

Revista de

14

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.966**

*septiembre
octubre*

Un Anuncio en la

Revista de Derecho Tributario

tiene estas Características:

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

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
Chacaíto

Teléf.: 32 40 47 y 48

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

Dr. HUMBERTO CARDENAS B.

Dr. ALEJANDRO REYES F.

Sr. MARTIN VEGAS

Estudios - 1

Observaciones a los Desgravámenes y Rebajas Previstas en el Proyecto de Ley de Impuesto Sobre la Renta

Dr. José Andrés Octavio

DESGAVAMEN A LAS ACTIVIDADES AGRICOLAS, PECUARIAS Y DE PESCA

El proyecto contempla en el Artículo 52 un desgravamen a las actividades agropecuarias y de pesca de Bs. 36.000,00 cuando el enriquecimiento total no exceda de Bs. 60.000,00 limitado a los casos en que el ingreso bruto de estas actividades no sea menor del 75% del ingreso bruto total del contribuyente.

Aparte de las dificultades prácticas que presentaría la calificación de los contribuyentes que puedan gozar de esta exención, ella tiene el grave defecto del salto, en dos sentidos: 1º) el pase a más de Bs. 60.000,00 hace perder totalmente la exención; y 2º) se pierde también cuando los ingresos brutos agropecuarios y de pesca, sean inferiores al 75% de los ingresos brutos totales del contribuyente. Ninguna de las dos limitaciones es técnicamente correcta, debido al defecto indicado, por lo cual, si se desea conceder una exención de base, ésta no debe perderse en ningún caso, cualquiera que sea el monto de la renta o de los ingresos, para evitar las injusticias, así como las maniobras a las cuales daría lugar el salto, por el explicable interés de los contribuyentes en mantenerse dentro de los dos límites proyectados (bolívares 60.000,00 y 75%), ya que la diferencia de impuesto sería apreciable.

REBAJA POR INVERSIONES

El Proyecto mantiene, al menos en principio, la rebaja por inversiones contemplada en la Ley vigente, pero con diversas modificaciones, a las cuales hacemos las observaciones siguientes:

1.—El Parágrafo Primero del Artículo 53 del Proyecto, establece que para determinar el monto de las inversiones a los efectos de compararlo con la renta, para fijar el porcentaje de rebaja del impuesto de las empresas industriales y de transporte, "...se deducirán del costo de los nuevos activos utilizados en la producción de los beneficios señalados, los retiros y las amortizaciones y depreciaciones hechas en el ejercicio, correspondientes tales activos fijos adquiridos en el ejercicio o en años anteriores."

En cuanto a las empresas mineras y de hidrocarburos, el Artículo 54 ordena determinar la inversión, previa deducción de los "...retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de los nuevos activos hechas en el ejercicio y un dos por ciento (2%) del promedio del activo fijo neto para el ejercicio anterior."

Con respecto a esta deducción de las amortizaciones y depreciaciones de los activos adquiridos en años anteriores, es necesario decir de modo categórico que tal procedimiento haría prácticamente nugatoria la rebaja para las empresas industriales y de transporte, pues serían raros los casos en que las depreciaciones y amortizaciones no excedieran de las nuevas inversiones, sin dejar así ninguna base para la rebaja. De nada vale aumentar el porcentaje de rebaja y aplicarlo a un impuesto mayor, si se suprime o reduce apreciablemente la cantidad misma considerada como inversión, por lo cual todo lo que se diga sobre este estímulo a las inversiones como mérito del Proyecto, es ficticio, si se mantiene la proyectada deducción.

Las anteriores afirmaciones se comprueban con un hecho bien conocido: cuando la Contraloría General de la República, primero, y la Administración del Impuesto sobre la Renta, después, abandonaron la primitiva interpretación oficial de la Ley vigente, que limitaba la deducción a la depreciación de los nuevos activos, gran cantidad de empresas industriales confrontaron la pérdida casi total de las rebajas que habían obtenido desde 1959, pues la cifra de sus depreciaciones está muy cercana a la del costo de los nuevos activos. Esto dió lugar a la interposición de numerosos recursos de apelación, aún no decididos por los Tribunales competentes.

La deducción de la depreciación de los viejos activos distorsiona el efecto de la rebaja, pues altera ésta según la magnitud de la inversión anterior, según la naturaleza de esos activos, y aún de acuerdo con el sistema contable de depreciación utilizado por la empresa, condicionando así el cómputo de la rebaja a factores extraños a la relación entre renta neta y costo de los nuevos activos.

Para que la rebaja sea efectiva y sincera, debe concederse tomando como base la nueva inversión bruta efectuada dentro del ejercicio, sin deducirle la depreciación. El hecho de que las empresas deduzcan la depreciación

de sus activos para determinar la renta neta, en nada justifica la errada norma del Proyecto, pues en primer lugar, esta deducción no es una ventaja que se concede, sino que representa un gasto real, el desgaste de los activos, la cuyo cómputo la renta no es líquida; y en segundo lugar, repetimos, la deducción de la depreciación para el cálculo de la inversión, anula prácticamente la rebaja que se desea conceder como estímulo.

Es interesante observar que el Proyecto, en la norma relativa a la rebaja por inversiones de las empresas mineras y de hidrocarburos, ordena deducir para el cálculo de la misma un 2% del promedio del activo fijo neto para el ejercicio anterior. Indudablemente que esta disposición tiene dos claros objetivos: el primero, limitar el alcance de la rebaja, disminuyendo el monto de la inversión computable para ese fin; y el segundo, permitir una rebaja efectiva, pues si se ordenara restarle a la inversión la totalidad de la depreciación del activo neto anterior, no habría rebaja ninguna, o sería insignificante. Ahora bien, esta norma pone de relieve el error contenido en la disposición relativa a las empresas industriales y de transporte, mediante la cual se ordena restar a la inversión el monto de toda la depreciación de los activos anteriores. He aquí una razón más para suprimir esta limitación, y aún la del 2% de las empresas mineras, pues según ya expresamos, en uno y otro caso, la relación debe establecerse entre inversión bruta y renta neta.

2.—Debe eliminarse la necesidad de la aprobación previa del Ejecutivo Nacional, para obtener rebaja por inversiones en el establecimiento de nuevas empresas, por las siguientes razones:

a) La Ley vigente no tiene esta exigencia, a pesar de que la rebaja abarca la inversión en nuevas empresas, por lo cual la norma proyectada representa un retroceso injustificado.

b) El carácter gracioso y arbitrario de la decisión del Ejecutivo, lo pondría en situación difícil, que probablemente lo llevaría a no conceder las rebajas, para evitar caer en decisiones desiguales;

c) La definición de nuevas empresas crearía problemas de interpretación, que incluso afectarían la rebaja por inversiones en las empresas ya establecidas; y

d) No hay razón que justifique esta diferencia de tratamiento entre ampliación de una empresa ya fundada y el establecimiento de una nueva empresa. Por el contrario, parece más lógico aumentar el estímulo fiscal, cuan-

do se trate de inversiones en nuevas empresas, por el mayor riesgo que ello implica y porque, generalmente, la diversificación de industrias es deseable.

3.—El Proyecto mantiene y amplía la limitación según la cual no gozarán de la rebaja sino los contribuyentes cuyos ingresos brutos provenientes de las actividades industriales que se desea estimular, exceden del 80% de sus ingresos brutos totales. En nuestra opinión, esta limitación no tiene fundamento y actúa en forma contraria al estímulo, cuando lo deseable es que se hagan inversiones destinadas a aquellas actividades, aunque el inversionista obtenga sus ingresos de otras fuentes, pues con ello más bien se orienta la reinversión de beneficios hacia los sectores de la actividad económica que se consideren más útiles al desarrollo del país.

4.—Deben establecerse algunas normas para precisar que la rebaja se concede en el ejercicio en el cual se causa el costo de la inversión, para aclarar que se computan los activos en proceso de construcción o instalación al cierre del ejercicio anual, hasta concurrencia del costo que ellos han causado para esa fecha. También es conveniente que los activos importados se computen en el ejercicio dentro del cual ingresen al país.

5.—Otro aspecto importante que omite el Proyecto, es la necesidad de evitar que se adquieran activos para gozar de la rebaja, los cuales son enajenados poco tiempo después, con lo cual el adquirente puede a su vez computarlos como nueva inversión y obtener también el beneficio. En la proposición con la cual concluimos estas observaciones, hemos redactado un proyecto de nuevo párrafo destinado a impedir que esta clase de maniobras se puedan llevar a cabo al amparo del texto legal.

6.—Consideramos que deben suprimirse las limitaciones contenidas en los párrafos segundo y cuarto del Artículo 53 y en el aparte final del Artículo 54. La primera de ellas excluye de las inversiones que tienen derecho a la rebaja, las efectuadas para la extensión territorial del propio fundo agrícola o pecuario o para la adquisición de otros. Creemos que no existe razón ninguna para esta limitación, dentro del espíritu de conceder una rebaja de estímulo de las inversiones que se realicen en la industria agrícola y pecuaria y, nada parece más lógico que otorgarla a la adquisición de fundos o a la extensión de los ya poseídos por el contribuyente.

Las otras dos limitaciones excluyen aquellas inversiones cuyo costo ha sido deducido totalmente por el contribuyente en el ejercicio, en lugar de seguir el régimen de la depreciación, en los casos en que tal procedimiento es

permitido por la Ley. Tampoco encontramos razón para esta limitación, pues la forma de deducir el costo de una inversión, siempre que se haga dentro de las pautas legales, ninguna relación tiene con el cómputo de la misma a los efectos de la rebaja.

7.—También creemos que debe suprimirse la limitación contenida en el Parágrafo cuarto del Artículo 53, según la cual no gozarán de la rebaja las empresas que se dediquen a ensamblar, envasar o empaquetar productos que no hayan elaborado ellas mismas, salvo cuando en los mencionados procesos se utilicen materias primas o productos nacionales con un valor igual o mayor a un sesenta por ciento (60%) al costo del producto.

No encontramos fundamento para esta limitación, pues las mencionadas actividades constituyen parte del proceso industrial. Además, la calificación de las empresas que se encuentran dentro de este grupo, seguramente dará lugar a numerosos problemas de aplicación de la Ley, por las dificultades de distinguirlas de las otras.

En todo caso, si se mantiene esta limitación, debe modificarse la redacción de su parte final, con el objeto de que el sesenta por ciento (60%) se refiera al costo del total de materia prima y productos incorporados en la producción y no al costo total del producto, pues de lo contrario sería muy frecuente que el costo de la mano de obra hiciera perder a las empresas el beneficio de la rebaja.

8.—Deben eliminarse del Proyecto las expresiones que se refieren a los nuevos activos con los calificativos de “utilizados” o “empleados” en la producción de la renta, pues ellas podrían dar lugar a interpretaciones literales negativas, como ocurría en años anteriores con las normas relativas a la depreciación. Si se mantienen los mencionados calificativos, surgirían problemas prácticos no deseables, especialmente en lo relativo a la necesaria atribución de la nueva inversión a un determinado ejercicio fiscal, problema que puede presentarse con frecuencia, en particular cuando se trata de inversiones en bienes que no han entrado en actividad para la fecha de cierre del ejercicio. No se debe permitir la inclusión en las inversiones que dan derecho a la rebaja, de adquisiciones extrañas a la actividad de la empresa, pero para evitar esta posibilidad, basta con el concepto de activo fijo, el cual es suficientemente claro y bien conocido. También por razones de claridad, se sugiere suprimir la palabra “nuevas” aplicada en el Artículo 54 a las inversiones, pues ella es innecesaria, ya que el artículo expresa seguidamente que se refiere a las inversiones efectuadas en el ejercicio.

9.—El artículo 53 está redactado como si la tabla para el cálculo de la rebaja fuese una tarifa progresiva. Esto debe corregirse, pues el contribuyente sólo puede gozar de un porcentaje de rebaja, de acuerdo con la relación entre la inversión y la renta neta.

PROPOSICION

Con el objeto de concretar estas observaciones, hemos redactado nuevos textos para los Artículos que forman este Capítulo, en los términos que aparecen a continuación:

“ARTICULO 52.—Los contribuyentes que obtienen ingresos derivados de actividades agrícolas, pecuarias o de pesca, gozarán del desgravamen de los primeros treinta mil bolívares (Bs. 30.000,00) de enriquecimientos netos que se deriven de tales ingresos.”

“ARTICULO 53.—Los titulares de enriquecimientos gravados conforme a lo dispuesto en los Títulos II y IV de esta Ley, que efectúen inversiones en activos fijos, con el fin de usarlos en el país, en empresas de elaboración de productos industriales, generación o distribución de energía eléctrica, agricultura, cría, pesca o transporte, gozarán de una rebaja de impuesto correspondiente al respectivo ejercicio, calculada de acuerdo con la siguiente tabla:

Cuando el monto de la inversión esté comprendido entre el ...	enriquecimiento global	neto - Rebaja del 15% del impuesto
10,00% y el 20%	idem	” ” 20% ” ”
20,01% y el 40%	”	” ” 25% ” ”
40,01% y el 60%	”	” ” 30% ” ”
60,01% y el 80%	”	” ” 35% ” ”
Si la inversión excede del ...	80,01%	” ” ” 35% ” ”

Quando los activos fijos estén destinados a empresas agrícolas, pecuarias, o de pesca, la rebaja señalada en la tabla anterior, se incrementará en un cinco por ciento (5%) del impuesto.

Parágrafo Primero.—El monto de la inversión, a los efectos del cálculo de la rebaja, estará integrado por la suma de los costos causados en el ejercicio, en la adquisición, construcción e instalación de los referi-

dos activos, sin aumentos por intereses ni disminuciones por retiros, amortizaciones o depreciaciones de los bienes del contribuyente.

Parágrafo segundo.—El costo de los activos importados se computará como inversión efectuada en el ejercicio durante el cual hubieren ingresado en el país.

Parágrafo tercero.—No se incluirá en el cómputo del monto de la inversión, el costo de los activos a que se refiere este Parágrafo, cuando ellos hubieren sido enajenados por el contribuyente durante el mismo ejercicio.

Parágrafo Cuarto.—Si algún activo cuyo costo hubiere sido computado a los efectos de la rebaja, fuere enajenado durante el primero, segundo, o tercer ejercicio siguiente, perderá el contribuyente el setenta y cinco por ciento (75%), el cincuenta por ciento (50%) o el veinticinco por ciento (25%), respectivamente, de la parte de la rebaja que obtuvo por dicho costo, a cuyo efecto deberá informar la enajenación a la Administración del Impuesto sobre la Renta, junto con la declaración definitiva del ejercicio en el cual ella se efectuó, a fin de que se libre a su cargo la correspondiente liquidación.

ARTICULO 54.—Los contribuyentes que se dediquen a la explotación de minas e hidrocarburos, gozarán de una rebaja del impuesto equivalente al ocho por ciento (8%) del monto de las inversiones hechas en el país dentro del ejercicio anual, representadas en activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento.

Para determinar el monto de las inversiones a las cuales se contrae este Artículo, se aplicarán las normas contenidas en los Parágrafos primero, segundo, tercero y cuarto del Artículo 53 de esta Ley.

Se concederá una rebaja adicional de impuesto de cuatro por ciento (4%) de las nuevas inversiones hechas en actividades exploratorias de hidrocarburos o para la recuperación secundaria de tales productos.

REBAJA A LAS RENTAS DE TRABAJO

El Artículo 56 del Proyecto acuerda a las personas naturales que devenguen sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obviaciones y demás remuneraciones obtenidas por la prestación de

servicios personales, una rebaja de Bs. 198,00 de impuesto, bajo dos condiciones:

a) Que no hayan obtenido otros enriquecimientos en el ejercicio anual; y

b) Que el total de aquellas remuneraciones no exceda de Bs. 19.800,00 en el año.

Esta norma merece dos observaciones, una de forma y otra de fondo; la primera se refiere a la conveniencia de definir con más precisión, y con expresión del concepto seguido, las rentas a las cuales se concede el trato favorable, para evitar, en lo posible, problemas de interpretación legal. Tal vez sería conveniente expresar que se trata de remuneraciones devengadas como resultado de servicios prestados en relación de dependencia, cuando existe un contrato de trabajo, o el ejercicio de una función pública, o de la administración de compañías anónimas, y otros casos semejantes.

La segunda observación se contrae al hecho de que estas limitaciones desnaturalizan la rebaja, pues las rentas siguen siendo de trabajo aunque excedan del límite expresado, y aunque su titular perciba otros enriquecimientos; representan además, un gran retroceso, pues en la actualidad tales rentas de trabajo pagan un menor impuesto cedular (3%) que las otras rentas, cualquiera sea su monto. Uno de los métodos para corregir el Proyecto sería establecer la rebaja de un determinado porcentaje sobre cierta cantidad de esta clase de renta y suprimir toda otra limitación.

Caracas, 9 de agosto de 1966.

Sentencias - 1 al 8

1.—Nº 321.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: MENE GRANDE OIL COMPANY, EJERCICIO 1953).—DE 25 DE MARZO DE 1966.—DECLARA PARCIALMENTE CON LUGAR EL RECURSO.*

PLACAS DE VEHICULOS: Tasas.

"Resulta entonces, en criterio de los sentenciadores, que los derechos pagados por los particulares a la administración municipal para la obtención de matrículas de circulación de sus vehículos no constituyen impuestos propiamente dichos sino tasas, porque el pago del particular se hace como contraprestación de un acto administrativo que en forma individualizada y específica le concierne y en forma concreta le beneficia al autorizarlo para poder circular libremente por las vías públicas. Como dice Giannini "el Estado pone un límite a la actividad de cada uno y después establece que éstos, para obtener el beneficio de la remoción del límite, tienen que pagar una tasa". O dicho en otros términos aplicados al caso concreto: los vehículos no pueden transitar por las vías públicas sin estar provistos de sus respectivas matrículas; pero la obtención de matrícula como beneficio particularizado causa una tasa municipal conforme a las diversas ordenanzas.

En consecuencia, el Tribunal considera y declara que la partida objetada

por los fiscales no debe incluirse entre los impuestos computables para la determinación del excedente gravable con el impuesto adicional".

PERMISOS, TITULOS, REVALIDAS, COPIAS Y OTROS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE VEHICULOS: Tasas.

"Al respecto cabe reproducir aquí, en cuanto son aplicables, los mismos argumentos expuestos anteriormente en lo que se refiere a las placas identificadoras de vehículos. En efecto, la Ley de Tránsito Terrestre vigente para el ejercicio fiscalizado en sus Capítulos V y VI, al hablar de los conductores o choferes y del examen de los aspirantes y la expedición de títulos, establece la obligatoriedad de portar licencia provisional o título profesional o deportivo, para conducir libremente vehículos automotores. Ahora bien, la concesión de esos permisos y títulos conlleva al pago de determinados derechos establecidos en las respectivas ordenanzas municipales, del Distrito Federal, de los Estados y de los Territorios Federales, y son precisamente esas presta-

ciones pecuniarias del individuo que van acompañadas de una contraprestación especial e inmediata por parte de los entes públicos, lo que en concepto de los juzgadores, constituyen tasas, desde luego que una vez satisfechas, autorizan a sus beneficiarios para circular legalmente por las vías públicas, o dicho en otros términos, con aplicación práctica al caso concreto: las personas físicas no pueden conducir vehículos, sino en los casos y del modo establecido por la Ley, y sin estar provistas de la correspondiente licencia provisional o título profesional o deportivo, pero la obtención de esos certificados de suficiencia, como beneficio particularizado que es, causa una tasa municipal conforme a las diversas ordenanzas.

En consecuencia el Tribunal estima que la partida objetada por los fiscales no debe incluirse entre los impuestos computables para la determinación del excedente gravable con el impuesto adicional y así se declara".

IMPUESTO SOBRE ENTRADAS GENERALES BRUTAS PARA 1953.

"Tanto el Acta Fiscal como las partes en sus respectivos alegatos, denominan **ingresos brutos** la materia de impuesto cuya deducción se cuestiona; la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, en un caso sometido a su competencia, dice al respecto: "pero tal denominación, a juicio de la Corte, puede conducir a confusión, toda vez que fue la Ley de Timbre Fiscal, de 14 de abril de 1955, que entró en vigor el 1º de enero de 1956, —y que por consiguiente

resultaba inaplicable al ejercicio reparado (1954)—, la que estableció un impuesto de cinco por mil sobre el monto de los **ingresos brutos** efectivamente percibidos por las empresas o establecimientos civiles y mercantiles que estén situados u operen en Venezuela; y a tales efectos disponía dicha Ley que el **ingreso bruto** de las empresas o establecimientos que se dediquen a la manufactura y elaboración, la adquisición, la extracción y la enajenación de materias primas, productos naturales o cualesquiera otros bienes, muebles o inmuebles, estará constituido por el monto de las ventas, cesiones o trasposos, de las mercancías y otros bienes, así como por los intereses percibidos y toda otra ganancia bruta relacionada con el negocio; en tanto que la Ley de Timbre Fiscal, de 19 de agosto de 1944, reformada parcialmente por Ley de 11 de setiembre de 1945, vigente, en consecuencia, durante el ejercicio económico reparado, establecía, en el N° 9 de su artículo 4º, un impuesto del uno por mil sobre las **entradas generales brutas** anuales de los comerciantes, industriales, compañías, empresas o establecimientos de cualquier género que no estén sujetos al pago de patente municipal. Tal concepto —**entradas generales brutas**— si bien desde el punto de vista económico o contable puede ser sustancialmente igual al de ingresos brutos, aparece establecido en forma mucho más amplia y genérica que éste, por el cual fuera sustituido en la legislación de manera más precisa y concreta".

Al acoger este criterio del Supremo Tribunal, los sentenciadores del Tribunal

consideran que dentro de tal concepto de entradas generales brutas, puede comprenderse lo percibido por la Venezuela Gulf Refining Company, a cambio del petróleo refinado y entregado por ella a la Mene Grande Oil Company y conduce tal consideración necesariamente a estimar que el impuesto de timbre fiscal que se pagó, aquí examinado, fue causado legalmente. Ahora bien, asentado ese principio, resulta incuestionable que su deducción a los fines fiscales es procedente, no tan solo por su carácter legalmente obligatorio, como por la naturaleza del mismo, pues siendo una contribución, su deducción está expresamente autorizada por la Ley (artículo 11 ordinal 3º). Se asienta además, en las conclusiones escritas de Informes, de la Administración General del Impuesto sobre la Renta, que no se admite la deducción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 118 de su Reglamento. A este respecto la mencionada sentencia de la Corte Suprema de Justicia se pronunció de la

siguiente manera: "Ya se estableció en la presente decisión como el citado impuesto sobre las entradas generales brutas, establecido por la Ley de Timbre Fiscal vigente durante el ejercicio reparado, se había causado legalmente, así como también como su deducción era legalmente admisible en el caso de autos. Ahora bien, en lo que al presente reparo respecta, es de señalar que el parágrafo único del artículo 118 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente a la sazón, autoriza la deducción de los impuestos pagados por terceros cargados al contribuyente, a los fines de la determinación del excedente de la renta neta sujeto al impuesto adicional; sin que aparezca, por lo demás, en forma alguna, justificada la pretensión fiscal, según la cual el traslado del referido impuesto sobre las entradas generales brutas no es procedente, pues siendo un impuesto sobre el tráfico y por consiguiente de carácter indirecto, resultaba trasladable por definición, aparte de que ninguna disposición legal prohibía su traslación".

2.—Nº 323.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—RECURSO DE HECHO. (BANCO FRANCES E ITALIANO DE MONTEVIDEO).—DE 5 DE MAYO DE 1966 (1).*

DIAS HABLES.—Requisitos del recurso en reparos de la Contraloría.

En el caso objeto de estudio, se trata de un Reparó de la Sala de Examen de

- (1) La 322 es un caso igual a la 319 publicada en el Nº 12 de esta Revista, por lo cual no se reproduce.

la Contraloría General de la Nación, en cuya tramitación no se cumplieron las normas establecidas en el artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. En efecto disponen los numerales 2º, 3º, 4º y 5º del mencionado artículo que:

"Al ser recibidos los pliegos de reparos por sus destinatarios, éstos los comu-

nicarán inmediatamente a los contribuyentes a quienes corresponda pagarlos, si tal es el caso, exigiéndoles recibo, para que los satisfagan o los contesten si no los encuentran fundados, dentro de un plazo improrrogable de ocho días, a contar de aquel en que fueron notificados, o procederán a contestar directamente el reparo, si a ellos fuese dirigido".

"Si vencido este plazo no se diese contestación a los reparos, se tendrán por aceptados éstos y se procederá a cobrar su importe".

"Si los reparos fuesen contestados, la contestación será enviada inmediatamente a la Sala de Examen, en pliegos certificados, con las informaciones y observaciones que la oficina o empleados a quienes fueron dirigidos creyeran conveniente agregar para que la Sala reconsidere el asunto y reforme, confirme o declare sin lugar al reparo. En caso de reforma o confirmación, el expediente será devuelto a la oficina o funcionario a quien fue dirigido el reparo, en el menor tiempo posible, a fin de que sea notificado de nuevo el responsable y se proceda a hacer efectuar el cobro correspondiente, si hubiese lugar a ello".

"De la resolución definitiva de la Sala podrá apelarse para ante el Tribunal Superior de Hacienda, interponiéndose el recurso ante la oficina o funcionario que notifique la resolución final, en el término de quince días a partir de la notificación, pagándose o afianzándose previamente los reparos".

"No consta en autos que la Administración haya enviado a la Sala de Examen, la contestación al reparo, (Nume-

ral 4º, ejusdem) ni que esta haya reformado, confirmado o declarado sin lugar el mismo. Tampoco se evidencia que la Oficina competente haya dictado su resolución definitiva, única causa de que nazca el derecho a apelar para ante este Tribunal.

Bien es cierto que el recurrente en la oportunidad de rechazar el reparo se dirigió a la Administración General del Impuesto sobre la Renta para apelar ante el organismo jurisdiccional competente, en vez de limitarse en esta primera fase administrativa, a contestar simplemente el reparo, pero no es menos cierto que en la práctica y sobre todo en la jurisprudencia reiteradamente se ha venido manteniendo la doctrina de que "los recursos se califican por su verdadera naturaleza y no por el nombre que las partes les den" y ello para evitar "que por defectos de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados (Fernando Guido Falla, Régimen de Impugnación de los Actos Administrativos, pág. 294, Edición 1965). Es decir pues, que la equivocada calificación que del recurso haya hecho el recurrente, no perjudica la viabilidad del mismo, si su intención ha sido y su voluntad se ha expresado en el sentido de obtener un nuevo pronunciamiento de la actividad administrativa. Como muy bien lo expone Miguel B. Marienhoff, en el Tratado de Derecho Administrativo, Ediciones Glem S. A., 1965 Buenos Aires pág. 709, Tomo I, "la errónea calificación del recurso deducido, realizada por el recurrente, no vicia ni enerva su petición, puesto que, de acuerdo a la teoría de la

"calificación jurídica" los actos y contratos tendrán la denominación correspondiente a su naturaleza y no la que erróneamente le atribuyan las partes. Cuando eso ocurre, el principio "iura curia novit" —de aplicación general— permitirá que la Administración le dé trámite al recurso promovido, de acuerdo a la verdadera índole del mismo".

Por demás este criterio jurisprudencial ha sido sostenido por la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, según se desprende de las sentencias dictadas con fechas 26 de enero y 8 de febrero de 1966.

Cabe señalar aquí nuevamente lo que respecto a la eficacia de los actos administrativos ha sostenido el Tribunal en anteriores decisiones, así:

El acto eficaz, es decir, aquel que produce plenamente sus efectos puede ser impugnado por el interesado y en nuestro derecho positivo existe un lapso de caducidad dentro del cual puede interponerse el recurso si así se desea y existen motivos para ello; pero una vez precluído dicho término el acto queda firme y no puede provocarse su revisión.

Ahora bien, a partir de qué momento debe computarse? De acuerdo con lo expuesto, no hay duda alguna que a partir del instante en que el acto viene a ser eficaz por efecto de la notificación; de ahí la importancia de determinar cuando ésta se produjo.

Ya este mismo Tribunal en decisiones anteriores ha determinado cómo debe computarse el lapso y qué días deberán entenderse como hábiles: "todos aquellos en que las oficinas públicas permanecen

abiertas y funcionan durante un lapso del día y han permitido a los particulares disfrutar de la posibilidad de gestionar ante ellos los asuntos que les interesan".

Siendo la notificación de la liquidación un acto administrativo "con vida jurídica independiente", dicho con palabras del tratadista español Manuel Garrido Falla, puesto que en nada afecta el perfeccionamiento de aquella, si bien condiciona su eficacia, cabe aplicarle los mismos principios que fijen los demás actos de la Administración respecto del análisis de sus diversos elementos y la prueba de ellos.

Uno de estos elementos es el que se refiere a la forma que ha de revestir el acto y el procedimiento seguido en su elaboración; ambos conciernen al órgano que actúa y el particular afectado en nada influye o participa. Resulta riguroso, entonces, admitir, que la carga de la prueba de que el acto ha revestido la forma adecuada (escritura, firma, sello, etc.) y de que el procedimiento necesario a su integración se ha cumplido, corresponde a la Administración misma, sobre todo cuando se discute la existencia del acto o la oportunidad en que se celebró.

Dentro del orden de ideas que antecede cabe afirmar que mal podría atribuirse esta carga al particular, sujeto extraño hasta entonces a la actividad del órgano, quién se vería obligado a producir la prueba de un hecho negativo circunstancia harto difícil por no decir imposible, máxime cuando la Adminis-

tración debe tener a su alcance los medios adecuados a tal efecto.

Al examinar los sentenciadores las actas del expediente encuentran que en ausencia de recaudos aportados por la Administración, el Tribunal debe dar fé a las afirmaciones del recurrente quién ha procurado apoyarlas con pruebas evidentes, que a él no incumbían, pero que corroboran sus alegatos, tal como la constancia de recibo que corre al folio 35 del expediente y sus declaraciones formales al respecto.

Está comprobado de modo indubitable que la única notificación cierta que del reparo tuvo la parte recurrente, fue la entrega que de las planillas de liquidación le hicieron al Dr. César Mendoza Leonelli, apoderado del Banco Francés e Italiano para la América del Sur el día 2-10-64. Dentro del tiempo hábil y antes de precluir el lapso de 10 días que establece la Ley, se produjo erróneamen-

te, el recurso de apelación. La Administración ha debido interpretar en su justo sentido, el escrito de fecha 8-10-64 y enviarlo a la Sala de Examen de la Contraloría General de la Nación, pero lejos de esto, negó como extemporánea una apelación que todavía no había nacido, no dando cumplimiento a las disposiciones pertinentes, que en materia de reparos, tiene establecidas la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional.

Por todas las consideraciones anteriores este Tribunal estima que no procede decisión alguna sobre la Resolución Administrativa que negó por extemporánea una apelación que aún no se había producido ni conformado jurídicamente, decidiendo en consecuencia que la Administración General del Impuesto sobre la Renta dé cabal cumplimiento al procedimiento pautado en el Artículo 419 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional.—Así se declara."

3.—Nº 324.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: COMPAÑIA ANONIMA "VENEZUELA INTERNACIONAL DE INVERSIONES").—DE 10 DE MAYO DE 1966.—SIN LUGAR EL RECURSO (1).*

RESERVAS TECNICAS EN COMPANIAS DE CAPITALIZACION: Dedución.

"El ajuste de rentas practicado por la Oficina Liquidadora del tributo, condujo

(1) Esta Sentencia no fue apelada por la contribuyente y se ejecutó con fecha 26-5-66.

únicamente a la disminución de la pérdida acusada por la contribuyente, en los montos antes expresados; pero ningún efecto tuvo en el ejercicio recurrido en lo que respecta al quantum del impuesto, pues aparte de las actividades comprendidas dentro del Capítulo IV de la Ley, ninguna otra acusó la apelante en su declaración del ejercicio 12-2-58 a 31-12-58, que resultó exenta de tributación.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículos 12, enumera pormenorizadamente y en forma taxativa las deducciones que son admisibles dentro del Capítulo IV —beneficios industriales, comerciales y otros enriquecimientos— en el que precisamente están enmarcados los obtenidos por la recurrente; el examen de tal disposición y de sus ordinales, pone de manifiesto que aparte de las reservas para depreciación a que se contrae el ordinal 3º y de las que la Ley especial impone a las compañías de seguro, previstas en el ordinal 6º del referido artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 66 de su Reglamento, ninguna otra deducción en concepto de "reservas" admite el Estatuto Impositivo aplicable al caso en estudio.

La pretensión de la apelante en el sentido de que la deducción de 43.190,48 bolívares, en concepto de "reserva técnica matemática" es procedente por ser "de la misma naturaleza que las impuestas por la Ley a las Compañías de Seguros", introduciría un elemento ajeno a la ortodoxa hermenéutica de las leyes tributarias, pues bien conocido es el principio de que las formas fiscal-tributarias son de derecho estricto y por lo mismo no son susceptibles de ampliaciones por vía de interpretación analógica o extensiva, tanto para la materia gravable como para las deducciones, así lo han venido sosteniendo de manera constante y reiterada la Corte Suprema de Justicia, este Tribunal y la extinguida Junta de apelaciones del Impuesto sobre la Renta.

En Sentencia del 20-11-56, la Corte Federal sostuvo que:

"Las deducciones, legal y reglamentariamente autorizadas, de la renta bruta, para la determinación de la renta neta fiscal, como es bien sabido, son de naturaleza estrictamente limitativa, como en numerosas oportunidades lo ha expresado la jurisprudencia de la misma Junta de Apelaciones, confirmada por este Supremo Tribunal; es decir, tales deducciones son de derecho estricto, y por tanto, no son susceptibles de ampliarse por vía de interpretación analógica o extensiva".

En cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que la reserva deducida por ella en su declaración del ejercicio cuestionado está prevista en el artículo 6º de sus Estatutos Sociales y que "las reservas matemáticas son de elemental previsión para garantizar la inversión que han hecho los tenedores de títulos", el Tribunal considera que ello constituye una política plausible en la materia a que encamina sus actividades la contribuyente y demuestra un gran sentido de previsión en su desarrollo, pero en modo alguno son atendibles para considerar en sí la deducción de la "reserva técnica matemática" que pretende, pues éstas solo se admiten a las Compañías de Seguros, en cuyo caso no se encuentra la apelante.

Por todas las razones que anteceden, 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 presente apelación".

4.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—Nº 325.—DE 20 DE MAYO DE 1966. (CASO: PUBLICIDAD BELLMONT C.A.—SIN LUGAR APELACION.*

"Para el caso de autos el Tribunal encuentra que la desaveniencia (sic) entre la Administración y la Empresa apelante versa precisamente sobre el distingio que esta última pretende hacer sobre la porción de sueldos que corresponden a su directivo en el carácter de tal y los que percibe como consultor jurídico y en el ejercicio de una profesión liberal. Según los razonamientos anteriores y de acuerdo a la naturaleza de la norma reglamentaria esta diferenciación resulta del todo inoperante; en efecto el dispositivo limita los gastos por este concepto cuando son pagados a "los gerentes, administradores y demás directores de compañías anónimas", supuesto que se dá en el caso de autos con respecto al Dr. Julio César Morón quien desempeñaba, para el ejercicio cuestionado, el cargo de **Director**, según aparece en uno de los anexos de la declaración jurada de la Empresa apelante. En el escrito de apelación, según quedó transcrito en la parte narrativa del fallo, se dice que el mencionado Dr. Morón desempeña el cargo de **Presidente** de la Compañía e igual afirmación se hace en las copias de las Actas de las Asambleas Ordinarias. Basta, pues, que se de la cualidad subjetiva del Director, Gerente o Administrador para que el total de los sueldos, salarios u otros pagos sufran la limitación presuntiva prevista reglamentariamente.

El criterio aquí sustentado ha sido

sostenido, además, por la Corte Suprema de Justicia, la que afirmó en sentencia reciente:

"La disposición transcrita, como se expresa en el fallo, tiene el carácter de norma limitativa, en el sentido de que la deducción que en ella se prevé no podrá exceder del 8 por ciento de la renta bruta obtenida por la empresa. Pero ello no es óbice a que los Directivos de las Empresas puedan ser remunerados con las cantidades que ellas consideran conveniente."

"Ahora bien, la contribuyente ha pretendido efectuar una deducción superior al referido ocho por ciento (8%) de la renta bruta obtenida por la Compañía Anónima E. . . , alegando que las sumas que ha pagado al señor F. . . , quién aparece en autos con el carácter de Gerente de dicha Compañía, no se las ha abonado como Gerente sino como Electrotécnico de la Compañía. Sin embargo, el referido alegato no llegó a ser probado en el proceso, como lo afirma el Tribunal aquo, y además, el parágrafo único del artículo 68 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no hace distinción respecto de las funciones que ejerce en la empresa el socio comanditario de las compañías en comandita, o los gerentes, administradores y demás directores de las compañías, que permita deducir por sueldos u otros pagos sumas superiores al ocho por ciento (8%) de

la renta bruta de las empresas, en los casos en que los directivos de las mismas, desempeñen también determinados traba-

jos para las compañías". (Véase sentencia del 2-5-61. Citada por Lazo, Recopilación... Tomo IV, pág. 62).

5.—Nº 326.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—30 DE MAYO DE 1966. (CASO: CERVECERIA DE ORIENTE C. A.)—RECURSO DE HECHO.*

NOTIFICACION Y COMPUTO DEL TERMINO PARA RECURRIR.—CARGA DE LA PRUEBA DE LA NOTIFICACION.

"Primero: El examen de los principios generales que informan nuestro Derecho Administrativo y en particular la Legislación Hacendaria conduce a la afirmación de que la notificación del acto de liquidación de impuestos, entendida en el sentido genérico del vocablo, que abarca tanto la notificación personal como la publicación u otro método supletorio, es requisito que condiciona la eficacia del impuesto. En consecuencia sus efectos no pueden alcanzar al contribuyente quien hasta no haber sido notificado permanece, por así decirlo, como sujeto extraño a la situación creada.

.. Segundo: El acto eficaz, es decir, aquel que produce plenamente sus efectos puede ser impugnado por el interesado y en nuestro Derecho positivo existe un lapso de caducidad dentro del cual puede interponerse el recurso si así se desea y existen motivos para ello; pero una vez precluido dicho término el acto queda firme y no puede provocarse su revisión.

Ahora bien, a partir de qué momento debe computarse dicho lapso? De acuerdo con lo expuesto, no hay duda alguna que a partir del instante en que el acto viene a ser eficaz por efecto de la notificación; de ahí la importancia de determinar cuando ésta se produjo. Tal es en criterio de los juzgadores y el sentido de la disposición contenida en el artículo 82 de la Ley cuando dice: "El recurso para ante el Tribunal de Apelaciones deberá interponerse ante la Administración del Impuesto dentro del término de diez (10) días hábiles a contar del recibo de la planilla de liquidación".

Ya este mismo Tribunal en decisiones anteriores ha determinado cómo debe computarse el lapso y qué días deberán entenderse como hábiles: "todos aquellos en que las oficinas públicas permanecen abiertas y funcionan durante un lapso del día y han permitido a los particulares disfrutar de la posibilidad de gestionar ante ellas los asuntos que les interesan".

Aplicando ese mismo criterio al caso presente y partiendo de las afirmaciones contenidas en la Resolución denegatoria del recurso, tenemos que entre la fecha

en que la Administración pretende haber notificado la planilla, 22-4-65, y la de introducción del escrito de apelación, 20-5-65, transcurrieron más de diez días hábiles. Los sentenciadores señalan que de ser tal cómputo cierto ya se había producido la caducidad para intentar la apelación, y la decisión administrativa que negó su admisibilidad estaba ajustada a Derecho, no solo por ser rígido el lapso establecido en el artículo 82 e indefectibles sus consecuencias, sino porque la Ley califica a la Administración como órgano competente para dictar dicho pronunciamiento.

Sin embargo el recurrente afirma que la planilla en cuestión no fue recibida en la fecha indicada por la Administración sino el 14-5-65, en cuyo caso, hecho un cómputo idéntico al anterior, el recurso resultaría producido dentro de tiempo hábil, al cuarto día después de notificada la planilla y antes de precluir la apelación como lo establece la Ley.

No estando la Administración y el apelante en desacuerdo sobre el modo de computar el lapso sino sobre el momento en que se inicia su transcurso advierte el Tribunal que su pronunciamiento ha de versar sobre una cuestión de hecho, a saber, cuando le fue notificada la planilla al apelante; y al efecto pasa a determinararlo.

Tercero: Siendo la notificación de la liquidación un acto administrativo con vida jurídica independiente, puesto que en nada afecta el perfeccionamiento de aquella, si bien condiciona su eficacia, cabe aplicarle los mismos principios que fijan los demás actos de la Administra-

ción respecto del análisis de sus diversos elementos y la prueba de ellos.

Uno de estos elementos es el que se refiere a la forma que ha de revestir el acto y el procedimiento seguido en su elaboración; ambos conciernen al órgano que actúa y el particular afectado en nada influye o participa. Resulta riguroso, entonces, admitir, que la carga de la prueba de que el acto ha revestido la forma adecuada (escritura, firma, sello, etc..) y de que el procedimiento necesario a su integración se ha cumplido, corresponde a la Administración misma, sobre todo cuando se discute la existencia del acto o la oportunidad en que se celebró.

Al examinar los sentenciadores las actas del expediente encuentran que de la prueba aportada por la Administración se evidencia que la planilla fue, en efecto notificada en la oportunidad que alega el recurrente, según se desprende de la constancia de recibo de la misma que corre al folio 28 del expediente, luego la Resolución N° HIR-100-2085 del 20-7-65 está viciada por partir de un falso supuesto; su motivo es incierto y la causa del acto administrativo al no coincidir con la realidad de los hechos es una causa falsa que hace inaplicables las consecuencias legales al caso concreto. Luego la Resolución es nula y sus efectos inexistentes.—Así se declara.

Resulta, en cambio, evidente por efecto de la prueba aportada por la Administración en el expediente que las pretensiones de la recurrente son legítimas puesto que su apelación fue producida

en tiempo útil y su derecho a la instancia contencioso-fiscal no puede serle coartado

a riesgo de incurrirse en denegación de justicia".

6.—Nº 327.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES MARITIMOS S. A.) (PROCONMAR). — DECLARA SIN LUGAR APELACION.—DE FECHA 3 DE JUNIO DE 1966.*

AJUSTE DE RENTA.

El reparo formulado a la contribuyente constituye lo que en la práctica administrativa se denomina un "ajuste de rentas" realizado en la oportunidad del acto de liquidación bona fide de la declaración de rentas de PROCONMAR S. A. Sobre el ejercicio de esta facultad de los organismos liquidadores establece el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: Artículo 137. A los fines de la liquidación del impuesto la Administración procederá: 2º—A practicar una liquidación provisional bona fide con base en las declaraciones presentadas y en las modificaciones que surjan del estudio que haga la Administración de los datos declarados. Las modificaciones deberán notificarse al contribuyente en forma motivada; ... " El Tribunal observa que para el caso en examen se han dado íntegramente los supuestos del dispositivo reglamentario transcrito, en efecto:

1º—La oficina liquidadora limitó la deducción por concepto de sueldos pagados por la Empresa a uno de sus directivos (el Dr. Nouel) basándose única-

mente en la comparación de los datos acusados en la declaración y determinando su relación porcentual sin entrar a considerar elementos extraños a la declaración o a efectuar verificaciones posteriores a ésta. Las modificaciones surgen, pues, del estudio hecho sobre los datos declarados, y en consecuencia el acto se ajusta a la primera de las previsiones legales.

2º—El documento en que se materializó el ajuste de rentas, el cual consta en los autos como parte del expediente administrativo, da evidencia del razonamiento formulado por la oficina liquidadora para dar fundamento al reparo, como ya ha quedado señalado en la parte descriptiva del presente fallo. La notificación de la planilla de liquidación y de su anexo, el ajuste de rentas, no ha sido cuestionada en este procedimiento y debe fundadamente presumirse que fue practicada en debida forma porque el contexto de la apelación indica que la contribuyente tuvo conocimiento del acto de liquidación a ella dirigido y por que la misma fue admitida por la Administración como producida en tiempo útil. La modificación fue notificada al contri-

buyente en forma razonada y en consecuencia el acto se ajusta a la segunda de las previsiones legales.

En consecuencia, la Administración actuó, a través de su órgano liquidador, dentro de los límites de la facultad que le determina el texto reglamentario y de acuerdo al procedimiento allí establecido, y así se declara".

TECNICAS DE AVALUACION E INTERPRETACION DEL 8% (ARTICULO 68 DEL REGLAMENTO) SOBRE SUELDOS A COMANDITARIOS, GERENTES, ADMINISTRADORES Y DIRECTORES DE COMPAÑIAS.

Pasa, ahora, el Tribunal a examinar los motivos de la actuación administrativa, esto es, el conjunto de hechos que debidamente calificados y adecuados al presupuesto de la norma tributaria condicionan la legítima aplicación de las consecuencias en ella previstas. Pero antes de entrar al análisis de tales mandatos jurídicos encuentra útil y acertado definir algunos principios y técnicas directamente vinculados con la materia a tratar, y al efecto observa:

Todo sistema impositivo de tipo directo (el Impuesto sobre la Renta venezolano es uno de ellos) gravita sobre la manifestación real y efectiva de hechos económicos generadores de riqueza y ésta última a través de sus dos formas elementales de renta o capital constituye la medida de la capacidad del sujeto pasible del tributo. Por ello, uno de sus problemas fundamentales es aquel que plantea la escogencia de métodos y téc-

nicas de evaluación y cuantificación de base imponible.

En efecto, la renta, antes de ser sometida a los cálculos de proporcionalidad y progresividad previstos en la Ley, debe ser cuantificada, sea por vía **directa, cierta o ajustada** como cuando se determina a partir del ingreso bruto real sustraídas de éste las deducciones permitidas en su exacta cuantía; o por vía **presuntiva o automática** cuando la base imponible que se desconoce puede determinarse a partir de algunos de sus elementos conocidos utilizando un método inductivo.

Las técnicas de evaluación presuntiva o forfetaria son de corriente e indispensable aplicación en cualquier ordenamiento tributario pues proveen de un método cierto y seguro de cuantificación a la vez que eliminan considerablemente los conflictos entre la Administración y los contribuyentes y reducen la actividad contralora con el consecuente provecho que el Fisco y los particulares derivan de un mayor rendimiento tributario. Es bien sabido que la renta está en relación directa de causalidad con ciertos factores que la generan y que constituyen elementos intrínsecos y necesarios del proceso productivo, de modo que al conocerse alguno o algunos de ellos es posible determinar la cuantía de esta renta utilizando presunciones basadas en la observación real de las normales conexiones entre aquellos y ésta. De igual modo, y revertiendo el fenómeno, puede determinarse la cuantía del factor o causa por la dimensión numérica del efecto (renta). En estos casos se habla de **evaluación forfetaria** por oposición a la **indicia-**

ria que utiliza elementos extrínsecos y no necesarios de la base imponible, a veces extraños y sin relación directa de causalidad con la misma. Tal es el caso del conjunto de circunstancias constitutivas del tren de vida como medio de establecer la renta de un determinado contribuyente. La avaluación indiciaria se nos muestra, así, menos rigurosa y adecuada a la realidad que la forfetaria si bien es de frecuente utilización en la llamada "estimación de oficio".

La Ley fiscal puede prever la avaluación forfetaria en forma rígida y exacta cuando determina la relación porcentual o numérica entre el elemento conocido y aquel que se presume; en forma elástica o flexible cuando los organismos administrativos tienen discrecionalidad para apreciar de acuerdo a una observación comparativa con la realidad corriente, los términos y medidas de esa relación. Incluso en algunos sistemas se defiere a la voluntad de los sujetos de la relación jurídico impositiva la fijación por vía contractual de la relación forfetaria y sus modalidades (concordato tributario).

La avaluación presuntiva puede además, y dentro de las referidas modalidades, conducir en forma inmediata a la determinación cuantitativa de la base imponible, caso en el cual ésta surge como consecuencia directa de los cálculos numéricos que se apliquen a los factores conocidos; tal sucedería con la renta agrícola de un determinado fundo que se dedujese a partir de la productividad media de cierta unidad de superficie (ej. hectárea) destinada a cierto tipo de cultivo (ej. maíz, café) cuyo rendimiento ya

ha sido estudiado. Pero las técnicas forfetarias se aplican también, y con mucha mayor frecuencia, a la determinación mediata de la base imponible partiendo de una cuantificación real y cierta de la misma (ej. ingresos brutos, renta bruta) pero midiendo, o más corrientemente limitando, por vía presuntiva las deducciones permitidas. De este modo la Ley puede establecer que los gastos de administración de un inmueble o los salarios de una empresa encuentren su límite en una relación porcentual con la renta bruta que proporcione dicho inmueble o empresa.

Estas técnicas de avaluación presuntiva no son en modo alguno ajenas al Derecho Fiscal venezolano y concretamente a la materia del Impuesto sobre la Renta, por el contrario vienen a ser la aplicación práctica y específica de una dogmática ya plenamente admitida por nuestra jurisprudencia que fundamentada en la autonomía doctrinaria propia de las disciplinas jurídico-tributarias permite establecer presunciones y ficciones acordes a los imperativos y necesidades de un derecho especial. Así nuestra antigua Corte Federal ha establecido:

"La técnica fiscal para lograr sus fines prácticos, ocurre a variados expedientes como son las presunciones legales, las definiciones, las ficciones y la promulgación de normas cuya finalidad es desarrollar y fijar el sentido y alcance específico que en el sistema fiscal tienen ciertas locuciones o palabras empleadas en los textos legales. De ahí que frente al sistema normativo general o común del orde-

namiento jurídico privado, el fiscal presente el particularismo normativo propio de un derecho especial que dados los fines de interés público eminente que persigue el legislador con sus preceptos, se informa en criterios distintos y a veces contrarios de aquellos que inspiran al derecho común. Esta técnica permite al legislador tomar en cuenta para la regulación jurídica momentos o datos reales del fenómeno económico distintos de aquellos acogidos por el derecho común, por considerar que tales datos así admitidos y contruídos por la técnica se consideran más adecuados para el logro de los fines pragmáticos perseguidos por la política fiscal, sustituyendo elementos cualitativos por cuantitativos, o aquellos en los cuales predomina el arbitrio y la apreciación subjetiva, por otros de fácil y precisa determinación en virtud de su naturaleza objetiva". (Véase Sentencia del 22-10-59, citada por Lazo, Recopilación... Tomo IV pág. 38).

Al examinar el caso de autos, el Tribunal encuentra que la norma legal aplicable es el Artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 19-12-58, reformada el 3-2-61, que respecto a los gastos deducibles dice así:

"Para obtener la renta neta se harán de la renta bruta las siguientes deducciones:

.....

"8º—Todos los demás gastos normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta.

Se consideran efectuados en el país los gastos cuya deducción se permite en los artículos 17 y 18 de esta Ley".

"Parágrafo primero. — No se admite la deducción de las remuneraciones pagadas por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus hijos menores. A este efecto también se consideran como contribuyentes a los comuneros, a los socios de las compañías en nombre colectivo, a los comanditantes de las compañías en comandita y a los socios de las sociedades de responsabilidad limitada, civiles y de hecho. Tampoco se admite la deducción de las remuneraciones que paguen a sus gerentes o administradores las mencionadas personas o comunidades, cuando ellos tengan participación en las utilidades o pérdidas líquidas de la empresa".

"Parágrafo segundo. — El total admisible como deducción por sueldos y otros pagos a los comanditarios de las compañías en comandita y a los gerentes, administradores y demás directores de compañías anónimas, se calculará de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento de esta Ley".

No siendo el caso de autos ninguno de los comprendidos en los artículos 17 y 18 de la Ley, sino más bien de aquellos otros que ella considera "normales y necesarios", el Tribunal pasa a examinar la correspondiente norma reglamentaria vigente para el ejercicio en cuestión que al respecto dice:

"Artículo 68. — Son gastos normales y necesarios hechos con el objeto de producir la renta, los siguientes: 1º) Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, gastos de representación y demás remuneraciones por servicios prestados al contribuyente durante el ejercicio".

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

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

.....

Al aplicar analíticamente la doctrina sentada en el presente fallo a la transcrita disposición reglamentaria tenemos que ésta incluye dentro de los gastos normales y necesarios deducibles los sueldos pagados por la contribuyente en contraprestación de servicios recibidos de terceros; pero, respecto a aquellos que las "compañías anónimas" pagaren a sus "gerentes", administradores y demás directores" establece un límite máximo equivalente al 8% de su renta bruta. En otras palabras, el Reglamento, dentro

del propósito legal de lograr la "normalidad" del gasto utiliza una técnica de evaluación forfetaria de la deducción correspondiente a partir de un elemento cierto y conocido: la renta bruta de la empresa contribuyente.

La presunción tiene, desde luego, sólo un carácter limitativo y cuando los sueldos pagados al directivo de la empresa sean menores a tal 8% deberán declararse los efectivamente causados, pero la Ley fiscal considera que todo exceso sobre esa suma altera la normalidad del gasto, introduce un elemento de anarquía en la justa determinación de la renta neta y puede conducir, inclusive, a la anulación de la progresividad impositiva permitiendo el fraccionamiento ficticio de rentas entre la empresa y sus directores o gerentes, lo que resulta perfectamente posible en razón de la presumible comunidad de intereses entre éstos y aquella. Estas afirmaciones se desprenden muy claramente de los párrafos primero y segundo del citado Artículo 12 de la Ley y coinciden con el espíritu y propósito de tales disposiciones.

De ahí que la norma deba interpretarse en su verdadero sentido técnico: como un método de evaluación presuntiva y mediata de la renta neta imponible a través de la determinación forfetaria limitativa y rígida de una de las deducciones permitidas. Se dan en ella los elementos estructurales de la determinación presuntiva en la forma ya explicada; primero, un elemento conocido del cual se parte: la renta bruta de la empresa; segundo, un elemento que se desconoce pero se presume en su límite máximo:

el gasto deducible por concepto de sueldos o salarios a directivos de la misma: un criterio de relación predeterminado en la norma: el porcentaje mediomáximo fijado de acuerdo a una observación comparativa de fenómenos económicos reales.

Si la evaluación presuntiva se basa, como quedó explicado, en un silogismo cuyas premisas una vez realizadas conducen necesariamente al resultado previsto por el legislador no cabe en forma alguna hacer distinciones en la comprensión de los términos, o suposiciones casuísticas acerca de si los resultados obtenidos se acuerdan o no a ciertos criterios de normalidad y conveniencia; a riesgo de alterar la naturaleza y los fines que tales técnicas de evaluación persiguen. La seguridad jurídica y la igualdad de los contribuyentes frente al impuesto exigen la aplicación indiferenciada y rigurosa de estas presunciones y solo cabe discutir si los hechos concretos que se examinan pueden subsumirse o no en el supuesto normativo. Las consideraciones de otra índole cabrían en la solución de un problema de lege ferenda pues resulta a veces indudable que los resultados prácticos a que conduce la presunción estén alejados o sean contrarios a la realidad positiva; pero ante el supuesto normativo ya estructurado ellas no encuentran aplicación alguna.

Para el caso de autos el Tribunal encuentra que la desavenencia fundamental entre la Administración y la recurrente versa sobre el distingo que esta última pretende hacer sobre la fracción de suel-

dos que corresponden a su directivo en el carácter de tal y los que percibe como profesional de la Ingeniería y asesor técnico de la misma. Según los razonamientos anteriores y de acuerdo a la naturaleza de la norma reglamentaria tal diferenciación resulta del todo inoperante; en efecto, el dispositivo reglamentario limita los gastos por este concepto de sueldos o salarios cuando son pagados a "los gerentes, administradores y demás directores de compañías anónimas", supuesto que se dá en el caso de autos respecto al Dr. Bernardo A. Nouel, quien, para el ejercicio cuestionado, desempeñaba el cargo de Presidente, según aparece en el anexo de la declaración jurada y en otros muchos documentos, ya citados que constan en los autos. Basta, pues, que se de la cualidad subjetiva de Director, Gerente o Administrador para que el total de los sueldos, salarios u otros pagos sufran la limitación presuntiva prevista reglamentariamente.

El criterio aquí sustentado ha sido sostenido, además, por la Corte Suprema de Justicia, la que afirmó en Sentencia reciente:

"La disposición transcrita, como se expresa en el fallo, tiene el carácter de norma limitativa, en el sentido de que la deducción que en ella se prevé no podrá exceder del 8 por ciento de la renta bruta obtenida por la empresa. Pero ello no es óbice a que los Directivos de las Empresas puedan ser remunerados con las cantidades que ellas consideren conveniente".

"Ahora bien, la contribuyente ha pretendido efectuar una deducción superior al referido ocho por ciento (8%) de la renta bruta obtenida por la Compañía Anónima E..., alegando que las sumas que ha pagado al señor F..., quién aparece en autos con el carácter de Gerente de dicha Compañía, no se las ha abonado como Gerente sino como Electrotécnico de la Compañía. Sin embargo, el referido alegato no llegó a ser probado en el proceso, como lo afirma el Tribunal aquo, y además, el párrafo único del artículo 68 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no hace distinción respecto de las funciones que ejerce en la empresa el socio comanditario de las compañías en comandita, o los gerentes, administradores y demás directores de las compañías, que permita deducir por sueldos u otros pagos sumas superiores al ocho por ciento (8%) de la renta bruta de las empresas, en los casos en que los directivos de las mismas, desempeñen también determinados trabajos para las compañías". (Véase sentencia del 2-5-61. Citada por Lazo, Recopilación... Tomo IV, pág. 62).

La Administración General del Impuesto sobre la Renta, aplicó en el caso de autos las disposiciones legales y reglamentarias ya analizadas, sin distinguir las diversas funciones o cometidos que el di-

rectivo de la empresa desempeñaba en ella, y en este aspecto que constituye la cuestión debatida, el Tribunal encuentra que el acto administrativo se acuerda a los supuestos legales y se basa por tanto en motivos acordes al derecho.

De los alegatos hechos en el escrito de apelación parece desprenderse que el recurrente solicita una más racional aplicación de la facultad administrativa en la limitación del sueldo pagado por la Empresa a su persona pues, según alega, tal sueldo está acorde a los que el organismo colegiado profesional aconseja en casos similares; y se refiere al primer aparte del Parágrafo Único del transcrito artículo 68. Observan al respecto los juzgadores que si bien esta norma dentro de su mayor elasticidad permite entrar en consideraciones de hecho sobre lo que debe entenderse por pagos normales en casos de empresas similares ello solo sucede subsidiariamente cuando aún por debajo del límite establecido en el encabezamiento del Parágrafo en cuestión (8%), la Administración reduce la deducción correspondiente. Para el caso de autos, la Oficina Liquidadora admitió la cantidad máxima dentro del límite forfetario del 8 por ciento y al no haber utilizado la facultad consagrada en el primer aparte de dicho parágrafo no puede plantearse disención alguna entre Fisco y contribuyente por este motivo".

7.—Nº 328.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: CONSORCIO PUENTE MARACAIBO).—DE 20 DE JUNIO DE 1966.—DECLARA CON LUGAR LA APELACION.*

CALIFICACION DE LA RENTA. Cédula Comercio Industrial.

"**Naturaleza de la recurrente.**—Según aparece de los autos, la apelante que está integrada por las empresas Precomprimido, C. A. y Julius Berger, A. G., ambos son, según sus registros de Comercio, Compañías Mercantiles, la primera constituida con arreglo a las leyes venezolanas y la segunda conforme a las de la República Federal de Alemania Occidental, debidamente domiciliada en el país, previo el cumplimiento de los requisitos legales para tales fines exigidos, se constituyó para llevar a cabo la construcción del Puente sobre el Lago de Maracaibo, de manera que a juicio del Tribunal es incuestionable, a tenor de lo previsto por los Artículos 2º, ordinal 5º y 10 y 200 del Código de Comercio, la condición de comerciante de la recurrente "Consortio Puente Maracaibo".

IV

La cuestión fundamental en el presente proceso radica en la exacta calificación jurídica de las rentas obtenidas por la apelante en concepto de intereses en los ejercicios 1-12-57 a 30-11-58 y 1-12-58 a 30-11-59, declarados en la Cédula Tercera y trasladados por la fiscalización a la Cédula Segunda, a tal res-

pecto el Tribunal observa que en consideración al sistema adoptado por nuestro legislador en materia de impuesto sobre la renta, la decisión de si un enriquecimiento tributa dentro de una u otra categoría de las previstas 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 viene a suministrar con absoluta precisión los medios indispensables para su calificación jurídica, con abstracción de la naturaleza de la persona 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 sólo hecho de provenir de colocaciones de dinero a préstamos o en cuentas bancarias de ahorros, 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, (del impuesto sobre beneficios industriales y comerciales y otros enriquecimientos). En atención a lo expuesto los juzgadores consideran que para decidir el caso de autos, se impone un examen del origen

de los intereses devengados por la apelante en los ejercicios 57-58 y 58-59, y al efecto observan:

En los autos consta (folios 131 a 152 y 154 a 165) que la recurrente celebró con el Ejecutivo Nacional de la República de Venezuela un contrato para la elaboración del proyecto y subsiguiente ejecución de la obra denominada "Puente sobre el Lago de Maracaibo", para cuyo fiel cumplimiento se le exigió la prestación de fianza a satisfacción del Ministerio de Obras Públicas, según lo previsto en la cláusula 14ª. A estos fines, la apelante, según aparece del contrato debidamente reconocido por sus otorgantes, convino con los Bancos Nacional de Descuento y Unión, que estos institutos suministrarían todas las garantías que les fueran requeridas en la ejecución de la citada obra, estableciéndose (cláusulas 1ª, 2ª y 3ª) como única contraprestación por parte del Consorcio el depósito en los mencionados Bancos del monto total de los pagos realizados a aquel por el M.O.P. Tales depósitos debían hacerse —cláusula tercera, folios 120 y 121 del expediente— a) en cuenta corriente y b) en cuenta de ahorros, devengando intereses a la rata del 1 por ciento y 3 por ciento respectivamente; además, los Bancos se obligaban, según lo establecido en la letra c) de la referida cláusula tercera a facilitar préstamos, con su garantía y por cuenta del Consorcio, a la Compañía Anónima Financiamiento y Capitalización, C. A. (FICASA). Los intereses provenientes de las operaciones señaladas en los particulares b) y c) más los devengados por los depósitos de ahorro realizados por la ape-

lante en los bancos Italo Venezolano y Provincial de Venezuela, dieron lugar a los reparos fiscales objeto de la presente 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: la construcción del "Puente sobre el Lago de Maracaibo". Así lo ponen de manifiesto el conjunto de circunstancias de hecho, probadas en los autos, que concurrieron a la obtención de los señalados intereses, por lo cual el Tribunal considera que su correcta calificación jurídica solo puede practicarse sobre la base de tales circunstancias y no por la simple denominación de "intereses", término este que es aplicable a toda renta de naturaleza mobiliaria, pero no por esto necesariamente gravable dentro del Capítulo III de la Ley, pues esta misma en su Artículo 7º, Parágrafo Único, contempla la exención del impuesto a que él se contrae de los "intereses de créditos" gravados según el artículo 10.

En consideración de lo expuesto el Tribunal declara que los intereses de Bs. 1.694.398,75 y Bs. 4.650.756,90, devengados por la recurrente en los ejercicios 57-58 y 58-59, son gravables con arreglo a lo previsto por los ordinales 1º del artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 1º del artículo 43 de su Reglamento y en consecuencia declara insubsistente el reparo que los gravó según el artículo 7º de la Ley.

Respecto de los demás puntos que comprende la fiscalización realizada por

los funcionarios que actuaron en el caso de autos, este Tribunal observa que salvo lo relativo a la calificación jurídica de las partidas de Bs. 1.694.398,75 y bolívares 4.650.756,90, a que se hizo mención, los otros resultados o reparos formulados por la intervención fiscal no han sido impugnados concretamente en el escrito de apelación ni posteriormente en el curso de este proceso, ya que la recurrente no promovió prueba alguna en contra de los hechos consignados en las actas fiscales ni presentó alegatos para desvirtuar los reparos que ellas contienen, salvo los relativos al traslado a la Cédula Segunda de las partidas ya señaladas, declaradas originalmente dentro de la Cédula Tercera

(Capítulo IV de la Ley). Y por cuanto este Tribunal no encuentra motivos para poner en duda los resultados obtenidos del examen de la contabilidad de la apelante, y habiéndose cumplido los trámites legales y reglamentarios en la investigación practicada, los considera correctos y así lo declara.

Por todas las razones que anteceden, este Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar la apelación interpuesta por el Consorcio Puente Maracaibo, contra las planillas de impuesto sobre la renta a que se refiere la presente decisión".

8.—Nº 329.—*DEL TRIBUNAL PRIMERO ACCIDENTAL No. 1 DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. — CON FECHA 12-8-1966. (CASO ERASO DE CEBALLOS Y OTROS).—DECLARA CON LUGAR EL RECURSO.*

DESGRAVAMEN DE CANTIDADES DONADAS A INSTITUCIONES BENEFICAS O DE ASISTENCIA SOCIAL: Concepto de estas últimas.

"La Ley de Impuesto sobre la Renta, de 19 de diciembre de 1958, aplicable al caso sub judice, dispone, en su artículo 40: "Se concederá a las personas naturales o jurídicas el desgravamen de las cantidades donadas a instituciones benéficas o de Asistencia Social, oficiales o privadas, cuando su monto exceda de cinco mil bolívares (Bs. 5.000,00) y siempre

que, conforme a esta Ley, no sean deducibles a los fines del impuesto cedular".

Tres son, pues, las condiciones o requisitos, expresamente contemplados por la norma legal transcrita, para la procedencia del "desgravamen", previsto en ella, de "cantidades donadas", a saber: a) que los donatarios sean "instituciones benéficas o de Asistencia Social, oficiales o privadas"; b) que "su monto exceda de cinco mil bolívares (bolívares 5.000,00)"; y, c) que, "conforme a esta Ley no sean deducibles —dichas "canti-

dades"—. A los fines del impuesto celdular".

En el caso de autos no ha surgido controversia alguna respecto del cumplimiento de los requisitos b) y c), antes mencionados, sino única y exclusivamente respecto al requisito a), esto es, si la "donación", cuyo "desgravamen" se cuestiona, corresponde, o no, a "las cantidades donadas a instituciones benéficas o de Asistencia social, oficiales o privadas", dado que el donatario ha sido la Nación Venezolana y que "el propósito de esta donación ha sido exclusivamente el que la Nación dedique el inmueble (donado) para asiento del referido Museo de Arte Colonial".

En efecto: mientras los recurrentes consideran que "el sentido lato del vocablo (beneficencia) comprende cualquier acto cuyo destino sea hacer bien sin otras consideraciones" y que "donar un inmueble para fomento del arte y cultura coloniales es una típica acción de bien": la Administración considera que "la finalidad (de la donación) no está orientada hacia un motivo benéfico-asistencial sino cultural", que la donataria —la Nación— no es una "institución benéfica o de Asistencia social" y que las normas reguladoras de los desgravámenes no son susceptibles de interpretación extensiva o analógica.

Por consiguiente, se trata de resolver un problema de calificación fiscal, esto es, si la "donación" de un "inmueble", efectuada por unos contribuyentes a la Nación Venezolana, con fines exclusiva y eminentemente culturales, puede subsumirse dentro del concepto legal de

"cantidades donadas a instituciones benéficas o de Asistencia social, oficiales o privadas", que dan lugar a su "desgravamen" a los fines del impuesto complementario sobre la renta.

EL TRIBUNAL OBSERVA:

Conforme a las normas de hermenéutica establecidas en el Artículo 4º del Código Civil, de aplicación general a todo el Derecho, mientras sus diversas ramas no se resistan a ellas, "a la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiese todavía dudas, se aplicarán los principios generales del derecho". Como puede observarse, la primera parte del dispositivo transcrito contiene las normas de "interpretación" propiamente dicha de la Ley, en tanto que la segunda, las normas de "integración" de la misma. Más aún: en aquélla, se consignan dos normas, perfectamente diferenciables, de "interpretación" de la Ley; la de la "interpretación literal o gramatical", cuando determina que "a la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras"; y la de la "interpretación racional o lógica", cuando agrega" la conexión de (las palabras) entre sí y la intención del legislador".

Ahora bien; es evidente que la Nación Venezolana no es una "institución be-

benéfica o de Asistencia social", así como también que "la finalidad (de la donación cuyo desgravamen aquí se cuestiona) no está orientada hacia un motivo benéfico-asistencial sino cultural"; y siendo éstos los motivos fundamentales en que la Administración basó el rechazo del "desgravamen" controvertido, es evidente también que aquélla dio, a la norma del artículo 40 de la Ley Fiscal que lo autoriza, una "interpretación gramatical o literal" estricta. Mas, de haber sido consecuente también con ésta, habría podido fundar también su rechazo en la circunstancia de que el objeto de la "donación" había sido un "inmueble" y no "cantidades".

Sin embargo, el Tribunal considera que, del hecho de que la Nación no sea, **per se**, una "institución benéfica o de Asistencia social", sino "una entidad esencialmente política", no se sigue, en buena lógica jurídica, que ella no pueda gestionar y establecer tales "instituciones", mucho menos cuando, por el contrario, la tabla de los "**Derechos Sociales**", que la Constitución de la República garantiza a sus habitantes, no pueden entenderse sino como otras tantas obligaciones correlativas de aquélla: "El estado protegerá la familia... y velará por el mejoramiento de su situación moral y económica"; "La maternidad será protegida..." Y se dictarán las medidas necesarias para asegurar a todo niño protección integral, desde su concepción hasta su completo desarrollo, para que éste se realice en condiciones materiales y morales favorables"; "Todos tienen derecho a la protección de la salud" y "las auto-

ridades velarán por el mantenimiento de la salud pública y proveerán los medios de prevención y asistencia a quienes carezcan de ellos"; "Todos tienen derecho a la educación..."; "El Estado fomentará la cultura... y **velará por la protección y conservación de las obras, objetos y monumentos de valor histórico o artístico que se encuentren en el país**, y procurará que ellos sirvan al fomento de la educación", proclaman, por vía de ejemplos que se citan, los artículos 73, 74, 76, 78 y 83 de la Carta.

Por consiguiente, de considerarse correcto el literalismo dogmático aplicado por la Administración al caso, habría que entender, a los efectos del citado Artículo 40 por instituciones benéficas o de Asistencia social **oficiales**", única y exclusivamente, aquellos organismos independientes y autónomos, creados por entes públicos con tales finalidades específicas excluyendo, desde luego, a la Nación; y, a la inversa, en el caso de que la beneficiaria de donaciones con tales finalidades —"benéficas" o "asistenciales"— fuera la Nación, ésta, a los efectos del mismo dispositivo fiscal, tendría que crear aquellos organismos. Una y otra alternativa conducen necesariamente al absurdo.

Mas, siendo así que la interpretación literal del precepto, única tenida en cuenta por la Administración al aplicarlo, conduce al absurdo; y que éste, conforme a las normas de hermenéutica universalmente aceptadas, no es imputable, en ningún caso, al Legislador; es obligado entonces ocurrir a su interpretación racional o lógica, contemplada, en segundo

lugar, en la primera parte del Artículo 4º del Código Civil, como ya se expuso.

En este orden de ideas, el Tribunal observa que, habiendo sido incorporado el referido precepto en la Ley de 1955, la Exposición de Motivos de ésta lo justifica así: "También se permite la deducción de las cantidades donadas a instituciones benéficas o de Asistencia social, cuando su monto exceda de Bs. 5.000,00. Esta otra innovación es igualmente justa y, además, estimula la realización de liberalidades con fines sociales", que el Tribunal subraya. En dos consideraciones se fundamenta, pues, la "innovación": en la noción de su "justicia" y en el propósito de "estimular la realización de liberalidades con fines sociales". En consecuencia, juzgan los sentenciadores que esas dos consideraciones son bastantes y suficientes para orientar la interpretación racional y lógica del precepto. En efecto: si "esta otra innovación es igualmente justa", su "justicia" se deriva, seguramente, del propósito del Legislador de gravar sólo la real capacidad económica del contribuyente, la cual, en el caso de "cantidades donadas (por él) a instituciones benéficas o de Asistencia social", puede considerarse realmente disminuída en la medida de esas mismas cantidades; y si "esta otra innovación... estimula la realización de liberalidades con fines sociales", es evidente, de evidencia suma, que la procedencia de "la deducción —del "desgravamen"— de las cantidades donadas" no está condicionada tanto por el carácter o condición del donatario, como por los "fines sociales" que las "donaciones" o "liberalidades" persigan. De ahí

entonces que el Tribunal considere que, dentro del concepto, amplio y genérico, de "fines sociales", —en favor de los cuales— es voluntad de la Ley "estimular la realización de liberalidades" por parte de los contribuyentes, deben considerarse también comprendidos los fines "culturales", siempre que éstos aparezcan indubitables, objetivos, ciertos e inequívocos, y no meramente conjeturables, subjetivos o posibles.

Pero, si los "fines" de las "donaciones" o "liberalidades" han de entenderse, como lo entendió la Administración, en sentido rigurosamente estricto y literal, es obvio que tal inteligencia impediría que la norma cumpliera su propósito, la realización de la voluntad de la Ley: ni los contribuyentes tendrían interés en efectuar "donaciones" a la Nación Venezolana con "fines sociales", si éstos rebasan el carácter "benéfico-asistencial" estricto, y gozar así del favor del "desgravamen", fiscal; ni la Nación Venezolana tendría cualidad, por así decirlo, para aceptar tales "donaciones", toda vez que ella no es una "institución benéfica o de Asistencia social".

INTERPRETACION EXTENSIVA EN LEYES TRIBUTARIAS.

No desconoce el Tribunal que las normas legales que imponen cargas fiscales, así como las que establecen favores de igual carácter, no son susceptibles, en principio, de interpretación extensiva. Mas, como anota un autor, en la dogmática tributaria "es permitido recurrir al método de interpretación extensiva",

cuando, en casos como el de autos, es menester "buscar a través de la voluntad del legislador, de la *ratio legis* o del espíritu de la Ley, el fin querido por la Ley"; esto es, cuando es menester inquirir "la intención del legislador", como lo previene el Código Civil; en suma, cuando es menester establecer la interpretación racional de un precepto, porque sea ella la que mejor satisfaga no sólo las exigencias de la lógica jurídica, sino también, y principalmente, las de la justicia, a cuya realización, en la estimativa de nuestra cultura, ha de propender la misión de los jueces.

Siendo así, pues, que, a juicio de los sentenciadores, resulta indiferente la condición o carácter del donatario, ya que es la finalidad específica y concreta de la

"donación" — "fines sociales" el criterio determinante de la calificación de aquélla a los efectos de su "desgravamen" ante el impuesto complementario sobre la renta; y que los fines "culturales" están comprendidos dentro de los "fines sociales" cuando aquéllos cumplen las condiciones antes expuestas; es obligado considerar que la "donación", efectuada por los recurrentes a la Nación Venezolana, de un inmueble de su propiedad, con el "fin", o con la "condición" o "propósito", como dice el título de la "donación", de que "el inmueble sea dedicado permanentemente para asiento del Museo de Arte Colonial", está amparada por el "desgravamen" contemplado en el artículo 40 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de 1958; y así se declara".

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

Año III, Número 14. Vol. III, Septiembre-October

Directorio Profesional

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

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

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

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

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

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

Lcdo. Vinicio Ruiz Salas, Contador Público. Impuesto sobre la Renta. Cruz Verde a Velázquez, Edif. "Centro Cruz Verde". Piso 7º Nº 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.

Jose Andrés Octavio & Asociados
ABOGADOS

S U M A R I O

I.—Estudios

- 1) Observaciones a los desgravámenes y rebajas previstos en el Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta.—Dr. José Andrés Octavio.

II.—Jurisprudencia - Sentencias

- 1) 321.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Mene Grande).—25 de marzo de 1966.—Parcialmente con lugar el Recurso.
- 2) 323.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Banco Francés e Italiano).—5 de mayo de 1966.—Recurso de Hecho.
- 3) 324.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (C. A. Venezuela Internacional de Inversiones).—10 de mayo de 1966.—Sin lugar el Recurso.
- 4) 325.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Publicidad Bellmont).—20 de mayo de 1966.—Sin lugar Recurso.
- 5) 326.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Cervecería de Oriente).—30 de mayo de 1966.—Recurso de Hecho.
- 6) 327.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Proyectos y Construcciones Marítimos).—3 de junio de 1966.—Sin lugar Apelación.
- 7) 328.—Del Tribunal Primero de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Consortio Puente Maracaibo).—20 de junio de 1966.—Con lugar la Apelación.
- 8) 329.—Del Tribunal Primero Accidental No. 1 de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta. (Eraso de Ceballos y otros).—12 de agosto de 1966.—Con Lugar el Recurso.