

32

UNIVERSITY OF
EDUCATION

32

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.969**

*septiembre
octubre*

Dr. MARCO RAMIREZ MURZI

ABOGADO

Especializado en Derecho Tributario: Impuesto sobre la Renta (Consultas, Asesoramiento de Empresas, Recursos Administrativos y Jurisdiccionales), Sucesiones, Defensas en los Tribunales de Hacienda. Asuntos Administrativos, Civiles y Mercantiles

Escritorio Jurídico - Tributario

Edif. Roraima, piso 13, Oficina 13F, Av. Francisco
de Miranda, Chacaíto (Frente al Cine Lido).

Telfs. 325703 y 330366.

Apartado 1821. Caracas.

(Aprobado por el Colegio de Abogados del D. F.)

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.

Estudios - 1

Exenciones y Exoneraciones de Impuesto Sobre la Renta

Jorge E. Meneses Corona, Abogado.

(Conclusión)

d) Otra Ley del 7-7-64 autorizó al Ejecutivo Nacional para efectuar operaciones de crédito público en relación con la ejecución del Plan Quinquenal de Telecomunicaciones, por U. S. \$ 40.000.000, en un plazo no menor de 15 años y con no más del 6% de interés anual. Por el artículo 5º de esta Ley el Ejecutivo quedó facultado para *exonerar* tales operaciones de crédito exterior de los impuestos susceptibles de afectarlos.

e) La Ley del 4-12-64, reformada parcialmente el 28-7-67 autoriza al Ejecutivo Nacional para la emisión o contratación de empréstitos externos hasta por la suma equivalente a U.S. \$ 95.000.000 para el financiamiento parcial de obras y de los bienes y servicios necesarios para ejecutarlas con plazos de amortización no menores de 10 años. Concretamente se refiere a la construcción de La Araña, Autopista Puente Mohedano, Carretera Barinas-San Cristóbal, entre otras obras. El interés se fijó en un máximo del 6% sobre saldos deudores para U.S. \$ 30.000.000 y 7 1/4% anual para los restantes \$ 65.000.000. De acuerdo con su artículo 5º, el capital y los intereses sobre estas operaciones de crédito quedan *exentos* de los impuestos susceptibles de afectarlos.

f) La Ley del 4-12-64, publicada en la Gaceta Oficial N° 27.611, autoriza al Ejecutivo Nacional para contratar empréstitos en moneda extranjera hasta por Bs. 90.000.000, con interés no mayor del 4% anual sobre saldos deudores, plazo de cancelación no menor de 15 años a partir del otorgamiento, con la finalidad de atender el financiamiento parcial del programa de construcción de viviendas rurales y de acueductos en poblaciones de menos de 5.000 habitantes. Según el artículo 5º *eiusdem*, el capital y los intereses correspondientes a las operaciones de crédito público autorizados por la presente Ley quedan *exentos de los impuestos* susceptibles de afectarlos.

2.—*Banco Obrero*

Por disposición de su propia Ley, este Instituto está autorizado

para efectuar emisiones de Cédulas Hipotecarias con intereses *exentos* de impuesto sobre la renta; sin embargo, la Ley de Crédito Público dispone que los Institutos Autónomos no podrán contratar empréstitos internos o externos o realizar operaciones de crédito público sin la previa autorización del Ejecutivo Nacional acordada en Consejo de Ministros y el consentimiento del Congreso Nacional.

Por Ley del 7-7-65, reformada parcialmente el 13-5-66, se autorizó al Banco Obrero para realizar operaciones de Crédito Público hasta por Bs. 600.000.000 con interés máximo del 7% anual y plazo mínimo de amortización de 10 años; en base a tal autorización fueron efectuadas las emisiones Décima, Undécima y Duodécima de Cédulas Hipotecarias y la Primera, Segunda y Tercera emisiones de Bonos de Deuda Pública. De acuerdo con el artículo 5º de la citada Ley, el capital e intereses sobre estas operaciones de crédito se declaran exentos de los impuestos nacionales que puedan afectarlos.

Los Bonos de Deuda Pública son obligaciones a *mediano y largo* plazo en que se promete el pago de una cantidad determinada, sea al ser redimidas a su cancelación o al salir favorecidas en sorteo, si éste se hubiere previsto.

A fin de mostrar objetivamente los efectos temporales de estas exenciones, se incluye, a título de ejemplo, el siguiente cuadro demostrativo de las emisiones efectuadas por el Banco Obrero que no han sido canceladas:

Emisión	Monto *	Interés %	Fecha		Decreto	
			Emisión	Vencimiento	No.	Fecha
6ª "A"	80.000	6	1960	1970	360	21-09-60
6ª "B"	40.000	6	1960	1970	360	21-09-60
7ª "A"	50.000	5,75	1961	1972	624	12-09-61
7ª "B"	10.000	5,75	1961	1977	624	12-09-61
8ª	20.000	5,75	1963	1974	893	16-11-63
9ª	50.000	5,75	1964	1975	1.140	30-11-63
10 a	90.000	6	1965	1975	371	27-07-65
11 a	80.000	7	1966	1977	542	17-05-66
12 a	60.000	6	1967	1977	749	11-02-67
1ª de Bonos	100.000	7	1967	1977	806	25-04-67
2ª de Bonos	100.000	7	1967	1977	940	26-09-67
3ª de Bonos	170.000	7	1967	1977	1.032	27-12-67

En miles de bolívares.

3.—*Instituto Nacional de Obras Sanitarias*

a) La *Ley relativa al Instituto Nacional de Obras Sanitarias* del 16-7-43, en su artículo 8º dice: “La Nación garantiza las obligaciones que contraiga el Instituto Nacional de Obras Sanitarias por razón de las emisiones que efectúe de conformidad con la presente Ley. Los intereses de las obligaciones que emita el Instituto estarán *exentos* del impuesto sobre la renta”. Sin embargo, según la Ley de Crédito Público se requiere autorización previa del Congreso para poder celebrar operaciones de Crédito Público.

Además de esta exención de carácter general, existen leyes que regulan determinadas operaciones de crédito público efectuadas por este Instituto, en las cuales se consagran exenciones o exoneraciones de impuesto para tales casos concretos.

b) Así, por Ley del 25-7-61 se autorizó al Instituto Nacional de Obras Sanitarias para contratar empréstitos hasta por Bs. 84.000.000, con interés no mayor del 6% anual y plazo mínimo de amortización de 10 años, destinados a la construcción de acueductos para poblaciones entre 5.000 y 10.000 habitantes y para financiamiento parcial del acueducto de Maracaibo. De acuerdo al artículo 4º de la citada Ley, el capital y los intereses sobre estas operaciones de crédito quedan *exentos* de los impuestos susceptibles de afectarlos.

c) Asimismo, por Ley del 30-6-65, reformada parcialmente el 13-5-66, se autorizó al Instituto Nacional de Obras Sanitarias para efectuar operaciones de Crédito Público por Bs. 357.000.000, distribuidos en la siguiente forma:

Un crédito externo por US \$ 28.000.000 con plazo no menor de 15 años e interés no mayor del 6% anual sobre saldos.

Emisión de Bonos de la Deuda Pública hasta por Bs. 114.000.000 distribuidos así: Bs. 46.000.000 en 1966; Bs. 50.000.000 en 1967 y 18 millones en 1968, con interés del 7% anual y plazo mínimo de 10 años.

Contratación de obras, servicios y adquisiciones hasta por Bs. 117.000.000, cuyo pago se realizará en el transcurso de uno o más ejercicios fiscales.

De acuerdo con el artículo 3º de la citada Ley, el Ejecutivo Nacional queda autorizado para afianzar las operaciones referentes a crédito

externo y emisión de bonos, así como para *exonerarlas* de los impuestos que puedan afectarlas.

De conformidad con la Ley relativa al Instituto Nacional de Obras Sanitarias y Ley del 21-6-65, reformada el 13-5-66, el Ejecutivo Nacional autorizó estas tres emisiones para financiar parte del costo de las obras de ampliación del Acueducto Metropolitano de Caracas, mediante los Decretos Nos. 543 del 24-5-66, 731 del 17-1-67 y 1003 del 14-12-67, respectivamente. En estos Decretos se estipuló que el capital invertido y los intereses que produzcan están *exentos* de los impuestos nacionales que puedan afectarlos.

d) Por Ley del 22-12-66 se autoriza al INOS para celebrar operaciones de Crédito Público por Bs. 418.000.000, mediante el otorgamiento de los contratos necesarios, en el período comprendido entre 1966-1969, para la construcción parcial o total del sistema de abastecimiento de agua potable del Tuy Medio, de los Acueductos de Barquisimeto, Valencia, Mérida, Cumaná, Santo Tomé de Guayana y Puerto Cabello, y Alcantarillado de Maracaibo.

El 50% será aportado por el Ejecutivo en varios presupuestos; el otro 50% corresponde a créditos externos a obtener dentro de un lapso de 3 años desde la fecha de la promulgación de la Ley, con plazos de amortización no menores de 15 años, contados a partir de la fecha del otorgamiento de los respectivos contratos con intereses no mayores de 7 1/4% anual sobre saldos deudores.

En el artículo 6 ejusdem se establece que el capital y los intereses correspondientes a los créditos a que se refiere esta Ley quedan *exentos* de los impuestos susceptibles de afectarlos.

4.—*Corporación Venezolana de Fomento*

a) La Ley del 25-7-61 autorizó a la Corporación Venezolana de Fomento para celebrar contratos de crédito y financiamiento *con el Banco Interamericano de Desarrollo* hasta por Bs. 33.345.000, con plazo mínimo de amortización de 12 años e interés máximo del 6% anual, para desarrollar su política de industrialización. Según el artículo 3º de esta Ley, el capital y los intereses de esta operación de crédito quedan *exentos* de los impuestos susceptibles de afectarlos.

b) La Ley del 24-11-67 autoriza a la Corporación Venezolana de Fomento para contratar créditos externos también *con el Banco Inter-*

americano de Desarrollo hasta por Bs. 13.500.000, para financiar parcialmente la exportación de bienes de capital de Venezuela a países latinoamericanos; los créditos serán amortizados en moneda extranjera en los plazos que se establezcan en los títulos que emita la referida Corporación. El artículo 6° de esta Ley consagra la *exención* de los impuestos susceptibles de afectar tanto al capital como a los intereses correspondientes a esta operación de crédito.

Oportuno es señalar aquí que el Banco Interamericano de Desarrollo está subjetivamente exento de toda clase de gravámenes tributarios, como se verá más adelante en la parte relacionada con los Convenios Internacionales.

c) Otra Ley de 24-11-67 autorizó a la Corporación Venezolana de Fomento para contratar créditos externos hasta por Bs. 67.500.000 destinados al programa de industrialización y consagró la *exención* de los impuestos susceptibles de afectar tanto al capital como a los intereses correspondientes de esa negociación.

d) Una tercera Ley de 24-11-67, que autorizó a la Corporación Venezolana de Fomento para efectuar operaciones de Crédito Público mediante créditos externos por Bs. 18.000.000, con plazos de amortización no menores de 15 años a partir de las fechas de otorgamiento de los respectivos contratos, destinados a la formulación de Proyectos de Preinversión que pueden contribuir al desarrollo económico del país, estableció también la *exención* de los impuestos susceptibles de afectar tanto al capital como a los intereses correspondientes de esos empréstitos.

5.—*Corporación Venezolana de Guayana*

Por Ley del 2-9-66, la Corporación Venezolana de Guayana fue autorizada a realizar las siguientes operaciones de crédito público:

a) Un crédito exterior hasta por U.S. \$ 20.500.000 al 6% anual sobre saldos y con plazo no menor de 20 años, destinado a la ejecución del sistema de transmisión de 400Kv. desde la Represa de Guri hasta Santa Teresa del Tuy, y la adquisición de los equipos y materiales requeridos.

b) Un crédito hasta por Bs. 100.000.000 con plazo no mayor de 5 años e intereses no mayores del 7% anual, condicionado al caso de

que el Ejecutivo Nacional no efectúe en su debida oportunidad los aportes necesarios para la ejecución de la unificación de frecuencia en el centro de la República a 60 ciclos.

El artículo 2º de esta Ley autoriza al Ejecutivo Nacional para afianzar, en forma solidaria, las obligaciones derivadas de estos créditos y para *exonerarlas* de los impuestos susceptibles de afectarlas.

6.—*Instituto Agrario Nacional*

El artículo 174 de la *Ley de Reforma Agraria* establece que los bonos de la Deuda Agraria serán de tres clases y que los bonos clase “C” tendrán vencimiento a los *diez años* de la fecha de emisión, devengarán el interés anual que se fije de acuerdo con las condiciones del mercado de valores y *estarán exentos del pago de impuesto sobre la renta*. Por disposición de esta Ley, los intereses y el capital de la Deuda Agraria serán pagados por el Instituto Agrario Nacional.

a) Con fecha 16-9-60 fue publicada en la Gaceta Oficial Nº 26.359, un Acuerdo de Resolución del Instituto Agrario Nacional, dictado en base a la Ley de Reforma Agraria, Acuerdo del Congreso de la República del 26-7-60 y autorización del Ejecutivo Nacional en Decreto Nº 352 del 9-9-60, el cual ordenaba la emisión de Bonos de la Deuda Agraria.

El artículo 1º de este Acuerdo de Resolución establecía: Los bonos Clase “C”, por Bs. 50.000.000, devengarán interés hasta la rata del 5% anual durante 10 años, que será el vencimiento de los títulos, a partir de la fecha de emisión. . . Estos bonos son transferibles, están *exentos* del pago de impuesto sobre la renta y son al portador”.

b) Por Decreto Nº 1.111 del 27-9-63 se autorizó al IAN para emitir Bonos de la Deuda Agraria Clase “C” hasta por un monto de Bs. 20.000.000.

c) De acuerdo con Decreto Nº 275 del 16-2-65, el IAN fue autorizado para emitir Bonos de la Deuda Agraria, hasta por la suma de Bs. 200.000.000, de los cuales Bs. 100.000.000 corresponden a la Clase “C”.

7.—*Bonos del Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo*

El Banco Nacional de Ahorro y Préstamo está facultado para emitir bonos, de acuerdo con lo establecido en su propia Ley y su Regla-

mento. Pero no podrá tener en circulación bonos por valor superior a la suma total de las acreencias hipotecarias existentes a su favor, puesto que éstas constituyen la garantía privilegiada de aquéllos. Dichos bonos no podrán ser emitidos por plazo superior a 20 años.

El artículo 13 de la Ley del Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo de 7-9-66 dispone: “Los bonos del Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo gozarán de privilegio especial sobre las acreencias hipotecarias a favor del Banco, y los intereses por ellos devengados estarán *exentos* del pago del impuesto sobre la renta hasta por un 6% anual. El Ejecutivo Nacional, oída la opinión del Banco Central de Venezuela, puede *exonerar* además dichos intereses hasta en un 3% adicional a la exención expresada, si considera que las condiciones del mercado en el momento de la emisión así lo justifican”.

Por Ley del 11-12-67, el Banco Nacional de Ahorro y Préstamo fue autorizado para efectuar operaciones de Crédito Público hasta por Bs. 100.000.000, mediante la emisión de Bonos constitutivos de empréstitos internos y la apertura de créditos internos o externos con interés no mayor del 7% anual y plazo de amortización no mayor de 15 años. Igualmente se autorizó al Ejecutivo Nacional, a través del Ministerio de Hacienda u otro funcionario designado en Consejo de Ministros, para afianzar en forma solidaria esas obligaciones.

A pesar de la exención del pago del impuesto sobre la renta hasta por un 6% establecida en el artículo 13 citado de la Ley del Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo, el artículo 5º de la Ley que autoriza la presente emisión de bonos facultó al Ejecutivo Nacional para *exonerar* los impuestos susceptibles de afectar el capital y la totalidad de los intereses de estas operaciones.

8.—*Municipalidad del Distrito Federal*

a) Por Ley del 27-6-62 se autorizó a la Municipalidad del Distrito Federal para emitir Bonos de Deuda Pública hasta por Bs. 130.000.000 con interés del 6% anual, para cubrir obligaciones administrativas de dicha Municipalidad y de Institutos Autónomos Municipales vencidas para el 31-12-61. De acuerdo con el artículo 5º, los intereses producidos por los bonos emitidos de conformidad con la presente Ley quedan *exentos* de los impuestos susceptibles de afectarlos.

Se estableció un plazo de colocación máximo de dos años y un plazo de cancelación máximo de cinco años a partir de la fecha de la respectiva emisión por lo cual es abstractamente posible que esta exención tenga efectos temporales hasta 1969.

b) Por otra parte, por Ley del 7-7-64 se autorizó a la Municipalidad del Distrito Federal una nueva emisión de Bonos de la Deuda Pública hasta por Bs. 120.000.000 con el aval del Ejecutivo Nacional, para cubrir obligaciones administrativas de esa Municipalidad y de sus Institutos Autónomos vencidas para el 30-4-64. Los intereses producidos por estos Bonos quedan *exentos* de los impuestos susceptibles de afectarlos.

9.—C. A. Nacional Teléfonos de Venezuela

Por Ley del 22-12-67 se autorizó al Ejecutivo Nacional para afianzar solidariamente las obligaciones que contraiga la CANTV en virtud de operaciones de crédito hasta por Bs. 225.000.000, a fin de atender al financiamiento parcial del plan de telecomunicaciones, bajo las siguientes características:

Emisión de Bonos por Bs. 80.000.000 al 7% anual y créditos en moneda extranjera por Bs. 145.000.000 al 7 1/2% sobre saldos deudores, con plazo de amortización no menor de siete años. El Ejecutivo Nacional queda facultado para *exonerar* estas operaciones de crédito del pago de los impuestos susceptibles de afectarlos.

10.—Centro Simón Bolívar

En Decreto N° 207 del 5-8-49 se autorizó a la C. A. Obras Avenida Bolívar para emitir bonos con intereses exentos del impuesto sobre la renta, destinados exclusivamente al pago total del precio de los inmuebles cuya expropiación había sido decretada para la construcción de la Avenida Bolívar. Todas las emisiones amparadas por este Decreto han sido totalmente canceladas para la fecha, por cuanto sólo se estableció un plazo de vencimiento de siete años a contar de la fecha de emisión; fue derogado por Decreto N° 401 del 17-10-58.

Este último Decreto autoriza al Ministro de Hacienda a fin de adquirir acciones del Centro Simón Bolívar con destino al patrimonio de la Nación y, en su artículo 13, dispone que los bonos que emita la Compañía estarán garantizados por el activo total de ésta y con la

fianza de la Nación y los intereses del capital representado en dichos bonos estarán *exentos* del Impuesto sobre la Renta. Asimismo podrá efectuarse válidamente el pago de los impuestos nacionales con bonos vencidos.

A pesar de la vigencia de esta exención, por Ley del 22-12-67 que autoriza al Ejecutivo Nacional para otorgar fianza solidaria a la 13ª emisión de Bonos del Centro Simón Bolívar C. A., hasta por Bs. 150.000.000 con plazo de amortización de 10 años e intereses al 7% anual, se faculta al Ejecutivo para *exonerar* el pago de los impuestos susceptibles de afectar el capital y los intereses correspondientes.

11.—*La Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social*, en el artículo 40, Parágrafo Unico, establece que cuando se trate de la expropiación de inmuebles, con fines de ensanche y acondicionamiento de las poblaciones, el pago podrá hacerse a término, dentro de un plazo que no excederá de diez años, con el interés, ventajas, *exoneraciones* y condiciones que determine en cada caso el Ejecutivo Nacional.

Naturalmente que en estos casos surge una operación de crédito público por tratarse de obligaciones cuyo pago, por parte del respectivo ente público que realice la expropiación, se efectuará en el transcurso de varios ejercicios fiscales.

IV.—ORGANISMOS INTERNACIONALES Y SUS FUNCIONARIOS.

Seguidamente se analiza la situación jurídica en que se encuentran en Venezuela, a los efectos del impuesto sobre la renta, algunos organismos internacionales y sus funcionarios, y el personal diplomático y consular extranjero.

En general, en cuanto a los funcionarios, técnicos o expertos de estos organismos internacionales, cuando no está consagrada expresamente la exención de impuesto en convenios internacionales, existe la facultad del Ejecutivo Nacional de conceder la exoneración mediante Resolución del Ministerio de Relaciones Exteriores en cada caso.

“Los convenios internacionales constituyen una fuente importante de exenciones tributarias que los Estados contratantes se obligan a reconocer, dentro de su respectivo ámbito, en favor de las situaciones

o personas que el convenio determine. Es claro que los convenios —bilaterales o multilaterales, especiales o generales— pueden, en tal sentido, limitar las facultades impositivas de los Estados signatarios o adheridos, y que tales limitaciones pueden igualmente extenderse al poder de eximir de impuestos; mediante la doble modalidad de que los Estados se obliguen a reconocer ciertas exenciones o, por el contrario, a no establecerlas. En cuanto a la necesidad o no de la ratificación, la cuestión ha de ser resuelta mediante la aplicación de normas y criterios que deriven de la constitución política de cada Estado (18).

Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas

Esta Convención tiene efectos internacionales en cuanto a Venezuela se refiere, por cuanto fue aprobada por el Congreso Nacional por Ley del 4-12-64 y, según información de la Cancillería, fue depositada ante la Secretaría General de las Naciones Unidas, requisitos indispensables para su vigencia.

En materia de impuestos establece las siguientes exenciones.

Artículo 23: El Estado Acreditante y el Jefe de la misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados.

La exención fiscal a que se refiere este artículo no se aplica a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado acreditante o con el Jefe de la misión.

Artículo 28: Los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales están exentos de todo impuesto y gravamen.

Artículo 34: El agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales con excepción:

a) de los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercancías y servicios;

(18) Fernando Sáinz de Bujanda, Hacienda y Derecho, Tomo III, pág. 443.

b) de los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la misión;

c) de los impuestos sobre las sucesiones que corresponde percibir al Estado receptor;

d) de los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor;

e) de los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados;

f) salvo lo dispuesto en el artículo 23, de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles.

Artículo 37:

1) *Los miembros de la familia de un agente diplomático* que formen parte de su casa gozarán de los privilegios e inmunidades especificados en los artículos 29 a 36, siempre que no sean nacionales del Estado receptor.

2) *Los miembros del personal administrativo y técnico de la misión*, con los miembros de sus familias que formen parte de sus respectivas casas, siempre que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, gozarán de los privilegios e inmunidades mencionados en los artículos 29 a 35. . .

3) *Los miembros del personal de servicio de la misión* que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, gozarán de inmunidad por los actos realizados en el desempeño de sus funciones, de exención de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios.

A los efectos de esta Convención, se entiende: por “jefe de misión”, la persona encargada por el Estado acreditante de actuar con carácter de tal;

por “agente diplomático”, el Jefe de la misión o un miembro del personal diplomático de la misión;

por “miembros del personal administrativo y técnico”, los miembros del personal de la misión empleados en el servicio administrativo y técnico de la misión;

por “miembros del personal de servicio”, los miembros del personal de la misión empleados en el servicio doméstico de la misión.

Convención de Viena sobre Relaciones Consulares

Esta Convención fue aprobada por el Congreso Nacional por Ley del 11 de agosto de 1965 y, de acuerdo a información de la Cancillería, fue debidamente depositada ante la Secretaría General de las Naciones Unidas, por lo cual es plenamente vigente.

En materia de impuesto establece:

“Artículo 32:

1) Los locales consulares y la residencia del jefe de la oficina consular de carrera de los que sea propietario o inquilino el Estado que envía, o cualquiera persona que actúa en su representación, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales y municipales, excepto de los que constituyan el pago de determinados servicios prestados.

2) La exención fiscal a que se refiere el párrafo 1 de este artículo, no se aplicará a los impuestos y gravámenes que, conforme a la legislación del Estado receptor, deba satisfacer la persona que contrate con el Estado que envía o con la persona que actúe en su representación”.

Artículo 49:

1) *Los funcionarios y empleados consulares, y los miembros de su familia que vivan en su casa*, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción:

a) de aquellos impuestos indirectos que están normalmente incluidos en el precio de las mercancías y de los servicios;

b) de los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, salvo lo dispuesto en el artículo 32;

c) de los impuestos sobre las sucesiones y las transmisiones exigibles por el Estado receptor, a reserva de lo dispuesto en el apartado b)

del artículo 51 (este impuesto se refiere también a impuestos sobre sucesiones);

d) de los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados, incluidas las ganancias de capital, que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital correspondientes a las inversiones realizadas en empresas comerciales o financieras en ese mismo Estado;

e) de los impuestos y gravámenes exigibles por determinados servicios prestados;

f) de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, a reserva de lo dispuesto en el artículo 32.

2) *Los miembros del personal de servicio* estarán exentos de los impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios.

3) Los miembros de la oficina consular, a cuyo servicio se hallen personas cuyos sueldos o salarios no estén exentos en el Estado receptor de los impuestos sobre los ingresos, cumplirán las obligaciones que las leyes y reglamentos de ese Estado impongan a los empleadores en cuanto a la exacción de dichos impuestos.

Artículo 57:

1) Los funcionarios consulares de carrera no ejercerán en provecho propio ninguna actividad profesional o comercial en el Estado receptor.

2) Los privilegios e inmunidades previstos en este capítulo no se concederán:

a) a los empleados consulares o a los miembros del personal de servicio que ejerzan una actividad privada de carácter lucrativa en el Estado receptor;

b) a los miembros de la familia de las personas a que se refiere el apartado a) de este párrafo, o a su personal privado;

c) a los miembros de la familia del miembro de la oficina consular que ejerzan una actividad privada de carácter lucrativo en el Estado receptor.

Artículo 66:

Los funcionarios consulares honorarios estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes sobre las retribuciones y los emolumentos

que perciban del Estado que envía como consecuencia del ejercicio de “funciones consulares”.

A los efectos de esta Convención se entiende:

por “oficina consular”, todo consulado general, consulado, vice-consulado o agencia consular;

por “jefe de la oficina consular”, la persona encargada de desempeñar tal función;

por “funcionario consular”, toda persona, incluido el jefe de la oficina consular, encargada con ese carácter del ejercicio de funciones consulares;

por “empleado consular”, toda persona empleada en el servicio administrativo o técnico de una oficina consular;

por “miembro del personal de servicio”, toda persona empleada en el servicio doméstico de una oficina consular;

por “miembros de la oficina consular”, los funcionarios y empleados consulares y los miembros del personal de servicio.

Los cónsules de carrera tienen prohibición de ejercer el comercio o actividad profesional en el estado receptor; son nacionales del estado que envía; no tienen domicilio ni residencia permanente en el estado receptor y siempre reciben remuneración por su función. Los cónsules honorarios, en cambio, pueden o no ser nacionales del estado que representan; pueden tener el domicilio y la residencia permanente en el estado receptor; pueden o no recibir remuneración por sus funciones y pueden ejercer el comercio o actividad profesional en el estado receptor.

Estos convenios internacionales tienen aplicación preferente en el ordenamiento jurídico interno, pero sólo obligan y benefician a los países que los suscribieron y ratificaron. En consecuencia, respecto al personal diplomático de los países no ratificantes de la Convención respectiva es aplicable la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual en el ordinal 2º del artículo 2º, consagra una exención menos extensa en cuanto a las personas beneficiarias.

La Ley Aprobatoria de la Convención sobre Relaciones Consulares derogó todos los Decretos que regulaban la materia antes de su vigencia; de tal manera que en la actualidad no existen en Venezuela disposiciones legales que regulen la materia consular relacionada con

los países que no la suscribieron o no la ratificaron. Ante tal situación, algunos autores sustentan el criterio de que, para llenar la laguna legal, deben aplicarse las disposiciones de la Convención considerada como Derecho Positivo Venezolano por haber sido objeto de una Ley. Sin embargo, ello no es absolutamente cierto, pues, al menos en materia impositiva, no hay laguna legal; la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el ordinal 2º del artículo 2º, establece la exención para los agentes consulares extranjeros a condición de que exista reciprocidad de exención para los agentes venezolanos; por cierto que este requisito se cumple también en el caso de la Convención, pues los países ratificantes se otorgan exenciones recíprocamente.

Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial)

Por Decreto del 25-9-46 de la Junta Revolucionaria de Gobierno fue ratificado el “Acuerdo sobre el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento”, suscrito en Bretton Woods, Estados Unidos de América, el 22-7-44. De este Acuerdo se transcriben las siguientes disposiciones:

“Artículo VI — Status, Inmunidades y Privilegios.

Sección 9 — Inmunidad del pago de impuestos.

a) *El Banco, su activo, bienes, ingresos, y sus operaciones y transacciones* autorizadas por el presente Acuerdo, gozarán de inmunidad respecto al pago de toda clase de impuestos y derechos de aduana. El Banco tendrá, asimismo, inmunidad respecto a responsabilidad por el cobro o pago de cualquiera *contribución o impuesto*.

b) No se gravarán con impuesto alguno los sueldos y emolumentos pagados por el Banco a los Directores Ejecutivos, suplentes, funcionarios o empleados del propio Banco que no sean ciudadanos, súbditos u otros nacionales del país respectivo, ni se establecerá impuesto alguno con relación a tales sueldos y emolumentos.

c) No se gravarán con impuesto de índole alguna *las obligaciones o valores que el Banco emita* (incluso dividendos e intereses sobre los mismos). Cualquiera que los posea:

I.—Si tal impuesto discrimina contra dichas obligaciones o valores por el solo hecho de haberlos emitido el Banco;

II.—Si la base única de la jurisdicción para el establecimiento del referido impuesto la constituye el lugar o la moneda en que se emita, sea pagadero o se pague la obligación o título, o la ubicación de cualquier oficina o centro de operaciones que mantenga el Banco.

d) No se gravarán con impuesto de índole alguna *las obligaciones o valores que garantice el Banco* (incluso dividendos e intereses sobre los mismos), quien quiera que los posea:

I.—Si tal impuesto discrimina contra tales obligaciones o valores por el solo hecho de haberlos garantizado el Banco; o

II.—Si la ubicación de cualquier oficina o centro de operaciones que mantenga el Banco constituye la base única de la Jurisdicción para el establecimiento de dicho impuesto”.

En resumen, el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento está exento del impuesto sobre la renta en Venezuela y goza de inmunidad respecto a responsabilidad como agente de retención. Sus funcionarios o empleados extranjeros también están exentos de impuesto por las remuneraciones que reciban del Banco. Los dividendos e intereses sobre las obligaciones o valores emitidos o garantizados por el Banco, para el caso en que fueren materia gravable por la Ley Tributaria Venezolana, quedarían exentos ante los supuestos previstos en el artículo citado.

Disposiciones similares existen en el “Acuerdo sobre el Fondo Monetario Internacional” y en el “Convenio Constitutivo del Banco Interamericano de Desarrollo”, las cuales citamos seguidamente.

Fondo Monetario Internacional

Por Decreto del 25-9-46, la Junta Revolucionaria de Gobierno ratificó el “Acuerdo sobre el Fondo Monetario Internacional” suscrito en Bretton Woods, Estados Unidos de América, el 22-7-44, del cual se transcribe la siguiente norma, análoga a la del Banco Mundial:

“Artículo IX — Sección 9 — Inmunidades contra Impuestos.

a) *El Fondo, sus bienes, propiedades, ingresos, y operaciones y transacciones* autorizadas por este Acuerdo, serán inmunes a toda forma de impuestos y de derechos de aduana. El Fondo también estará libre de responsabilidad por el cobro o el pago de cualquier impuesto o derecho.

b) No se impondrá impuesto alguno sobre *salarios y emolumentos*, o respecto a salarios y emolumentos, pagados por el Fondo a directores y ejecutivos, suplentes, funcionarios o empleados del Fondo que no sean ciudadanos o súbditos o nacionales de otra categoría del país participante.

c) No se impondrá impuesto de ninguna clase sobre ninguna *obligación o valor emitido por el Fondo*, incluso cualquier dividendo o interés devengado por los mismos, no importa quien lo posea.

(i) Si el impuesto discrimina contra dicha obligación o valor únicamente debido a su origen; o

(ii) si la única base jurisdiccional de dicho impuesto es el lugar o la moneda en que se emite, se hace pagadero o se paga, o la ubicación de cualquier oficina o agencia mantenida por el Fondo”.

Banco Interamericano de Desarrollo

En Gaceta Oficial N° 608 del 19-2-60, fue publicada la Ley Aprobatoria del “Convenio Constitutivo del Banco Interamericano de Desarrollo”, del cual se citan las siguientes disposiciones, muy parecidas a las transcritas anteriormente:

“Artículo XI — Sección 9 — Exenciones Tributarias.

a) *El Banco, sus ingresos, bienes y otros activos*, lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo con este Convenio estarán exentos de toda clase de gravámenes tributarios y derechos aduaneros.

El Banco estará asimismo exento de toda responsabilidad relacionada con el pago, retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho.

b) *Los sueldos y emolumentos* que el Banco pague a los directores ejecutivos, o a sus suplentes y a los funcionarios y empleados del mismo que no fueren ciudadanos o nacionales del país donde el Banco tenga su sede u oficinas estarán exentos de impuestos.

c) No se impondrán tributos de ninguna clase sobre *las obligaciones o valores que emita el Banco* incluyendo dividendos o intereses sobre los mismos, cualquiera que fuere su tenedor:

I.—Si tales tributos discriminaren en contra de dichas obligaciones o valores por el solo hecho de haber sido emitidos por el Banco, o

II.—Si la única base jurisdiccional de tales tributos consiste en el lugar o en la moneda en que las obligaciones o valores hubieren sido emitidas, en que se paguen o sean pagaderos, o en la ubicación de cualquier oficina o asiento de negocios que el Banco mantenga.

d) Tampoco se impondrán tributos de ninguna clase sobre *las obligaciones o valores garantizados por el Banco*, incluyendo dividendos o intereses sobre los mismos, cualquiera que sea su tenedor:

I.—Si tales tributos discriminaren en contra de dichas obligaciones o valores por el solo hecho de haber sido garantizados por el Banco, o

II.—Si la única base jurisdiccional de tales tributos consiste en la ubicación de cualquiera oficina o asiento de negocios que el Banco mantenga.

Sección 10.—Los países miembros adoptarán, de acuerdo con su régimen jurídico, las disposiciones que fueren necesarias a fin de hacer efectivos en sus respectivos territorios, los principios enunciados en este artículo, y deberán informar al Banco de las medidas que sobre el particular hubieren adoptado”.

Centro de Formación Técnica de Maracay

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley Aprobatoria del Convenio suscrito entre el Gobierno Nacional y el Gobierno de la República Federal de Alemania, relativo al Centro de Formación Técnica de Maracay, el Gobierno de Venezuela *facilitará la exención del pago del impuesto* y de más gravámenes en cuanto a las remuneraciones que reciban los instructores técnicos alemanes de la parte alemana. (Ver Ley I. S. L. R. Art. 3º Ord. 11º).

Naciones Unidas

Con fecha 23-8-54 fue firmado un Acuerdo sobre Asistencia Técnica entre el Gobierno Nacional y las Naciones Unidas y sus Organismos Especializados. En dicho Acuerdo se estableció que mientras el Gobierno de Venezuela acceda a la “Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas” y la “Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de los Organismos Especializados”, el Gobierno

extenderá a las Organizaciones y sus funcionarios de asistencia técnica las prerrogativas e inmunidades previstas en esas Convenciones.

La “*Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas*” fue aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 13 de febrero de 1946, y de ella se transcriben las siguientes disposiciones que obligan a Venezuela:

Artículo II

Sección 7.—*Las Naciones Unidas*, así como sus bienes, ingresos y otros haberes estarán exentos de toda contribución directa, entendiéndose, sin embargo, que las Naciones Unidas no podrá reclamar exención alguna por concepto de contribuciones que, de hecho, constituyan una remuneración por servicios públicos. . .

Artículo IV:

Sección II.—Se acordará a los “*representantes*” de los *Miembros* en los órganos principales y subsidiarios, y a los representantes a las conferencias convocadas por las Naciones Unidas, mientras éstos se encuentren desempeñando sus funciones o se hallen en tránsito al lugar de la reunión y a su regreso, las siguientes prerrogativas e inmunidades. . .

g) *Aquellos otros privilegios, inmunidades y facilidades. . . de los cuales gozan los enviados diplomáticos*, con la excepción de que no podrán reclamar exención de derechos aduaneros sobre mercancías importadas (que no sean parte de su equipaje personal) o de impuestos de venta y derechos de consumo.

Sección 16: La expresión “representantes” empleada en el presente artículo *comprende a todos los delegados así como a los delegados suplentes, asesores, peritos técnicos y secretarios.*

Artículo V

Sección 18.—*Los funcionarios de la Organización. . .*

b) Estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la organización”.

Se estableció que la presente Convención sería sometida para su adhesión a todos los miembros de las Naciones Unidas y que tal adhe-

sión se efectuaría depositando un instrumento con el Secretario General de las Naciones Unidas; respecto a cada miembro, la Convención entrará en vigor en la fecha en que se haya depositado el instrumento de adhesión.

La situación venezolana es como sigue: El 6-9-63 se promulgó la “Ley Aprobatoria de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas”, en la cual se establecía que, a los fines de la adhesión de la República y para que tenga efectos internacionales en cuanto a Venezuela se refiere, se publicará y depositará ante el Secretario General. No obstante, por cuanto las Naciones Unidas no aceptaron una reserva hecha por nuestro país en cuanto a los privilegios al personal venezolano, no fue depositada y, por ende, no ha entrado en vigencia, aunque es aplicada por Convenio especial la materia relativa a prerrogativas e inmunidades.

Actualmente, por Resolución del Ministerio de Relaciones Exteriores en cada caso se conceden estas prerrogativas e inmunidades al personal técnico de las Naciones Unidas, en base al Acuerdo de 1954 y a la Ley de Inmunidades y Prerrogativas de los Funcionarios Diplomáticos Extranjeros del 13-8-45, de la cual se hablará más adelante.

Los siguientes son los Organismos Especializados de las Naciones Unidas de los cuales forma parte Venezuela:

Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO).

Oficina Internacional de Educación (UNESCO).

Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación.

Organización Internacional del Trabajo.

Organización Mundial de la Salud.

Organización Meteorológica Mundial.

Unión Internacional de Telecomunicaciones.

Unión Postal Universal.

Organización de las Naciones Unidas para el Comercio y Desarrollo.

Organización de Aviación Civil Internacional.

Corte Internacional de Justicia.

Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento.*

Fondo Monetario Internacional.*

Además, Venezuela forma parte de los siguientes Organismos vinculados a las Naciones Unidas:

Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial.
Organismo Internacional de Energía Atómica.

Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas

El Acuerdo básico entre el gobierno de la República de Venezuela y el Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas del 8-7-66, establece:

Artículo 6º—“El Instituto, así como sus haberes, ingresos y otros bienes estarán:

a) Exentos de toda contribución directa, entendiéndose sin embargo que no podrán reclamar exención alguna por concepto de contribuciones que, de hecho, constituyen una remuneración por servicios públicos. . .

Artículo 10.—Todos los funcionarios del Instituto ya sean permanentes o temporales, gozarán de las siguientes prerrogativas e inmunidades:

b) Estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por el Instituto.

Acuerdo General sobre Cooperación Técnica entre Venezuela y Estados Unidos

“Artículo IV.—Como el Gobierno de los Estados Unidos de América pagará los sueldos y gastos de viaje del *personal enviado a Venezuela para la ejecución de los programas y proyectos de cooperación técnica*, el Gobierno de Venezuela, a solicitud del Embajador o del Encargado de Negocios ad-interim de los Estados Unidos de América, concederá la exoneración de los derechos de aduana sobre los artículos importados para su uso oficial, así como para el uso particular del personal técnico americano y de los miembros dependientes de sus familias. Asimismo, *el susodicho personal y los miembros dependientes de sus familias estarán exentos de impuesto sobre la renta venezolano con respecto a las rentas sobre las cuales estuvieren obligados a pagar impuesto sobre la renta al Gobierno de los Estados Unidos de América”*.

En el Acuerdo acerca del establecimiento y tratamiento en Venezuela de los *Voluntarios del Cuerpo para la Paz de los Estados Unidos de América*, se convino en que las disposiciones del artículo IV del Acuerdo citado anteriormente se aplicarán a los Voluntarios como personal técnico.

Ley de Inmunidades y Prerrogativas de los Funcionarios Diplomáticos Extranjeros, del 13-8-45.

El artículo 10 de esta Ley faculta al Ejecutivo Federal a conceder, por Resolución especial, a los Delegados o Representantes a Conferencias Internacionales o Miembros de Organismos o Servicios Oficiales Internacionales, el goce durante su estada en el territorio de la República, de todas las inmunidades y prerrogativas acordadas a los funcionarios diplomáticos en la forma establecida en dicha Ley. Está expresamente establecido que *si tales Delegados o Representantes fueren venezolanos, no podrán gozar de las inmunidades a que ella se refiere.*

En base a esta facultad, mediante Resolución del Ministerio de Relaciones Exteriores en cada caso se conceden exoneraciones de impuesto sobre la renta a los asistentes a conferencias internacionales y a los funcionarios y técnicos de organizaciones de las cuales forme parte Venezuela, tales como:

a) Organización de Estados Americanos (OEA) y sus organismos, a saber:

Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas (19)*.
Oficina Sanitaria Panamericana.
Comité Interamericano de Seguridad Social.
Instituto Indigenista Interamericano.
Centro Interamericano de Desarrollo Integral de Aguas y Tierras.
Instituto Panamericano de Geografía e Historia.
Instituto Interamericano de Integración.
Unión Postal de las Américas y España.
Instituto Interamericano del Niño.
Banco Interamericano de Desarrollo (20).*

(19) Ver Acuerdo suscrito por Venezuela y este Instituto.

(20) Ver Convenio Constitutivo del BID, suscrito por Venezuela.

b) Organismos Interamericanos

Organización Interamericana de Cooperación Intermunicipal.
Centro Latinoamericano de Demografía.
Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC).*
Instituto Latinoamericano de Planificación Económica.
Comisión Económica de Cooperación Latinoamericana.

c) Organismos Intergubernamentales

Comité Internacional de la Cruz Roja.
Organización Internacional de Meteorología Legal.
Organización Internacional de Policía Criminal.
Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado.
Corporación Financiera Internacional.
Instituto Italo-Latinoamericano.
Comisión de Tarifas Aduaneras.
Consejo Internacional del Trigo.
Corte Permanente de Arbitraje.
Oficina Internacional de Arbitraje.
Oficina Internacional de Pesas y Medidas.

V.—OTRAS EXENCIONES Y EXONERACIONES

Cédulas Hipotecarias

El Banco Obrero, el Banco Agrícola y Pecuario, el Banco de Desarrollo Agropecuario y los Bancos Hipotecarios Urbanos están legalmente autorizados a emitir cédulas hipotecarias. Las emitidas por el Banco Obrero son créditos que gozan sobre una parte de los bienes no gravados por el Instituto, igual al duplo de la emisión, de los derechos que la Ley acuerda al acreedor hipotecario de primer grado. Las emitidas por el Banco Agrícola y Pecuario gozan de los derechos que la Ley acuerda al acreedor hipotecario de primer orden sobre el total de los créditos hipotecarios otorgados a favor del Instituto y sobre sus activos inmobiliarios.

Los Bancos Hipotecarios Urbanos podrán emitir dos clases de cédulas:

a) Con garantía especial, o sean las emitidas con el respaldo de uno o varios préstamos hipotecarios determinados que se hayan otorgado a favor del banco antes de la emisión.

b) Con garantía global, constituida por el resto de los préstamos hipotecarios otorgados a favor del banco emisor y que no hayan sido afectados a alguna emisión con garantía especial.

En los casos mencionados, estas cédulas tendrán fuerza de título hipotecario sin necesidad de inscripción ni de registro alguno. Tanto la Ley de Banco Obrero como la de Banco Agrícola y Pecuario establecen que el capital invertido en cédulas hipotecarias y su renta estarán exentos de todo impuesto o contribución. En ambos casos constituyen operaciones de Crédito Público, fijándose el tipo de interés en las leyes que autorizan cada emisión.

Los intereses devengados por cédulas hipotecarias emitidas por Bancos Hipotecarios Urbanos están exentos del pago del impuesto sobre la renta hasta por un 6% anual. El Ejecutivo Nacional, previa opinión favorable del Banco Central de Venezuela, queda facultado para exonerar, además, dichos intereses hasta en un 3% adicional a la exención expresada, si considera que las condiciones del mercado en el momento de la emisión así lo justifica (21).

Las cédulas hipotecarias que emita el Banco de Desarrollo Agropecuario se someterán a las disposiciones que sobre la materia establece la Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito (22). En consecuencia, sus intereses estarán exentos del impuesto sobre la renta hasta por un 6% anual.

Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo

Esta Ley, promulgada el 7-9-66, es abundante en este tipo de disposiciones. En otra parte de este trabajo se citaron los artículos 72 y 13 ejusdem, en los cuales se establecen respectivamente exenciones en favor del *Banco Nacional de Ahorro y Préstamo* y sobre los intereses devengados por los bonos por él emitidos, hasta por un 6% anual; igualmente allí se faculta al Ejecutivo Nacional para exonerar dichos intereses hasta en un 3% adicional, previa opinión del Banco Central.

En el mismo artículo 72 citado, se establece que *las entidades de ahorro y préstamo* están exentas del pago de impuesto sobre la renta. Conviene aclarar que estas entidades, que tienen por objeto recibir apor-

(21) Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito. Art. 37.

(22) Ley del Banco de Desarrollo Agropecuario. Art. 52.

taciones de ahorro de sus socios y otorgarles créditos o préstamos destinados a la adquisición, construcción, terminación, ampliación y refacción de sus viviendas, pueden ser sociedades civiles o cooperativas de ahorro y préstamo. Se rigen por la Ley del Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo, su Reglamento, las normas de operación, sus estatutos y, en lo no previsto en dichos instrumentos, por el Código Civil y la Ley General de Asociaciones Cooperativas, respectivamente. Para su existencia y funcionamiento requieren necesariamente la previa autorización de la Superintendencia de Entidades de Ahorro y Préstamo. Pero, en el caso de que se constituyan bajo la forma de cooperativas, no necesitan solicitar la exoneración contemplada en el ordinal 7º del artículo 3º de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El artículo 73 de esta Ley establece que estarán exentos del pago de impuesto sobre la renta los *dividendos* que reciban los socios de las entidades, cuando no excedan del 6% anual en relación con sus aportaciones de ahorro. El Ejecutivo Nacional, oída la opinión del Banco Central de Venezuela, está facultado para exonerar dichos dividendos *hasta en un 3%* adicional a la exención expresada.

Nótese que los depositantes de las entidades tienen el carácter de socios y que el beneficio por ellos recibido se considera dividendo, y no como simples intereses provenientes de depósitos de ahorro.

Asociaciones Cooperativas

El artículo 93 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas faculta al Ejecutivo Nacional para *exonerar* a estas instituciones, previo informe favorable de la Superintendencia Nacional de Cooperativas en cada caso, de toda contribución debida conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Coincidentemente, la Ley de Impuesto sobre la Renta consagra la misma exoneración en el ordinal 7º del artículo 3º y el Reglamento establece el requisito de la consulta al organismo competente, en el párrafo único del artículo 36.

Por otra parte, esta Ley consagra la exención de impuesto para las participaciones que distribuyan las cooperativas de consumo, al agregar en el citado artículo 93: “Los excedentes que perciban los asociados de las cooperativas de consumo están *exentos* de impuesto sobre la renta”. Es decir, que en el caso de las cooperativas de consumo, las aso-

ciaciones pueden o no estar exoneradas, pero los excedentes que reciban los asociados están exentos del impuesto en todo caso.

Las Cooperativas pueden ser: de consumo, de producción de bienes y servicios, de ahorro y crédito, de vivienda, de transporte, escolares y agropecuarias.

Asignaciones por causa de muerte

A) Por Decreto N° 513 del 9-1-59 se dictó el Estatuto Orgánico del Instituto de Previsión y Asistencia Social para el Personal del Ministerio de Educación (IPASME), el cual tiene como función la protección social y el mejoramiento de las condiciones de vida de sus miembros, de los parientes inmediatos de éstos y de sus herederos.

Este Estatuto en su artículo 36 dispone que, al fallecer un miembro del Instituto, los beneficiarios respectivos tendrán derecho a una cantidad equivalente a 18 *meses* de la suma fija que estuviere devengando el afiliado al momento de su fallecimiento, la cual no podrá exceder nunca de Bs. 36.000. Estas asignaciones por causa de muerte, de acuerdo con el artículo 39, están exentas de impuestos.

B) Dentro del régimen de previsión social de las Fuerzas Armadas, existen tres asignaciones diferentes por causa de muerte.

a) De acuerdo con el Estatuto Orgánico del Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas Nacionales, cuando falleciere un afiliado del Instituto los respectivos beneficiarios tendrán derecho a un capital equivalente a *dieciocho meses* del último sueldo correspondiente al grado. Si falleciere en situación de disponibilidad o retiro, y siempre que hubiere estado devengando pensión para el momento de la muerte, los respectivos beneficiarios tendrán derecho a un capital equivalente a dieciocho veces el promedio global resultante de las pensiones recibidas y de los sueldos devengados bajo el último grado. La asignación por causa de muerte no podrá exceder nunca de Bs. 36.000 y *estará exenta de impuesto.* (23).

b) “Los deudos de los Oficiales, Alféreces, Pilotos y Sub-Oficiales Profesionales de carrera de las Fuerzas Armadas Nacionales en servicio activo, cuando la muerte de éstos haya sido ocasionada por heridas o accidentes ocurridos en actos del servicio y en cumplimiento del deber

(23) Decreto No. 300 del 21-10-49. Arts. 38 y 41.

militar, tendrán derecho a percibir en dinero efectivo el equivalente de *dieciocho* veces el monto del sueldo mensual correspondiente al grado del profesional fallecido, sin perjuicio de los demás beneficios que establezcan las Leyes” (24).

c) La Ley Orgánica de las Fuerzas Armadas Nacionales, establece que habrá cuatro clases de pensiones: de disponibilidad, de retiro, de invalidez y de montepío; y que en caso de muerte habrá una asignación especial, la cual fue establecida en éstos términos: “Los deudos de un afiliado al régimen de pensiones, recibirán dentro de los 30 días siguientes al fallecimiento del causante, una asignación especial equivalente a un mes de sueldo o pensión que devengare el fallecido” (25).

Los dos últimos casos citados están amparados por la exención prevista en el ordinal 5º, artículo 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por razones de conveniencia social se eximen del pago del impuesto las indemnizaciones que reciben los trabajadores o sus herederos por razón de muerte, enfermedad o cualquier otro accidente ocurrido con ocasión del trabajo (26).

Varios

Finalmente se citan disposiciones de la Ley de Aviación Civil del 12-4-55, de la Ley Orgánica de la Renta de Salinas del 1-8-57 y de la Ley de Inmigración y Colonización del 11-7-66, las cuales otorgan al Ejecutivo Nacional la facultad para exonerar, respectivamente, a las empresas aéreas nacionales que operan en la República, a las industrias que empleen como materia prima la sal marina o el agua del mar y a los habitantes de las colonias.

a) “El Ejecutivo Nacional podrá conceder de acuerdo con las necesidades ordinarias de los respectivos servicios, y siempre que lo considere conveniente, previo el cumplimiento de las formalidades legales, exoneraciones totales o parciales, franquicias y subvenciones, a las empresas aéreas nacionales que operan en la República” (27).

b) “El Ejecutivo Nacional podrá otorgar concesiones o celebrar contratos especiales, con exención del pago de impuestos de toda índole

(24) Decreto No. 376 del 30-12-49. Art. Lº.

(25) Ley Orgánica de las Fuerzas Armadas Nacionales, Arts. 342 y 387.

(26) Exposición de Motivos de la 1ª Ley de Impuesto sobre la Renta.

(27) Ley de Aviación Civil. Art. 88.

o rebaja en el precio de venta de la especie, si así lo estimare conveniente, para el establecimiento y desarrollo de las industrias que empleen como materia prima la sal marina o el agua del mar, o que las destinen a transformación química. Iguales beneficios podrá establecer libremente, a su juicio, en el Reglamento que al efecto dicte de conformidad con los artículos 7º y 9º de la presente Ley (explotación, circulación y venta de la sal), a fin de proteger las industrias previstas en este artículo, especialmente las que elaboren productos alimenticios o para uso agrícola o pecuario” (28).

c) “El Ejecutivo Federal queda facultado para exonerar a los habitantes de las colonias de cualquier clase de impuestos directos existentes o que en lo sucesivo se establecieren, en las condiciones y por el término que juzgue conveniente” (29).

Las colonias que se funden en la República podrán ser agrícolas, pecuarias o industriales, con inmigrantes de diversas nacionalidades o a base de inmigrantes originarios de un solo país.

Es de observar, respecto a estas tres últimas disposiciones, que el Ejecutivo Nacional no ha hecho uso de tales facultades.

BIBLIOGRAFIA

Indice de Leyes Vigentes. Mene Grande Oil Company.
Colección de Gacetas Oficiales.
Exposición de Motivos de la 1ª Ley de Impuesto sobre la Renta.
Tratado de Derecho Administrativo. Miguel Marienhoff.
Manual de Derecho Administrativo. Eloy Lares Martínez.
Hacienda y Derecho. Fernando Sáinz de Bujanda.
Derecho Financiero. Giuliani Fonrouge.
Principios de Hacienda Pública. Luigi Einaudi.

(28) Ley Orgánica de la Renta de Salinas. Art. 6º.

(29) Ley de Inmigración y Colonización. Art. 37.

Sentencias - 1

1.—Nº 391.—TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—(CASO: Dr. SUAREZ BENITEZ).—DE 3-6-69. PONENTE: EL PRESIDENTE Dr. JOSE LUIS ALBORNOZ.—CON LUGAR.

(1)

PRESCRIPCION DE INTERESES MORATORIOS

El artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional prescribe que cuando una renta nacional no sea pagada en la fecha en que es exigible conforme a las disposiciones que la rigen el deudor o contribuyente deberá pagar intereses moratorios a la rata del uno por ciento (1%) mensual, salvo que las leyes fiscales especiales fijen uno distinto, desde el día en que se hizo el pago hasta el día en que se efectuó, sin perjuicio de hacerse el cobro ejecutivamente, conforme a la Ley".

Los intereses moratorios, establecidos en la anterior disposición tienen en nuestro derecho administrativo un carácter indemnizatorio, es decir concretan un resarcimiento del Fisco Nacional por el retardo en percibir los créditos a su fa-

vor. La extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en fallo Nº 253 del 20-10-48 expone muy claramente la naturaleza de los intereses moratorios: "... Los intereses moratorios constituyen una indemnización que la Nación legalmente establece a su favor por causa del retardo en el pago en que incurran los deudores o contribuyentes de una renta nacional exigible, tal como lo estatuye el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. No se trata, pues, de multa o sanción pecuniaria impuesta por infracción de una norma legal sino de intereses causados por la tenencia o uso de sumas que han debido serle pagadas a la Nación dentro del plazo respectivo, de manera que los intereses moratorios fiscales exhiben una naturaleza semejante a la de los intereses convencionales que pacten los particulares en los contratos de préstamos de dinero, con la sola diferencia de que en el campo fiscal donde predominan principios y consideraciones de derecho público los intereses de demora no son fijados por el libre juego de la autonomía de la voluntad

(1) No se publican las sentencias Nº 386, 387, 388, 389 y 390 por ser casos de reinversiones (Véase Revista de Derecho Tributario Nº 29).

de las partes, sino que el Fisco Nacional —encarnación patrimonial de la Nación— en ejercicio del *jus imperii* ha establecido en forma unilateral y coactiva la tasa de los intereses que deben serle pagados por la retención o disfrute, por parte de los deudores o contribuyentes, de sumas exigibles que no fueron cubiertas dentro del plazo oportuno".

Dichos intereses tienen su fuente en la Ley (accesoriedad legal) y son comunes a todos los impuestos y contribuciones, siendo de obligatoria aplicación por el solo hecho del advenimiento del retardo en la recaudación de aquéllos.

Ahora bien, ¿cual es el régimen prescriptivo aplicable a estos intereses peculiares? Según lo dispone el artículo 58 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la prescripción ordinaria en materia de créditos fiscales, salvo lo dispuesto en leyes especiales, es la decenal, contada desde la fecha en que la contribución se hizo exigible.— Por otra parte el artículo 18 *ejusdem* establece que: "Los derechos y acciones en favor del Fisco Nacional o a cargo de éste, están sujetos a la prescripción, conforme a las reglas del Código Civil, a falta de disposiciones contrarias de esta Ley o de las Leyes fiscales especiales".

La Corte de Casación ha dicho al respecto: "Está fuera de duda que las diversas prescripciones breves establecidas en el artículo 1982 del Código Civil, están fundadas sobre una presunción de pago. Están destinadas a suplir el comprobante que faltará así siempre

al deudor para demostrar su liberación. En efecto, todas estas prescripciones se aplican a deudas no concertadas por un instrumento, y que a menudo son pagadas sin exigir el recibo al acreedor. La presunción de pago que sirve de base a estas prescripciones breves es tanto más verosímil cuanto que concierne a deudas cuyo pago es generalmente exigido con prontitud, porque representan para el acreedor la renta de su trabajo. El que invoca una de estas presunciones sostiene, pues, en definitiva, que ha pagado". (Sentencia de la Corte de Casación de fecha 10-6-60).

Entre los procedimientos de interpretación lógica en materia tributaria, el Maestro Benvenuto Grizioti, aconseja recordar "la exigencia técnica del ingreso", ya que "se puede hacer constar que en países de civilización y exigencias financieras análogas se encuentran instituciones financieras similares" y "de ahí que se pueda comprender mejor la estructura técnica de una determinada Ley teniendo en cuenta también la del impuesto análogo de otros países"; "es además ventajoso el estudio del derecho extranjero si de él derivó su origen la Ley en cuestión así como el examen del desarrollo de instituciones jurídicas similares de otros pueblos, si las respectivas condiciones sociales permiten la confrontación y analogía". (Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Edición de 1958).

En este orden de ideas es oportuno citar aquí lo que respecto a la "Prescripción de Intereses", dice el profesor

Giuliani Fonrouge, en su obra "Derecho Financiero", volumen primero, página 516, Edición de 1962, así:

"Prescripción de Intereses.—Fundándose en la disposición del artículo 4027, inc. 3, del Código Civil, que establece la prescripción de cinco años para lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos, se ha pretendido que los intereses devengados por pago tardío de impuestos prescriben en ese término. Todas las decisiones han sido adversas a ese criterio, por no tratarse del interés de una suma de dinero, pagadero con independencia del capital en determinados plazos periódicos, sino de un recargo que se satisface conjuntamente con el gravamen y en un solo acto; y si las leyes tributarias aluden a determinada tasa de interés "anual" o "mensual", es al solo efecto de determinar el monto del recargo, pero no la forma de pago".

"Siendo un accesorio del impuesto, de carácter indemnizatorio o resarcitorio (no punitivo), debe seguir la condición de lo principal, de manera que, en principio, prescribe a los diez años por aplicación del artículo 4023, Cód. Civil, o del artículo 1 de la Ley 11.583 para los tributos nacionales; salvo situaciones regidas por ordenamientos fiscales que establecen un término más breve para la prescripción del impuesto —p. ej., Ley 11.683, Ley de aduana, Ley de sellos—, en cuyo caso regirá el mismo plazo para los intereses".

Si la legislación y jurisprudencia de un país, que tiene un sistema sustan-

cialmente igual al nuestro, ha resuelto el problema en tales términos, no vemos razones especiales en virtud de las cuales las nuestras deben resolverlo de otro modo diferente. De ahí entonces que, coincidentes con el criterio doctrinal y jurisprudencial transcrito, el Tribunal considera ajustado a Derecho el alegato del recurrente cuando expresa: "La obligación de pagar los impuestos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, prescribe a tenor de lo dispuesto en el artículo 94 de la misma, en el término de Cinco Años, a contar del último día del lapso en que debe hacerse la declaración. **Es ésta obligación de carácter principal**, según la clasificación clásica y aceptada por los Principios Generales del Derecho y ser constante la interpretación de la jurisprudencia. Los intereses devengados provenientes de una obligación principal, bien sea en el campo del Derecho Privado o del Derecho Público o Administrativo, **han sido siempre considerados por la doctrina y la jurisprudencia, como una obligación accesoria a la principal, que corre la misma suerte que ésta última** y es por aplicación de dichos principios que aparece como absurdo el que una obligación principal que prescriba en el término de **Cinco Años** los intereses de la misma que son accesorios a ella vengan a prescribir en un término de **Diez Años**, y por ello mayor del establecido para la obligación principal".

Por lo demás, este problema sólo tiene en la actualidad un interés histórico,

por cuanto la novísima Ley de Impuesto sobre la Renta (1966), en el Capítulo consagrado a la prescripción (Título 13) fija definitivamente, y siguiendo la teoría de la accesoriedad, cinco años para la prescripción de los intereses moratorios que causen los créditos por razón del Impuesto sobre la Renta y de las multas previstas en la Ley.

Es cierto, como se desprende de lo asentado por la Administración General del Impuesto sobre la Renta, en sus conclusiones escritas de Informes que uno de los efectos de la prescripción liberatoria es el de tornar en naturales las obligaciones prescritas y que de conformidad con la disposición contenida

en el artículo 1178 del Código Civil "La repetición no se admite respecto de las obligaciones naturales que se han pagado espontáneamente". No obstante, en el caso presente, el pago no fue hecho de modo espontáneo en reconocimiento de la deuda, sino en cumplimiento de un requisito sine qua non para la correcta interposición del recurso, a fin de poder provocar precisamente en el ámbito jurídico-contencioso la revisión del acto que había dado lugar a la emisión de las planillas, cuyo reintegro se solicita, por lo cual el Tribunal estima que no es correcta la interpretación dada por la Oficina Liquidadora al hecho del pago de los mencionados instrumentos de liquidación.

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

Año VI, Número 32, Volumen VI, septiembre - octubre de 1969.

M. A. García & Hijo, Impresores - Sur, 15 - 107 - Tel. 557961 - Caracas.

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. Ofc. 704. Esquina de La Marrón. Teléfono 82.57.30. Apartado 3571. Caracas.

Contreras, Sánchez y Asociados.—Contadores Públicos. Auditoría, Impuestos, Sistemas. Avenida Urdaneta, Edificio Iberia, 2º Piso. Teléfonos: 81.43.56 y 81.43.57. Apartado Postal 3727 Caracas.

**En próximas ediciones publicaremos
estudios de los siguientes distinguidos
autores: Dr. Fernando Chumaceiro y
Dres. Freddy Orlando S. y César
J. Hernández V.**

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 de Gerencia, 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.

AUTOR.....
TITULO .. Revista de Derecho Tributario ..
..... Nro. 32 ..
.....

SUMARIO

I.—ESTUDIOS

- 1) Exenciones y exoneraciones de Impuesto sobre la Renta (Conclusión).

Dr. Jorge E. Meneses Corona

II.—JURISPRUDENCIA - Sentencias

- 1) N° 391.—Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta (Caso: Dr. Suárez Benítez).—De 3-6-69.
Con lugar.