcta interpretación de los textos legales lo cual, indudablemente, es el óptimo estabilizador de la armonía entre los sujetos que integran la relación jurídico-tributaria.

Sentencias - 1 al 6

1.—No. 372.—DEL TRIBUNAL 1º DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—
PONENTE, DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ (CASO: ATILIO
ATENCIO TROCONIS).—DEL 27 DE SEPTIEMBRE DE 1968.—
SIN LUGAR (1).

ACTIVOS DEPRECIABLES

a) Las declaraciones de rentas cursantes en autos, presentadas por el contribuyente ante la respectiva Oficina Liquidadora del Impuesto sobre la Renta cuyas modificaciones han dado lugar a este procedimiento comprenden el resultado de las actividades llevadas a cabo en los ejercicios de 1957, 1958, 1959, 1960 y 1961 y son según las referidas declaraciones de la naturaleza a que se contraen los Capítulos II, IV y XIII (Cédulas primera, tercera y participaciones en sociedades o comunidades) de las leyes de la materia que los regían.

Ahora bien, conforme al sistema impositivo aplicable a dichos ejercicios, la determinación de la materia gravable en cada categoría o cédula había de practicarse con arreglo a las disposiciones contenidas en el correspondiente capítulo de la ley. En el caso en estudio, las deducciones en concepto de depreciación alegadas en la Cédula Tercera correspondían a determinados activos consistentes en inmuebles (edificios) que en todos los años involucrados en este proceso produjeron enriquecimientos exclusivamente de la

cédula primera (Capítulo II de la Ley) tal como se desprende de los autos, tanto de las declaraciones de rentas formuladas por el recurrente como de la comunicación que cursa el folio 68, ya mencionada en la narrativa de esta decisión; y si bien es cierto que la depreciación es una deducción que las respectivas leyes de Impuesto sobre la Renta aplicables al caso cuestionado admitían a los fines de la determinación de la materia gravable conforme al Capítulo IV ejusdem, no lo es menos que ella debía corresponder a activos permanentes u otros elementos "invertidos en la producción de la renta", tal como lo preveía el ordinal tercero del artículo 12 de la Ley que comenzó a regir el 1-1-56, disposición ésta reproducida idénticamente en las leyes de 1958 y 1961; entonces es lógico concluir que al no estar tales activos involucrados en la formación de la renta de la Cédula Tercera, Capítulo IV de la Ley, mal podría pretenderse una deducción sobre ellos en concepto de depreciación, pues ésta procede, como

(1) Las Nos. 371, 373 y 374 no se publican por ser casos de perención ya publicados.

ya se dijo, sólo respecto de activos permanentes u otros elementos "invertidos en la producción de la renta", y así lo declara el Tribunal.

DEDUCCION POR DEPRECIACION

Tampoco es procedente la deducción por depreciación en la Cédula Primera (Capítulo II de la Ley, que trata del impuesto sobre la renta del capital inmobiliario), pues bien sabido es que en las categorías o cédulas donde se admiten deducciones, sólo son procedentes las que taxativamente señalan las respectivas disposiciones legales, sin que pueda alegarse ninguna otra deducción por interpretación analógica o extensiva, salvo que la propia Ley así lo autorice, como sería el caso de las deducciones procedentes para la determinación de la materia gravable proveniente de las actividades agropecuarias (Capítulo VI de la Ley). En efecto, entre las deducciones o rebajas que la Ley admite para determinar la renta neta gravable en el Capítulo II, no está incluida la relativa a depreciación de los bienes productores de los enriquecimientos, pues a tales fines sólo se admiten, conforme al artículo 6º de la Ley que comenzó a regir el 1-1-56, de idéntico tenor en la Ley de 19-12-58 y en la de 13-2-61 que son las aplicables al caso subjudice por su vigencia temporal, las siguientes:

1º—Los intereses de las deudas hipotecarias que pesen sobre el inmueble;

2º—Las contribuciones que lo graven;

3º—Sus gastos normales y necesarios de administración; y

4º—Hasta el quince por ciento (15%) del monto del ingreso bruto por gastos de conservación realmente pagados.

b) Aun cuando el contribuyente acusó —en los respectivos formularios de declaración para los años ya citados— en la cédula primera, Capítulo II de la Ley los enriquecimientos devengados con ocasión del arrendamiento de inmuebles, en la oportunidad de informes ante este Tribunal, su apoderado alega que tal proceder no responde a la correcta calificación jurídica que debe atribuirse a dichos enriquecimientos, pues ellos deben tributar conforme a lo dispuesto por el Capítulo IV de la Ley (del impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales y otros enriquecimientos), en efecto dice el representante del contribuyente lo que sigue: "Antes de pasar al análisis del fondo del asunto deseamos dejar constancia que, por un error en las declaraciones, las rentas provenientes de estas actividades —se refiere a arrendamiento de inmuebles— fueron declarados en la cédula inmobiliaria mientras las deducciones rechazadas fueron correctamente solicitadas en la cédula comercio-industrial, error éste que consideramos no afecta nuestra posición puesto que es un simple error material que respetuosamente solicitamos se sirva corregir el Tribunal".

Sin entrar a calificar el presunto error en que se dice haber incurrido el contribuyente en ocasión de formular las respectivas declaraciones, el Tribunal observa respecto al fondo de la cuestión lo siguiente: No es ésta la primera vez que se plantea a la consideración del Tribu-

nal una polémica semejante, ya en anteriores oportunidades se ha debatido el punto en referencia y respecto a él, tanto la jurisprudencia de la antigua Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta como la de este Tribunal, se ha pronunciado en forma coincidente y repetida (Sentencias Nos. 364, 432, 180 y 257, de fechas 29.10.51, 15.7.53, 18.6.62 y 17.7.63) en el sentido de que los actos de comercio —objetivos o subjetivos— tanto desde el punto de vista del Derecho Mercantil como desde el punto de vista del Derecho Fiscal, constituyen una categoría económica especial caracterizada sometida a un criterio de excepcionalidad. En cuanto a los actos de comercio objetivos, si bien se discute el que su enumeración sea puramente enunciativa y no taxativa, lo cierto es que para que un acto económico pueda considerarse como objetivamente de comercio, por extensión o interpretación, se requiere que ese acto posea tales características o se manifieste en tal forma que él mismo aparezca como evidentemente de carácter comercial por su estrecho ligamen con otros actos de comercio. No sucede ello con el arrenda-

miento de inmuebles. No se le ve estrechamente ligado a una actividad propiamente mercantil que cambie o modifique su propia naturaleza. Ni es tampoco el arrendamiento de inmuebles un acto subjetivo de comercio en virtud del artículo 3º del Código de Comercio. El hecho de que el arrendamiento de inmuebles sea realizado por un comerciante o por una Compañía de comercio, no le quita sus caracteres de acto esencialmente civil. Es un acto civil realizado por un comerciante; pero su naturaleza permanece siendo la misma.

En consecuencia de lo expuesto este Tribunal no encuentra motivos para ordenar, como lo solicita el apoderado del recurrente, que se trasladen a la Cédula Tercera (Capítulo IV de la Ley) las rentas que obtuvo su representado por concepto del arrendamiento de bienes inmuebles en los años de 1957, 1958, 1959, 1960 y 1961, sino que por el contrario considera que originalmente el contribuyente procedió conforme a derecho al declarar los referidos proventos en la primera categoría o Cédula, Capítulo II de la Ley; así se declara.

2.—No. 375.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—VOCAL: DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—PARCIALMENTE CON LUGAR.—DE 28 DE OCTUBRE DE 1968.—(CASO: GABINETE OPTICO SICILIANO S.A.).

FACULTAD PARA IMPONER MULTAS — GRADUACION — LIBROS DE COMERCIO.

Las facultades de que goza tanto el

Administrador General como los Administradores Seccionales del Impuesto sobre la Renta para reprimir con sanciones las contravenciones al Estatuto Impositivo son facultades regladas, pues los es-

tatutos legales y reglamentarios no se les han concedido en forma discrecional sino sometidas al cumplimiento de cierto supuesto de hecho que deben realizarse en cada caso concreto como antecedentes previos de la pena. En el caso bajo sentencia, el artículo 66 —invocado— de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 13-2-61, publicado en Gaceta Oficial N^o 669 Extraordinario del 17-2-61, establece: "Cualquier otra infracción de las disposiciones de esta Ley o de las normas reglamentarias, se penará con multa de cien a diez mil bolívares (Bs. 100,00 a Bs. 10.000,00); y el artículo 62 de la mencionada Ley, en su único aparte dispone igual sanción para el contribuyente "que omitiere llevar o se negare a presentar los libros y registros que, según esta Ley o su Reglamento, deben servir de base para la determinación de la renta". Por su parte, el artículo 44 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta ordena que: "Los comerciantes e industriales deberán llevar, además de los libros que prescribe el Código de Comercio, los registros que sean necesarios para determinar correctamente su renta y dar cumplimiento a las exigencias de la Ley y de este Reglamento..."

El aludido artículo reglamentario obliga a los comerciantes e industriales a llevar los libros que prescribe el Código de Comercio, en el caso concreto, los señalados en el artículo 34 de dicho Código.

En el caso sub-judice la contribuyente "no incorporó en sus libros de contabilidad las operaciones ocurridas, a partir del 31-12-62", de manera que para la

oportunidad de la visita del Agente del Fisco —22 de abril de 1963— no estaban asentadas en el libro de contabilidad las operaciones mercantiles cumplidas entre el 1.1.63 al 22.4.63, o sea que la contribuyente había infringido el artículo 44 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en concordancia con el artículo 34 del Código de Comercio, haciéndose en esa forma sujeto pasivo de la sanción prevista en el artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, la norma legal últimamente citada, al indicar el quantum de la pena establece una base variable (de Bs. 100,00 a Bs. 10.000,00), que permite la graduación de la multa según la mayor o menor gravedad de la infracción de acuerdo con las circunstancias concurrentes.

La graduación de la pena comprendida entre dos límites, mediante la aplicación del término medio, disminuido al mínimo o aumentado al máximo, según las circunstancias atenuantes o agravantes concurrentes, es un principio clásico de derecho penal común, que ha continuado también dominando en el derecho penal tributario. En nuestra sistemática positiva ha sido acogido por la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional vigente, que en ese punto se remite al Código Penal, como se desprende del artículo 310 de dicha Ley Orgánica, al expresar que "cuando se establece para contravenciones fiscales una pena comprendida entre dos límites, se hará la aplicación de ella conforme a lo que dispone el Código Penal, teniendo también en cuenta la mayor o menor gravedad

del perjuicio que la contravención ocasiona al Fisco, salvo que las leyes especiales dispongan otra cosa".

También la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al caso debatido, en su Capítulo XV que trata "de las penas", estatuye en el único aparte del artículo 69, que "En la aplicación de las multas se tendrán en cuenta cualesquiera circunstancias que atenúen o agraven la infracción".

En el presente caso el Administrador Seccional del Impuesto sobre la Renta de la Segunda Circunscripción impuso la sanción en su límite máximo, sin expresar en la respectiva Resolución los hechos o circunstancias agravantes que a su juicio justificaran la elevación de la pena

al extremo superior. Es de advertir que en esta particular situación, el atraso incurrido por la contribuyente, menos de cuatro meses, en el registro de sus operaciones mercantiles, no constituye una circunstancia agravante sino que es el supuesto de hecho fundamental que configura la ilicitud fiscal sancionada por la Ley con la imposición de la multa.

Por tales razones considera el Tribunal que en el caso de autos, la multa impuesta es procedente pero no en su límite máximo como la liquidó la Administración Seccional del Impuesto, sino en su término medio, por no aparecer en el expediente circunstancias especiales que agraven o atenúen el acto ilícito. Así se declara.

3.—Nó. 376.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE: DR. JAIME PARRA PEREZ.—DE 6 DE NOVIEMBRE DE 1968.—PARCIALMENTE CON LUGAR.—(CASO: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.).

LAQUIDACION DEL IMPUESTO

La operación de liquidación del impuesto tiene como finalidad determinar el importe de la deuda tributaria y consiste, esencialmente, en la aplicación de las tarifas y más concretamente de los tipos o porcentajes de imposición a la base previamente evaluada. Ella comporta en su aspecto fundamental la realización de operaciones aritméticas que se traducen en cálculo de la cuota a cargo del sujeto obligado, si bien no soslaya problemas jurídicos tales como la fija-

ción de la tarifa vigente para el momento en que se produce el hecho generador o la interpretación de normas que en un momento dado pueden acordar recargos o reducciones.

Su realización puede estar a cargo de la entidad administrativa, del propio contribuyente o de un tercero según la expresa atribución legal. Por lo que respecta a nuestro derecho positivo vigente para el momento en que surgió la liquidación cuestionada puede afirmarse que el procedimiento liquidatorio está confiado, por regla general, al ente adminis-

trador, el cual recibe las declaraciones juradas de los contribuyentes, las examina y verifica su exactitud y determina la cuantía del impuesto a pagar. Sólo en casos de excepción este procedimiento se encuentra a cargo de particulares como sucede con los agentes de retención o la auto-liquidación de no residentes. En efecto, la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 15 de febrero de 1961, aplicable al caso en examen, después de establecer la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar la declaración, señala en su Artículo 51 que "los impuestos que se establecen en la presente Ley serán liquidados sobre los enriquecimientos netos obtenidos durante el correspondiente año gravable", y aunque la Ley nada dice sobre la persona u órganos encargados de la liquidación, el Reglamento especifica en su Artículo 137:

"A los fines de la liquidación del impuesto la Administración procederá:

1º—A revisar las declaraciones recibidas, para verificar si han sido correctamente formuladas. Si observare incorrecciones de forma hará al declarante las indicaciones necesarias y le fijará el término dentro del cual deberá hacer la correspondiente corrección;

2º—A practicar una liquidación provisional *bona-fide* con base en las declaraciones presentadas y en las modificaciones que surjan de los datos declarados. Las modificaciones deberán notificarse al contribuyente en forma motivada; y"

3º—A practicar las liquidaciones complementarias a que hubiere lugar como resultado de las verificaciones posteriores que hiciera".

No siendo el caso de autos de aquellos contemplados en las normas de excepción, sino por el contrario de los que se rigen por el procedimiento subsecuente a la presentación de la declaración jurada, cabe determinar la competencia del órgano liquidador conforme a la transcrita norma reglamentaria. No habiendo denunciado el contribuyente vicio alguno de incompetencia del funcionario liquidador ni error del procedimiento, el Tribunal, conforme con el principio presuntivo de legalidad y legitimidad que informa los actos administrativos, encuentra la liquidación de impuesto recurrida, conforme a derecho, en tales aspectos, y así lo declara.

Por lo que respecta al contenido del acto y como punto previo a su examen, es necesario distinguir entre las liquidaciones denominadas "*bona fide*" y aquellas otras que implican una investigación o determinación previa de la base imponible declarada, que culmina con una modificación de las evaluaciones hechas por el contribuyente. Para el primer caso, la oficina liquidadora acepta en todo su contenido y extensión —si bien a reserva de posterior verificación— los datos declarados de tal manera que el acto de liquidación se concreta única y exclusivamente a la aplicación de las tarifas establecidas en la Ley. En los demás, los actos o manifestaciones del poder de control que preceden a la liquida-

ción vienen a ser verdaderos elementos constitutivos de aquella y su legalidad condiciona a su vez, la legalidad de la liquidación misma. En el caso de autos se trata de una liquidación "bona fide" en que la oficina liquidadora ha aceptado la determinación de la base imponible formulada en la declaración, dando fé a la veracidad de los datos aportados por la contribuyente y sin introducir modificación alguna en los cálculos por ella practicados. Por tanto el contenido de dicha liquidación no prejuzga sobre la determinación cuantitativa o cualitativa de dicha base sino que únicamente se concreta a decidir sobre la tarifa aplicable y efectuar las operaciones que esta aplicación conlleva. El examen del Tribunal ha de versar, por lo tanto, sobre la correcta elección de la tarifa y la verificación de los cálculos a que ella conduce.

La renta obtenida y declarada por la contribuyente corresponde al ejercicio fiscal que va desde el 1º de diciembre de 1962 hasta el 30 de noviembre de 1963 y resulta gravada con las tarifas establecidas en el Decreto 580 de fecha 30 de junio de 1961. Ellas establecen un impuesto cedular de carácter proporcional que para la renta comercio-industrial —así calificada por la declarante— es del cinco por ciento (5%) y un impuesto complementario de tipo progresivo cuyo porcentaje varía en función de la cuantía de la base gravable, en forma escalonada. Como la renta declarada por la contribuyente fue de Bs. 89.320,89 le corresponde el porcentaje del primer escalón aplicable a toda renta

netas de personas jurídicas comprendidas entre Bs. 0,01 y Bs. 100.000,00. Por tratarse de una Sociedad Anónima no le corresponde desgravámenes por exención de base o cargas familiares y no habiendo declarado la contribuyente la existencia de inversiones netas en el ejercicio, la renta neta viene a ser igual a la renta neta gravable. Examinada la liquidación conforme a la demostración hecha por la representación fiscal, ya reproducida en la parte narrativa del presente fallo, el Tribunal la encuentra conforme a derecho tanto en lo relativo a las tarifas aplicadas como a los cálculos y operaciones numéricos que establecen el importe del impuesto total en la suma de Bs. 13.398,12, y así se declara.

DETERMINACION DEL MONTO Y SANCION

Como se deduce del texto de la Resolución sancionadora, la contribuyente ha incurrido en el supuesto de penalidad establecido en el Artículo 59 de la Ley que la propia Resolución transcribe. Examinados los autos, y en particular la copia certificada de la declaración que corre inserta en los folios 16 a 24 del expediente, se ha podido constatar que la declaración fue presentada el día 8 de octubre de 1964. Según el Artículo 7º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable para determinar el lapso dentro del cual se debió declarar, ello ha debido hacerse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del período de doce meses que la contribuyente hubiere elegido, y como en el caso

de autos tal ejercicio terminó el 30 de noviembre de 1963, la declaración debió presentarse, a más tardar, el 28 de febrero de 1964. No consta en autos, ni la recurrente lo alega, que se le haya acordado prórroga al efecto y por tanto queda plenamente demostrada la violación del artículo 7º del Reglamento y la aplicabilidad de la sanción prevista en el artículo 59 de la Ley que sanciona al "contribuyente que no hubiere oportunamente la declaración" (subrayado del Tribunal). En consecuencia, la Administración ha calificado correctamente los hechos al subsumirlos en el supuesto de penalidad contemplado en el artículo 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 13 de febrero de 1961, y así se declara.

Por lo que respecta a la determinación del monto de la multa, dicho en otras palabras, a la aplicación de la consecuencia jurídica que esta norma penal atribuye, el Tribunal observa que la sanción aplicable es de carácter pecuniario y comporta una multa fija de Bs. 25,00 más una eventualmente imponible cuando "hubiere lugar a la liquidación de impuesto", de carácter variable, y cuyos límites establece el propio legislador, "desde un décimo hasta otro tanto del impuesto causado". Respecto de las potestades sancionatorias que tales normas confieren a los órganos de la administración ha sostenido la jurisprudencia lo siguiente:

"Las facultades de que goza la Administración General del Impuesto sobre la Renta para reprimir con sanciones las contravenciones fiscales son

facultades regladas pues los estatutos legales y reglamentarios no se las han concedido en forma discrecional sino sometidas al cumplimiento de ciertos supuestos fácticos que deben realizarse en cada caso concreto como antecedentes previos de la pena".

Y en los concernientes a la fijación del monto de pena cuando la Ley solamente señala los límites máximo y mínimo de la misma, la jurisprudencia ha establecido:

"La graduación de la pena comprendida entre dos límites mediante la aplicación del término medio, disminuido al mínimo o aumentado al máximo según las circunstancias atenuantes o agravantes concurrentes, es un principio clásico de derecho penal común que ha continuado también dominando en el derecho penal tributario. En nuestra sistemática positiva ha sido acogido por la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional vigente que en este punto se remite al Código Penal, como se desprende del artículo 310 de dicha Ley Orgánica al expresar que cuando se establezca para contravenciones fiscales una pena comprendida dentro de dos límites, se hará la aplicación de ella conforme a lo dispuesto en el Código Penal, teniendo también en cuenta la mayor o menor gravedad del perjuicio ocasionado al Fisco por la infracción".

"También la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al ejer-

cicio, en su Capítulo XV que trata "De las Penas", estatuye en el acápite del artículo 69, que en la aplicación de las multas se tendrán en cuenta cualesquiera circunstancias que atenúen o agraven la infracción, con lo cual evidentemente a juicio del Tribunal la Ley especial ha acogido el expresado criterio de adecuación de la sanción a la gravedad de la contravención".

El Tribunal encuentra la anterior doctrina judicial plenamente aplicable al caso de autos por lo que respecta a la decisión administrativa que impuso la sanción. En efecto, el citado artículo 59 de la Ley establece una multa fija de Bs. 25,00 que en razón del carácter reglado de la norma sancionadora debía imponerse indefinidamente al infractor por el solo hecho de incurrir en el supuesto de penalidad, como en efecto se hizo. Sin embargo, allí no se agota la consecuencia penal del comentado dispositivo puesto que en el caso de que hubiere lugar a la liquidación de impuesto, debe incrementarse la multa en una cantidad cuya determinación se deja a criterio del órgano sancionador, dentro de los límites de un décimo a otro tanto del impuesto causado. Aparecen, así, claramente, el carácter, no sólo sancionador y punitivo sino también reparador de las multas fiscales, conforme lo ha venido sentando reiteradamente la doctrina administrativa, puesto que ellas también tienden a resarcir al Fisco de los daños y perjuicios que le ha ocasionado el infractor. Sin embargo, el incremento va-

riable de la multa no constituye propiamente un acto discrecional del órgano sancionador, en el sentido de que él puede por criterios de oportunidad o conveniencia aumentar o disminuir su monto dentro de los límites señalados, sino que el legislador ha procedido de tal manera a fin de permitir una más justa adecuación de la sanción a la falta, mediante la consideración de las circunstancias atenuantes o agravantes que sólo podrán ser debidamente apreciadas en cada caso concreto.

En la infracción sub-judice no ha podido apreciar, el Tribunal, la existencia de circunstancias agravantes o atenuantes pues, ni del texto de la propia Resolución sancionadora ni de las demás actas del expediente aparece otro hecho que el de la simple mora en la presentación de la declaración, cuya mayor o menor duración no constituye, en sí misma y por sí sola, causa de moderación o incremento de la pena. Técnicamente, el retardo en declarar, viene a ser el supuesto objetivo de penalidad fiscal y la mora se produce tal cuando el declarante ha dejado transcurrir todo el término acordado por la Ley para cumplir su obligación e independientemente de si ésta vino a cumplirse en fecha remota o próxima al fenecimiento del lapso. Esta interpretación se colige de la voluntad expresa de la Ley puesto que de otra manera ella hubiera recogido y calificado la duración en la mora como circunstancia agravante o atenuante, graduando la pena en función de ella, lo cual, apriorística y genéricamente era perfectamente previsible por el legis-

lador. No ocurre lo mismo con otros hechos que puedan considerarse causas de agravación o justificación, tales como el requerimiento fiscal, la reticencia del declarante o la falta de provisión, por parte del órgano administrativo, de los formularios adecuados, pues éstos a di-

ferencia del anterior son eventuales y no intrínsecos al supuesto penal.

En consecuencia, y de acuerdo con los dictados de la citada jurisprudencia, la Administración ha debido imponer a la contribuyente la pena media conforme se especifica a continuación:

Multa fija		Bs.	25,00
Multa variable:			
Base para su cálculo	Bs.	13.398,12	
Mínimo, 1/10 de la base anterior	"	1.339,81	
Máximo, otro tanto de la base de cálculo	"	13.398,12	
Media aritmética de las dos cantidades anteriores	"	7.368,96	Bs. 7.368,96
Total multa		"	7.393,96

El Tribunal observa que en la referida planilla N° 110.081 del 8-10-64 la Administración liquidó la multa en la cantidad de Bs. 10.743,49 y por lo tanto se excedió en el cálculo de la pena media que ha debido imponerse conforme

a las observaciones y razonamientos del presente fallo, debiendo, en consecuencia, reducirse tal sanción al monto de Bs. 7.393,96, resultado de la anterior demostración, y así se declara.

4.—No. 377.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DE 6 DE DICIEMBRE DE 1968.—(CASO: INGENIEROS GOMEZ AVENDAÑO Y SERRANO C. A.).—PONENTE: DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O. PRESIDENTE. RECURSO DE HECHO.

FIANZA: TERMINO PARA CONSTITUIRLA Y PLAZOS ADMINISTRATIVOS

"Por cuanto uno de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso está expresamente establecido por el artículo 83 de la Ley de Impuesto sobre

la Renta vigente para la fecha de su interposición y se refiere al principio conocido en la Doctrina como "solve et repete" de significado y alcance plenamente determinados por la jurisprudencia, debiendo cumplirse el requisito de pago o afianzamiento, antes o simultáneamente con el escrito del recurso, de

modo tal que la procedencia de admisibilidad de éste último está condicionado a su complemento.

Por cuanto el lapso de diez (10) días hábiles, como término de caducidad que es, debe entenderse de orden público, y por tanto, no susceptible de extensión, ya que no se trata de un simple deber sino del acatamiento a un mandato legal, no estando tampoco la Administración del Impuesto sobre la Renta facultada legalmente para, motu proprio, conceder u otorgar un plazo mayor que el señalado por la citada norma, ejerciendo una actividad procesal extraña a su incumbencia, una actividad que no le es potestativa, so pena de caer en un exceso de poder o extralimitación de atribuciones.

Por cuanto en el caso presente y del examen de los recaudos que lo forman aparece que no se acompañó previamente a la interposición del recurso, o por lo menos se lo hizo simultáneo con dicho escrito, el documento de fianza, como lo estatuye el artículo 83 de la

materia, sino que se hizo presente cuando el lapso para apelar había precluído, ya que no puede considerarse lógicamente y de acuerdo con la más sana interpretación del texto impositivo, que por no establecer expresamente la Ley un plazo para consignar la fianza, éste pueda ser mayor que el término de caducidad que tiene el apelante para formalizar su recurso, pues de lo contrario se dejaría al arbitrio del contribuyente el afianzamiento o el pago de la planilla apelada, con detrimento de la finalidad de esa garantía legal, cual es la de que los derechos del Fisco estén suficientemente asegurados para el caso de una condenatoria total o parcial.

Por tanto, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara la inadmisibilidad del recurso interpuesto por Ingenieros Gómez Avendaño y Serrano, C.A., por falta de los requisitos procesales que de acuerdo con la Ley respectiva lo hacen viable en la vía judicial".

5.—No. 378.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—RECURSO DE HECHO. PONENTE: EL PRESIDENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—DE 13 DE DICIEMBRE DE 1968.—(CASO: HOTEL TAMANACO C. A.)

RAZONES DE HECHO Y DE DERECHO: CONCEPTO

La inserción en la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, del requisito de exponer por parte del recurrente las

razones de hecho y de derecho en que funde sus pretensiones, obedeció a la necesidad práctica de dar contenido jurídico a la contención desde sus comienzos, y evitar así los muy frecuentes casos en que algunos asuntos llegaban

a la etapa de decisión o sentencia, sin que se supiese el motivo de inconformidad del recurrente, por limitarse éste a exponer de manera simplista "apelo de ésta o aquella planilla o multa", sin promover pruebas, ni presentar informes, ni manifestar en ningún momento del proceso, las razones que tenía para hacer uso del Recurso Contencioso Fiscal.

Ahora bien, esta condición, sine qua non, para la admisibilidad en su primera etapa del escrito recursorio, no debe interpretarse como que el contribuyente debe hacer siempre una larga exposición de hechos y de fundamentaciones legales, que pertenecen más bien al período de promoción de pruebas y al Acto de Informes, sino que basta en algunos casos, sobre todo en los de mero derecho, que el recurrente, de modo preciso y claro invoque u oponga la excepción puramente jurídica en que basa su recurso, de manera tal, que la otra parte, en este caso la Administración del Impuesto respectiva, pueda conocer suficientemente la base del recurso, y vaya prevenida al correspondiente proceso, de lo alegado en su contra.

En el presente caso se trata de una cuestión de extraterritorialidad, que por ser precisamente de mero derecho, cuyas particularidades deben ser conocidas por las partes, desde luego que como excepción, contrarían los principios rectores del sistema impositivo vigente, en lo que

atañe a la territorialidad de los gravámenes, no requiere extensas y exhaustivas argumentaciones de tipo jurídico para que configuren el requisito establecido por el artículo 128 de la Ley de la materia.

Este Tribunal estima que el alegato de la recurrente, expuesto en su escrito recursorio de fecha 17 de junio de 1968, cuya negativa de admisibilidad ha dado lugar al presente recurso de hecho, y que se transcribió anteriormente, por exponer de modo claro la excepción jurídica de la extraterritorialidad de las operaciones e intereses que causaron las dos planillas impugnadas, satisface los requerimientos del mencionado artículo, y así lo declara.

En consecuencia, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, dispone dejar sin efecto la Resolución HIR-100-04049, de fecha 19-9-68, de la Administración General del Impuesto sobre la Renta y manda a oír el recurso contencioso-administrativo de fecha 7 de junio de 1968, interpuesto por C. A. Hotel Tamaraco, contra las planillas de liquidación complementarias Nos. 815.901 y 815.902, ambas de fecha 5-4-68, por un monto de Bs. 38.284,15 y 7.656,83, respectivamente, correspondientes al ejercicio fiscal 1-1-66 a 31-12-66".

6.—No. 379.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—DE 22 DE ENERO DE 1969.—(CASO: C. A. SINDICATO PHELPS).—PONENTE: EL PRESIDENTE DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O.—CON LUGAR.

CALIFICACION DE RENTA Y DEDUCCION: PRESTAMO MERCANTIL

"Las razones alegadas por la Sala de Examen de la Contraloría General de la República para formular los reparos que constan en autos y que han dado origen al presente juicio, son los mismos para todos los ejercicios y por consiguiente basta analizar uno cualquiera de ellos para establecer la solución legal del problema.

Dichos reparos se han originado por estimar la Sala de Examen que las deducciones aducidas por la contribuyente en la Cédula Tercera de sus respectivas declaraciones de rentas, son inadmisibles como gastos adversos a los efectos de la computación del gravamen para cada año, en razón de que siendo las Cédulas Primera y Segunda las dos únicas categorías que absorbieron la totalidad de los ingresos provenientes de su actividad social, mal podría pretender la apelante compensar, utilizando la Cédula Comercio Industrial en que no aparece percibiendo ingresos, erogaciones que corresponden especialmente a gastos de operaciones de control sobre dividendos exentos de impuestos, máxime cuando que la Cédula Segunda por disposición expresa del legislador no admite ninguna

deducción y a la Cédula Primera sólo se le puede atribuir en la forma como lo prescribe la Ley, aquellas inherentes a los inmuebles que produjeron la renta.

La Contraloría sostiene que como la contribuyente no declaró beneficios gravables en la Cédula Tercera no puede en modo alguno hacer deducciones en dicha Cédula, con el propósito de determinar finalmente pérdidas compensables a los efectos del impuesto complementario progresivo mucho menos en tratándose de erogaciones que representan gastos vinculados al control de ingresos que están expresamente exentos de impuestos por la propia Ley, como es el caso de los dividendos.

Por su parte la contribuyente, que es una sociedad mercantil legalmente constituida, afirma en su escrito de apelación que en realidad sí obtuvo durante los ejercicios objeto del reparo ingresos gravables en la Cédula Tercera, los cuales por un error de apreciación de la persona que elaboró las respectivas declaraciones, fueron incluidos en la Cédula Segunda y que tales ingresos provienen en verdad de "préstamos mercantiles y han debido ser declarados en la Cédula Comercio Industrial", a tenor de lo dispuesto en el Artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que en su

Parágrafo Unico así lo establece, situación en la que serían perfectamente admisibles las deducciones reclamadas.

Planteado así el caso en examen, la controversia se reduce a determinar si los intereses devengados por la contribuyente constituyen en realidad materia gravable de la Cédula Segunda o por el contrario, de la Cédula Tercera, lo que vendría en definitiva a confirmar los reparos del órgano contralor o a declarar el derecho de la contribuyente a que se le admitan en este juicio, las deducciones solicitadas.

Se ha establecido en este proceso que durante los años 1957, 1958, 1959 y 1960 la apelante hizo en efecto préstamos de dinero a diferentes sociedades de comercio, que la procuraron intereses cuya ubicación cedular dentro de las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es lo que precisamente ha dado origen a este procedimiento contencioso-fiscal.

En el caso de autos, la naturaleza mercantil de la sociedad anónima prestamista (Sindicato Phelps, C.A.) y de los prestatarios (C.A. El Automóvil Universal; C.A. El Automóvil Universal de La Guaira; C.A. El Automóvil Universal Caracas; C.A. Catia Motors; C.A. El Almacén Americano; C.A. Radio Caracas; y C.A. de Automóviles Sucesora de Sosa Altuna & Cía., S.A.), no se discute, pues está plenamente comprobando, por la abundante documentación presentada por la apelante, que se trata de

sociedades mercantiles, no sólo por su forma, (artículo 200 del Código de Comercio), sino que además el objeto de todas ellas, es la actividad comercial, y en consecuencia, a los efectos legales son comerciales (artículo 10 ejusdem). Este carácter mercantil de las sociedades anteriormente mencionadas se ratifica además, no sólo por los documentos constitutivos de cada una de ellas, que se promovieron como prueba en el expediente, sino también por los comprobantes de pago de los permisos de industria y comercio, y los respectivos formularios de declaración para el Impuesto sobre la Renta, anexos a la primera pieza del expediente.

La apelante sostiene que hubo error de calificación al presentar sus declaraciones de rentas, pues hicieron figurar como ingresos de la Cédula Segunda, los intereses obtenidos en su actividad crediticia, que por ser esencialmente mercantil, correspondía ubicarla en la Cédula Comercio Industrial. Al efecto de probar el verdadero carácter de su declaración promovió una experticia y la testimonial de varias personas, así como también presentó los documentos constitutivos de las empresas prestatarias y numerosos comprobantes de pago de los permisos municipales de industria y comercio de cada uno de ellos, y los respectivos formularios de declaración para el Impuesto sobre la Renta.

La apelante promovió una experticia en sus libros de Contabilidad correspondiente a los ejercicios 1957 a 1960,

ambos inclusive, para dejar constancia de los préstamos monetarios hechos durante dichos años a diversas compañías anónimas, así como de los intereses devengados en razón de dichas operaciones.

Conforme al petitorio de esta prueba el experto único designado consignó su informe donde hace constar:

1º: Que el Sindicato Phelps, C.A. durante los años examinados (1957 a 1960) mediante el sistema de "Cuentas Corrientes", mantuvo abiertas cuentas con C.A. El Automóvil Universal; C.A. El Automóvil Universal La Guaira; C.A. El Automóvil Universal Caracas; C.A. Catia Motors; C.A. Almacén Americano; C.A. Radio Caracas y C.A. de Automóviles Sucesora de Sosa Altuna & Cía., S.A.; compañías a las cuales, cargó durante los ejercicios de 1957, 1958, 1959 y 1960 el total de los préstamos que les hizo, incluyendo en éstos como tales, todos los pagos y gastos que realizó por cuenta de ellas, y a su vez, les acreditó las cantidades recibidas a cuenta de los mismos préstamos; sobre cuyos saldos deudores acumulados, mensualmente devengó y cargó intereses a las tasas convenidas durante los citados ejercicios.

2º: Que la C.A. Sindicato Phelps, de acuerdo con el método utilizado y descrito en el número anterior, hizo préstamos a C.A. El Automóvil Universal; C.A. El Automóvil Universal La Guaira; C.A. El Automóvil Universal Caracas; C.A. Catia Motors; C.A. Almacén Ame-

ricano; C.A. Radio Caracas y C.A. de Automóviles Sucesora de Sosa Altuna & Cía., S.A. devengó intereses sobre los préstamos hechos a dichas compañías durante los años de 1957, 1958, 1959 y 1960.

El representante del Fisco Nacional pidió al Tribunal en las conclusiones escritas de informes, el desconocimiento de los efectos de la experticia, por estimar que el experto no determinó el destino dado al dinero tomado en préstamo mediante la elaboración de estados de origen y aplicación de fondos, pero los sentenciadores consideran que tal exposición por parte del experto envuelve una calificación de tipo jurídico (la mercantilidad o no de las operaciones entre Sindicato Phelps y las otras compañías) operación que rebosa los límites del petitorio de la apelante, además de que dicha solicitud no se hizo dentro del término de cinco audiencias, a contar del día de la consignación del Informe Pericial en el Tribunal, que conforme a la más avanzada y reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia es necesario para que tal recurso prospere.

La deficiencia en la fundamentación del dictamen pericial no implica necesariamente equivocación, pero da lugar a que dicho dictamen sea descalificado como plena prueba en el fallo por falta de los requisitos legales necesarios para ello. Pues bien los defectos atribuidos al dictamen de que se trata consistentes en la falta de un elemento técnico sobre el destino de los préstamos, no envuelve

error, pues si bien no está demostrado el uso o empleo que se les dio tampoco puede asegurarse que ese hecho sea contrario a la verdad, observándose además que el informe fue rendido sobre todos los puntos que exigió la parte que lo pidió, debiéndose entonces tenerlo como elemento probatorio idóneo; además conviene advertir que la experticia no obliga en sí mismo y por sí sola, sino a través del Juez, que es a quien en definitiva corresponde determinar el valor probatorio del peritazgo. La experticia no es un elemento de convicción judicial que obra automáticamente, sino un factor de orden legal que sirve al fallador para fundar sus conclusiones.

Consta en autos, de las declaraciones testificales promovidas por la recurrente, que las compañías a que se refieren los reparos fiscales, son mercantiles, no sólo por la circunstancia de estar revestidas de carácter de anónimas, sino por dedicarse a la compra-venta de vehículos en general, repuestos, artefactos eléctricos, neveras, lavadoras, cocinas, etc., operaciones mercantiles y negocios en general, y que durante los ejercicios objeto del presente juicio, recibieron préstamos de dinero del Sindicato Phelps, C.A. y pagaron a éste intereses a diferentes tasas, empleando dichas cantidades en el giro normal de sus negocios respectivos.

Estos testigos presentados por la recurrente no fueron tachados en su oportunidad por el representante del Fisco Nacional, siendo ahora, en las conclusiones escritas de Informes, cuando solicita

del Tribunal desestime las deposiciones testimoniales, por considerarlas incursas en una de las causales establecidas por el artículo 344 del Código de Procedimiento Civil.

La calificación de las circunstancias que puedan constituir a un testigo, en interesado en las resultas de un juicio, y por tanto inhábil para declarar, es de la soberana apreciación del Juez que conoce la causa. La Casación Venezolana tiene establecido que cuando los jueces aprecian los dichos de los testigos no necesitan explicaciones complementarias y sólo cuando desechan las aserciones testimoniales deben dar las razones que para ello hayan tenido. Además, tampoco están obligados los juzgadores a analizar concretamente los interrogatorios y las respuestas dadas por cada testigo, ni es preciso que se estampe en el fallo, cada uno de los pasos mentales que los hayan conducido a formarse su convicción, en cuanto a la verdad que ellos encierren. Acatando esta jurisprudencia constante, reiterada y precisa, el Tribunal no se pronuncia sobre el pedimento del Fisco Nacional, para que deje sin efecto el alcance probatorio de las aserciones de los testigos.

Nuestro Código de Comercio, en su artículo 527, establece "el préstamo es mercantil cuando concurren las circunstancias siguientes: 1º) Que alguno de los contratantes sea comerciante y 2º) Que las cosas prestadas se destinen a actos de comercio. De manera que a los efectos impositivos los intereses podrían asu-

mir dos variante para su gravamen, según que se deriven de la ejecución de una obligación civil o mercantil, posibilidad ésta que ha quedado abierta dentro de nuestra sistemática, en virtud de lo dispuesto en el Parágrafo Unico del Artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que al referirse a la renta mobiliaria del Capítulo III, establece que estarán exentos de este impuesto cedular los intereses de créditos ganados según el artículo 10, es decir, los gravados conforme a las reglas que gobiernan la Cédula Tercera Comercio-Industrial, Capítulo IV de la Ley.

La doctrina y jurisprudencia nacionales se han ido apartando poco a poco de la tesis de considerar el préstamo civil como el negocio común y el comercial como la excepción, atendiendo a la naturaleza de ambos derechos y a lo expresamente señalado por los artículos 3º y 527 del Código de Comercio.

De acuerdo con este último artículo el préstamo está sujeto a las leyes mercantiles cuando la cosa prestada sea destinada a comerciar y tenga lugar entre comerciantes, o al menos uno de los contratantes exhiba tal carácter. La naturaleza civil o mercantil del préstamo ha sido expresamente determinado por este artículo. Si la cosa prestada no se destina a actos de comercio, el préstamo será civil, máxime si tiene lugar entre personas que no son comerciantes. La teoría de lo accesorio funciona en el caso del préstamo en consideración a la persona o personas que intervienen en la

negociación; si ellos, o uno de ellos solamente, son comerciantes, ese préstamo será comercial, en caso contrario será civil. Se presume que todo comerciante pide dinero para el desarrollo de sus negocios.

Es así como han desarrollado este principio algunas sentencias de nuestros Tribunales de Justicia y la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación. "El excepcionante fundamenta su excepción en el artículo 527 del Código de Comercio que pautas: "El préstamo es mercantil cuando concurren las circunstancias siguientes: 1º Que alguno de los contratantes sea comerciante; 2º Que la cosa prestada se destine a actos de comercio". "Admite el excepcionante que el primer extremo ha sido cumplido, ya que el actor reconoce su condición de comerciante, pero que no aparece expresada en el libelo la segunda condición, ni tampoco resulta del texto del instrumento que sirve de base a la demanda, que el destino que se le haya dado al préstamo concedido, en el caso negado de que él se haya efectuado, haya sido mercantil".

"Ahora bien, conforme al artículo 3º del Código de Comercio, "se reputan actos de comercio, cualesquiera contratos u obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo o si los contratos u obligaciones son de naturaleza esencialmente civil".

"No siendo el contrato de préstamo de naturaleza esencialmente civil, pues el mismo es contemplado también dentro

del ámbito mercantil, y del documento acompañado como fundamento de la acción deducida no aparece que dicho contrato sea de naturaleza civil, ha de presumirse que es mercantil dada la condición de comerciante del demandado. Ninguna prueba fue promovida por el demandado excepcionante tendiente a destruir o enervar la presunción *juris tantum* de comercialidad que establece la citada disposición legal, por lo que la misma conserva toda su fuerza y vigor. Así lo declara". (Corte Superior Tercera Civil y Mercantil. Sentencia del 13 de enero de 1964).

"La circunstancia exigida por la Ley, de que las cosas prestadas se destinen a actos de comercio, para que el préstamo sea mercantil, no puede entenderse sino en el sentido de que tales cosas hayan sido obtenidas con el ánimo de lucro, o sea, con fines especulativos; y este elemento subjetivo, cuando se trata de comerciantes, debe presumirse en los contratantes al tiempo de la celebración del acto. (*Initium est spectandum*). No puede depender de la voluntad unilateral del prestatario cambiar la naturaleza del acto por el destino ulterior que da a las cosas adquiridas en préstamo con mayor razón cuando que cualquier contrato de esta especie, puede ser mercantil para uno solo de los contratantes. Es por ello que el ánimo *lucranda* debe ser actual: no importa que quien adquirió una cosa para revenderla, la utilice después para sí, ni que, quien la obtuvo sin fines especulativos, la revenda realizando una utilidad. En el primer caso,

el acto se reputaría siempre mercantil; y en el último a pesar de la ganancia, no hay pacto de comercio. Y desde el punto de vista subjetivo, existe la presunción legal de comercialidad en todas las operaciones de los comerciantes. En resumen, para la calificación del préstamo mercantil, no hay más disciplina que las que gobiernan las demás obligaciones y contratos mercantiles en general, en armonía, con el indicado artículo 3º del Código de Comercio, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos u obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil".

"En consecuencia, la Corte Sentenciadora no violó el denunciado artículo 532; y así se declara, al establecer que cuando el préstamo es celebrado entre comerciantes debe presumirse que las cosas prestadas se destinan a actos de comercio". (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación. Sentencia de fecha 26 de mayo de 1942).

En consideración al sistema adoptado por nuestra legislación en materia del Impuesto sobre la Renta, la decisión de si un enriquecimiento tributa dentro de una u otra categoría de los previstos en la Ley, sólo puede hacerse mediante el examen riguroso de los elementos de hecho que condujeron a la obtención de la renta, pues es el origen de ésta el que va a suministrar con absoluta precisión los medios indispensables para su calificación jurídica, con abstracción de la naturaleza de la persona natural o sociedad o comunidad que la obtenga. En

tal sentido el Tribunal considera que desde el punto de vista legal y reglamentario, no es suficiente la circunstancia de que determinados intereses, por el solo hecho de provenir de colocación de dinero a préstamo, automáticamente han de calificarse como de la Cédula Segunda, pues la propia Ley de Impuesto sobre la Renta, admite según lo previsto en su artículo 7º, Parágrafo Unico, la existencia de intereses de créditos sujetos al gravamen contemplado en el artículo 10 ejusdem, disposición ésta incorporada dentro del Capítulo IV (impuestos sobre beneficios industriales y comerciales y otros enriquecimientos). Consta en autos y así se destaca en parte anterior de este fallo, que el Sindicato Phelps, C.A., sociedad mercantil de este domicilio dio en préstamo, por el sistema de Cuenta-Corriente, cantidades variables de dinero a otras compañías anónimas de carácter mercantil y que por tal motivo devengó intereses a diferentes ratas de porcentaje, cuya ubicación dentro del sistema de tributación vigente para la época de la celebración de esas operaciones, ha dado lugar a los reparos fiscales objeto de esta controversia.

Los juzgadores entienden que en el presente caso los intereses así devengados por la recurrente están involucrados dentro del giro normal de las operaciones por ella cumplidas para la consecución de sus fines específicos: (Numeral 4º, del Capítulo III, del Documento Constitutivo de la Sociedad): Hacer préstamos con hipoteca, prenda o fianza, o sin estas garantías y aportar capitales coman-

ditarios a sociedades de comercio y hacer en general colocaciones de dinero. Así lo ponen de manifiesto el conjunto de circunstancias de hecho, probados en autos, que concurrieron a la obtención de los señalados intereses, por lo cual el Tribunal considera que su correcta calificación jurídica sólo puede practicarse sobre la base de tales circunstancias y no por la simple denominación de "intereses", término éste que es aplicable a toda renta de naturaleza mobiliaria, pero no por esto necesariamente gravable dentro del Capítulo III de la Ley, pues ésta misma en su Artículo 7º, Parágrafo Unico, contempla la exención del impuesto a que él se contrae, de los "intereses de créditos" gravados según el artículo 10 ejusdem.

La circunstancia de que la recurrente haya declarado en los ejercicios objeto de los reparos, sus intereses, como de la Cédula II, en vez de haberlo hecho de manera correcta en la Cédula III, no es óbice para que el Tribunal examinando el problema de autos desde el punto de vista de la legalidad tributaria, revierta a sus cauces normales la calificación equivocada de esa renta. Ya este Tribunal, según sentencia N° 352, de fecha 11-8-67, expuso, en lo atinente a esta cuestión, lo siguiente:

"La particularidad que concurre en la citada planilla, es decir, su emisión con fundamento en los solos datos contenidos en la declaración, la reviste de la firmeza que dimana de la voluntad expresada sin apremios por la contribu-

yente en la formulación de aquella, y por lo tanto el Fisco queda en condiciones de exigir el crédito liquidado dentro del término que al efecto dispuso; pero ello no autoriza a cercenar el legítimo derecho de los contribuyentes para modificar una situación tributaria que luego de manifestada se aprecia errada en su contenido, tanto más, cuanto que el Fisco "no exige ni aspira a obtener de los contribuyentes sino lo que la Ley les impone".

En consideración de lo expuesto y tomando en cuenta la jurisprudencia citada en otro punto de este fallo, el Tribunal estima que los intereses devenga-

dos por la recurrente durante los ejercicios 1957, 1958, 1959, 1960 y 1961, son gravables con arreglo a lo previsto por los ordinales 1º del artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente para esa época, y 1º del artículo 43 de su Reglamento respectivo, y en consecuencia declara insubsistente la calificación que los gravó según el artículo 7º de la Ley.

Por las razones expuestas, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar el presente recurso.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi
Apartado 1821 - Teléfono 32 57 03
Caracas - Venezuela

Año V, Número 28, Volumen V, enero - febrero de 1969.

Directorio Profesional

Dr. Marco Ramírez Murzi.—Abogado. Derecho Tributario y Penal Tributario: Impuesto sobre la Renta. Sucesiones. Defensas en los Tribunales de Hacienda. Consultas. Asesorías. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles.

Escritorio Jurídico Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Av. Miranda, Chacaíto, (Frente al Cine Lido), Tel. 325703, apartado 1821 Caracas, Venezuela.

Dr. Pedro Guerrero Galavís.—Abogado. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles. Escritorio Jurídico-Tributario: Edif. Roraima, Piso 13, Of. 13F. Avenida Francisco de Miranda, Chacaíto (Frente al Cine Lido), Tel. 325703.

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

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

Dr. Magin F. Briceño P.—Abogado. Impuesto sobre la Renta. Asesoramiento Técnico-Jurídico: Recursos, Apelaciones, Consultas, Declaraciones, etc. Edif. General Páez. Ofic. 704. Esquina de La Marrón. Teléfono 82.57.30. Apartado 3571. Caracas.

Contreras, Sánchez y Asociados.—Contadores Públicos. Auditoría, Impuestos, Sistemas. Avd. Urdaneta, Edif. Iberia, 2º Piso. Teléfono: 81.23.10 al 19, Ext. 18. Apartado Postal 3727 Caracas.
